

253

105



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

**"ASPECTOS FUNDAMENTALES
DE AUDITORIA"**

**Seminario de Investigación Contable
QUE EN OPCIÓN AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A N**

**JOSE ANTONIO MARTINEZ GONZALEZ
FRANCISCO MONTERO MORALES**

A B E S O R

C. P. AMADOR UGALDE NUNCIO

1980



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

- 1 GENERALIDADES Y ANTECEDENTES**
 - 1.1 LA AUDITORIA**
 - 1.1.1 ORIGEN**
 - 1.1.2 CONCEPTO**
 - 1.1.3 IMPORTANCIA**

CAPITULO II

- 2 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**
 - 2.1.1. DEFINICION**
 - 2.1.2 OBJETIVO**
 - 2.1.3 ALCANCE**
 - 2.1.4 FOCOSO DE LA AUDITORIA**
 - 2.1.5 HERRAMIENTAS DE APOYO**

CAPITULO III

- 3 HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA**
 - 3.1 NORMAS**
 - 3.1.1 PERSONALES**
 - 3.1.2 DE LA EJECUCION DEL TRABAJO**
 - 3.1.3 DE INFORMACION**
 - 3.2 TECNICAS**
 - 3.2.1 ESTUDIO GENERAL**
 - 3.2.2. ANALISIS**
 - 3.2.3 INSPECCION**
 - 3.2.4 CONFIRMACION**
 - 3.2.5 INVESTIGACION**
 - 3.2.6 DECLARACION Y CERTIFICACION**

- 3.2.7 OBSERVACION
- 3.2.8 CALCULO
- 3.3. OBJETIVOS
- 3.4. CONTROL INTERNO
 - 3.4.1 DEFINICION
 - 3.4.2 OBJETIVO

CAPITULO IV

4 DICTAMEN

- 4.1 CONCEPTO
- 4.2 FINALIDAD
- 4.3 DIVERSAS FORMAS
- 4.4 RESPONSABILIDADES DE QUIEN LO EMITE
- 4.5 BOLETIN B-10

CAPITULO V

5 ASISTENCIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

- 5.1 CONCEPTO
- 5.2 OBJETIVO
- 5.3 ALCANCE
- 5.4 FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION
- 5.5 INQUIRITOS QUE DEBE CUBRIR EL CONTADOR PUBLICO PARA LAB-
VARLA A CASO (ART. 52 C.F.F.)
- 5.6 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELATIVO A
DOCTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO
 - 5.6.1 SOLICITUD DE REGISTRO
 - 5.6.2. AVISO DE PRESENTACION DEL DOCTAMEN
 - 5.6.3 CARGAS POR LAS QUE NO SURTE EFECTO EL AVISO
 - 5.6.4. PLAZO PARA LA PRESENTACION DEL DOCTAMEN
 - 5.6.5 DEFICIENCIA A PRESENTAR EL DOCTAMEN
 - 5.6.6 IMPUNDENTES
 - 5.6.7 ANEXOS Y DOCUMENTACION REQUERIDA
 - 5.6.8 NORMAS
 - 5.6.9 REVISION DE LA SITUACION FISCAL.

5.6.10 REVISIÓN DE DECISIONES

5.6.11 SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DEL REGISTRO

BIBLIOGRAFIA

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

Junto con el crecimiento del país se desarrollan y adquieren importancia todas las actividades comerciales, industriales y al mismo tiempo, las profesionales y obreras, esto se debe a la misma necesidad de enfrentarse a nuevas experiencias y clases de problemas que necesariamente deben solucionarse eficazmente con preocupación e inquietud de superación profesional.

Nuestra profesión día a día adquiere una importancia decisiva dentro del desarrollo económico de nuestro país. Esta necesidad es aceptada por los mismos hombres de negocios, en virtud de los variados servicios que nuestra profesión puede brindar, ya que el Contador Público proporciona a los empresarios informaciones y sugerencias para la solución de los problemas encontrados como resultado de las investigaciones y trabajos que realiza.

Siendo actualmente la Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fijos, una de las áreas más desarrolladas en el campo de la Contaduría Pública y tomando en consideración el gran número de estudiantes de dicha carrera que anualmente egresan de las diversas facultades del país, es posible afirmar que a la fecha existe mayor oferta que demanda, razón por la cual es y seguirá siendo motivo de preocupación para los profesionales que ofrecen este servicio, buscar nuevas técnicas y continuar estudiando para estar al corriente en todas las adelantos concernientes a dicho campo.

CAPÍTULO I

I GENERALIDADES Y ANTECEDENTES

1.1 LA AUDITORÍA

1.1.1 ORIGEN

La auditoría se deriva del Inglés "to audit" que significa escuchar

La auditoría aparece alrededor del siglo XII como consecuencia necesaria de la Contaduría Pública. Históricamente aparece en el mismo momento - en que aparece la Contabilidad.

En el año de 1845 siendo Presidente de México Don José Joaquín Herrera, el Tribunal de Comercio de la Ciudad de México estableció la Escuela Nacional de Comercio, nombrándose como Director al Ing. Benito León de Acosta, cerrando la escuela sus puertas en 1847. Siendo Presidente el Gral. Santa Ana emitió un decreto en el que ordena se reanuda las actividades en la escuela, denominándose entonces Escuela Especial de Comercio.

En 1905 se creó la carrera de Contador Público, lo anterior se debió a - que el Contador Público agregó el dominio de su técnica que le permitía examinar y fiscalizar las cuentas de las empresas, la independencia profesional que a su vez le capacitó para dictaminar e opinar acerca de la fidelidad de esas cuentas.

El Instituto, El Colegio y la Dirección de Profesiones, a semejanza de - la costumbre establecida en los países anglosajones, en México funciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que tuvo su origen en la Asociación de Contadores Titulados constituida en 1917.

En el año de 1939, el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, actualmente Instituto Mexicano de Contadores Públicos, editó el - folleto denominado "La Certificación de Balances para Fines de Inscripción y Cotización de Valores", poco después, el mismo Instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos; el título de esta publicación fue "Ampliación de los Procedimientos de Auditoría", y de acuerdo con el pensamiento dominante en aquella época en los Estados Unidos de Norteamérica, el

folleto de referencia para énfasis particular en los procedimientos adicionales que se recomendaban a la profesión relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y a la observación de la toma física de inventarios.

La Comisión, que actualmente se denomina Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, fué establecida en el año de 1955, cuando el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionales que actualmente existe y cuando su organización y estatutos eran diferentes de los actuales. En esas condiciones fueron emitidos, desde el año 1956, hasta agosto de 1965, un total de veintidos boletines.

Al constituirse, en octubre de 1965, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como Organismo Nacional (posteriormente, en enero de 1977, Federación de Colegios de Profesionistas) las asociaciones afiliadas y los socios aprobados, en asambleas especiales, los boletines emitidos hasta la fecha de acuerdo a los estatutos vigentes.

Los boletines de la Comisión ha venido siendo emitidos y revisados a lo largo de los años bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operó el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la propia Comisión, como por los cambios que en esos lapsos ha tenido la propia profesión.

ANTECEDENTES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

La creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal fué por Decreto - Presidencial del 21 de abril de 1959, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año. Se estableció la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual se dedica a investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, asimismo, se estableció que el profesional indicado para el manejo de esta dependencia deberá ser un Contador Público. Esta facultad de investigación y vigilancia está debidamente legalizada en el Artículo 16, 2o. párrafo constitucional) que dice:

"De conformidad con lo dispuesto, es facultad de las autoridades competentes, llevar a cabo visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones - fiscales correspondientes. Asimismo, exigir la exhibición de los libros y documentos necesarios para comprobar, si - el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales".

1.1.2 CONCEPTO

CONCEPTOS DE AUDITORIA - Para precisar el término "auditoria", citaremos algunas definiciones de distintos autores:

1. ROBERT H. MONTGOMERY - "Un exámen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización para determinar y verificar informes sobre los hechos de las operaciones financieras y los resultados de los mismos".
2. ARTHUR V. HELMES - "Es la comprobación científica y sistemática de - los libros, de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la - verdadera situación financiera de las operaciones, y certificar los estados e informes que rinden".
3. MANCERA HIJOS, Y CIA. - "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomiso, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera y ligados a cabo con el objeto de determinar la exactitud de los cuentas respectivas y de informes, y de determinar acerca de ellas".

Observando estas definiciones, unas más concisas y otras más extensas, - vemos que todas ellas llegan a lo mismo, es decir, nos proporcionan una misma idea, que es básicamente la comprobación de las operaciones realizadas por las empresas para que pueda obtener el auditor los suficientes

elementos de juicio que le sirvan de apoyo a la opinión profesional que dara sobre los estados financieros de una empresa.

En nuestro concepto, la auditoría es el conjunto de normas, técnicas y procedimientos que, aplicados con criterio y juicio profesional, nos ayudan a evaluar, determinar y corregir el desarrollo económico, sistemático operativo de una empresa para lograr la consecución de sus objetivos.

1.1.3 IMPORTANCIA:

La auditoría dentro de la administración es importante por ser el instrumento del control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y proporcionando, en su caso, la adopción de las medidas que tienden a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficiencia en el logro de las metas y objetivos asignados.

La auditoría es considerada de suma importancia por algunos de los siguientes puntos:

- a) Como fuente de información para la administración de una empresa, del conocimiento y resultado de las operaciones, así como auxilios para la toma de decisiones y fijación de políticas.
- b) Para aportar información financiera en la solicitud de créditos y aperturas adicionales de capital.
- c) Para cumplir con las diversas disposiciones y reglamentos bancarios.
- d) Para futuros inversionistas.
- e) Para liquidación de sociedades.
- f) Para fusión de sociedades.

Para que la información financiera goce de la aceptación de terceros personas es necesario que un Contador Público independiente le imprima el sello de "CONFIABILIDAD" a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado dictamen. Ya que por medio del dictamen el Contador Público independiente expresa su opinión sobre si esos estados financieros son o no confiables.

Los interesados en la entidad y el público en general, confían en la información que proporcionan los estados financieros, cuando éstos han sido dictaminados por un Contador Público independiente.

A continuación se presenta la importancia de la auditoría en diferentes actividades y niveles.

LA AUDITORIA IMPORTA A:

- a) Los dueños, socios o accionistas - Para tener confianza y seguridad en sus aportaciones o inversiones.
- b) El Consejo de Administración - Para garantizar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.
- c) Los Comisarios - Para vigilar la administración de la entidad.
- d) Los Directivos y Funcionarios - Para comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones correctivas.
- e) Los trabajadores - Para conocer el resultado de la entidad y asegurarse del cumplimiento de la participación de utilidades.
- f) Los proveedores - Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.
- g) La Banca - Para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, así como obtener la seguridad y garantía de los créditos de acuerdo con la productividad de la entidad.
- h) El Estado - Para tener seguridad de que los contribuyentes han declarado de correcta y justamente sus impuestos, así como la obtención razonablemente correcta de datos para fines estadísticos, planeación económica del país y en su carácter de inversionistas.
- i) Inversionistas - Para los futuros inversionistas.

2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA**2.1 DE LOS ESTADOS FINANCIEROS****2.1.1 DEFINICION**

1. "Los estados financieros son el resumen de las transacciones realizadas por una empresa a una fecha determinada y en un periodo determinado". La información que contienen dichos estados debe manifestarse en forma accesible a todas las personas que los utilizan, ya sean accionistas, directores, inversionistas, trabajadores o público en general
2. Auditoría de Estados Financieros es la investigación realizada por un Contador Público independiente en los libros, registros, bienes y transacciones en una entidad económica valorizada conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Podemos concebir la auditoría en la profesión contable de acuerdo a la definición citada como: "El hecho de probar, inspeccionar e al-revisar los estados financieros y la actuación de la administración de un área implícita de una entidad económica".

La esencia de Auditoría de Estados Financieros está constituida por la observancia de normas generales aceptadas y la aplicación de procedimientos que permitan fundamentar la opinión que el Contador Público emite sobre los estados financieros sujetos a su examen.

Recientemente se han uniformado bastante los estados financieros y con mayor frecuencia cada vez, el mismo juego de estados llena todas las necesidades de un solo organismo; los informes anuales a los accionistas en los cuales el dictamen del Contador Público se expone en forma relevante, contienen los estados financieros básicos de conformidad con el boletín B-1 objeto de los estados financieros y lo dispuesto en el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2.1.2 OBJETIVO

El objetivo final de la actuación del Contador Público cuando es llamado para examinar los estados financieros elaborados por una entidad económica, es el de dar un dictamen en el que haga constar que dichos estados — presentan razonablemente la situación financiera de dicha entidad económica y los resultados de sus operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría tiene por objetivo determinar la corrección de las operaciones registradas en la contabilidad, averiguar la integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y documentos.

Una auditoría se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan razonablemente la situación financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones, durante un período que termina en esa fecha. Los estados financieros deben prepararse básicamente con uniformidad todos — los años y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente — aceptados. A medida que han avanzado los principios y métodos de conducción de las empresas, las operaciones financieras y sus ramificaciones se han hecho más complicadas en el curso de las últimas décadas, los fines y objetivos de las auditorías, han ampliado similarmente en forma progresiva y constante su campo de actividades; éstas corresponden a los servicios que presta la profesión de la Contaduría Pública.

Los objetivos de la auditoría de estados financieros:

1. Asegurar la autenticidad de los hechos y fundamentos que los estados financieros reflejan, tanto en los derechos como en las obligaciones de la empresa, así tenemos por ejemplo, que al verificar sus registros contables nos cercioramos que las inversiones mostradas en los estados financieros sean en realidad bienes de la misma y estén en una proporción razonable en sus obligaciones con terceros (capital ajeno) y accionistas (capital propio). Asimismo, que los resultados obtenidos por ella estén registrados adecuadamente en relación a los ingresos y gastos, que fueron aplicados en el período contable correspondiente.

2. Que sea adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dicho hecho y fundamentos, lo cual es posible corroborar mediante el estudio y evaluación del control interno.
3. Que los métodos usados fueron aplicados conforme a principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente y que estos principios han sido aplicados consistentemente.

Con todo lo anteriormente señalado, el Contador Público, estará en condiciones de poder rendir una opinión en relación a los estados financieros analizados.

Los objetivos inmediatos de una auditoría son asegurar la confiabilidad de los estados financieros y rendir una opinión sobre lo adecuado de la presentación de tales estados.

Los objetivos de largo alcance de una auditoría, deberán ser los de servir como guía a las futuras decisiones de una administración en asuntos financieros, tales como previsión, control, análisis e información. Estos objetivos tienen como propósito el mejoramiento de las funciones.

En la actualidad existe un concepto en expansión de la auditoría en el área de la información financiera, que incluye (además de los datos financieros necesarios para la administración y los propietarios), los datos requeridos por otros, como agencias, sindicatos, prensa, analistas financieros, consejeros profesionales sobre inversiones, personal financiero de relaciones públicas, entre otros.

2.1.3 ALCANCE

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el: animismo, que permita determinar la naturaleza, ordenación y aplicación que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Alcance de la Auditoría

La auditoría deberá llevarse a cabo conforme a normas de auditoría gene-

realmente aceptadas e incluirá en consecuencia, pruebas de los libros y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que se consideren necesarios según las circunstancias. El alcance será el suficiente para obtener la evidencia comprobatoria que nos muestre la razonabilidad de las cifras examinadas.

La extensión e alcance, dependerá del resultado del estudio y evaluación del control interno, es decir, este examen lo indicará si, por ejemplo - debe emplear el "análisis de saldo de una o varias cuentas" o por el contrario, si debe enfocar su atención al "análisis de los movimientos" de esas cuentas, ya sea porque al efectuar pruebas selectivas éstas resultaren incorrectas o bien, porque las cifras de los auxiliares no concuerdan con las cuentas del mayor.

En relación a la oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de auditoría, dependerá fundamentalmente de la época en que deben realizarse las pruebas, es decir, que la verificación de algunas pruebas tendrá que realizarse antes de iniciar el plan general de trabajo o bien, - durante el desarrollo del mismo, o quizá hasta el final del trabajo.

Como ya se ha mencionado, el objetivo principal que persigue el Contador Público en un trabajo de auditoría es el de "expresar su opinión", para lo cual requiere de la obtención de evidencia suficiente y competente. La evidencia comprobatoria será suficiente cuando, por los resultados - obtenidos de una o varias pruebas, el Contador Público pueda llegar a - adquirir la certeza moral de que los hechos que se están tratando de - probar, o los criterios cuya corrección se están juzgando, han quedado comprobados satisfactoriamente.

Por evidencia competente debe entenderse que la comprobación de los hechos u operaciones son realmente importantes, en relación con lo examinado.

El resultado final de la auditoría, depende de la certeza moral que al Contador Público haya adquirido con base a la evidencia comprobatoria.

Para determinar el alcance de la evidencia comprobatoria, será necesario estructurar una planeación de la auditoría a los estados financieros.

La atención que se les dará a las pruebas, se basa en lo siguiente:

1. Decidir previamente cuáles serán los procedimientos de auditoría — que se emplearán.
2. Oportunidad con que se van a aplicar
3. Cuáles serán los papeles de trabajo en que se registrarán los resultados.
4. Decidir qué personal y de qué capacidad deberá asignarse al trabajo.

2.1.4 PROCESO DE LA AUDITORIA

De acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de cada entidad económica, le son aplicables a las normas técnicas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.

Para desarrollar la auditoría de estados financieros es necesario seguir una secuencia, es decir un "proceso", del cual a continuación describiremos los puntos más importantes.

Entrevistas previas con el cliente

Para la fijación de las condiciones básicas del trabajo a desarrollar, es necesario que el auditor en cada entrevista que tenga con el cliente, lleve formulado un memorándum con cada uno de los puntos a definir. Al terminar cada una de las entrevistas, el auditor debe revisar los puntos tratados en su memorándum y determinar si quedaron suficientemente tratados.

En las entrevistas se deben fijar las condiciones del trabajo y el conocimiento de las limitaciones del mismo, por parte del cliente, deben determinarse también: las condiciones del servicio, tiempo estimado, honorarios y gastos. Para esto, deberán tomarse en cuenta los elementos que proporcionará el cliente y la coordinación del trabajo de auditoría con el de la propia empresa.

Generalmente se acostumbra, a efecto de evitar futuras dificultades, que el cliente y el auditor, una vez puestos de acuerdo sobre las bases del -

trabajo a realizar, este se confirma mediante una "carta convenio" en la que el cliente manifiesta estar de acuerdo con las condiciones que en ella se estipulan.

Descripción del cliente

Normalmente, antes de empezar a llevar a cabo las labores de trabajo el auditor se dedica a recopilar datos importantes relacionados con la empresa, como son: fecha de constitución, naturaleza del negocio, ubicación, tamaño, personas y representantes de la misma, etc.

Estudio de la Contabilidad

Consiste en evaluar las políticas y procedimientos que usan con respecto al sistema de registro de sus operaciones.

Personal de auditoría

El personal que interviene en la auditoría depende del tamaño de la empresa (pequeña, mediana o grande) y de la complejidad de las operaciones que ésta efectúa. En términos generales, el personal de auditoría se clasifica de la siguiente forma:

Socio del despacho: Su función principal consiste en efectuar la primera visita y elaborar la carta convenio, en la que se estipulan los servicios que se le proporcionarán al cliente.

Gerente: Lleva a cabo las visitas previas y reuniones para elaborar el plan y alcance de la auditoría.

Supervisor: La actividad que desarrolla, es la de supervisar el trabajo elaborado por el encargado de cada una de las áreas, esta supervisión es inversamente proporcional a la preparación del personal que efectúa dicho trabajo.

Encargado: Es la persona responsable de la elaboración del trabajo de auditoría y la coordinación del diverso personal que interviene en ella.

Ayudante: Se encarga de elaborar las pruebas necesarias, recopilación de datos y la presentación de la información obtenida.

Examen y análisis de Estados Financieros

El estudio cuidadoso de los estados financieros de un período dado, suministra al auditor una información entera y apropiada sobre la naturaleza de las operaciones de la empresa y las características de su situación financiera.

Los procedimientos de análisis que se implantan y el grado de formalidad con que se apliquen, dependerán del buen juicio profesional del auditor, quien debe recordar que, tanto por la naturaleza de los estados financieros, como por su entrenamiento especializado y profesional, el análisis de ellos es una fuente fecunda de información.

Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno

El estudio y evaluación de la mayor parte de los elementos específicos o características peculiares de una entidad económica, cuyos estados financieros se van a examinar, quedan involucrados dentro del sistema de control interno, ya que es una base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad y de los demás procedimientos de auditoría que se aplican en cada caso. Sobre cada uno de los aspectos de dicha entidad, como base para el estudio y evaluación del control interno se mencionan los siguientes elementos:

- 1) La organización de la entidad o sea el sistema de dirección, la división y coordinación de labores y la relativa asignación de responsabilidades.
- 2) Procedimientos o prácticas establecidas, incluyendo su planeación y sistematización, los registros y formas y la información que permitan proteger la integridad de los activos y mantener un control adecuado sobre los productos y los gastos.
- 3) El personal de la empresa, incluyendo los elementos de entrenamiento, eficiencia, moralidad y retribución.
- 4) La supervisión, que abarcará, desde la más elemental verificación interna, hasta la asignación de funciones específicas de auditoría a algunos funcionarios o un departamento especializado.

Alcance de la Auditoría

El alcance de la auditoría está directamente relacionado con la comprensión de las normas de auditoría y un conocimiento adecuado de los procedimientos aplicables. De acuerdo a las características de cada caso, la revisión de los estados financieros debe efectuarse conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluirá las pruebas a los registros de contabilidad y demás procedimientos que se consideren necesarios, para cerciorarse de la razonabilidad de las cifras en cada rubro de los estados financieros; por lo tanto, al llevar a cabo el examen debe hacerse sin limitaciones al alcance de los procedimientos de auditoría.

Papeles de Trabajo

Los datos e informaciones obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas, y en muchas casos, la descripción de las mismas pruebas, se registran en un conjunto de cédulas y documentos a los cuales se les conoce con el nombre de "Papeles de Trabajo".

En el resumen de la labor realizada; sirven de base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir; posteriormente pueden ser fuente de aclaraciones, de información y constituyen la única prueba del trabajo del auditor, además de la calidad profesional que en ellos plasma.

Dictamen e Informe

El auditor debe formarse un juicio sobre la presentación razonable de los estados financieros y conclusión general para efectos de dictamen e infog m.

El juicio se basta, desde luego para satisfacerse de la corrección de los saldos de las cuentas.

El auditor opina sobre los estados financieros, como representativos en conjunto de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refieren.

El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presentan generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional del propio auditor. Este documento recibe el nombre de Dictamen, el cual puede ser limpio, — con salvedades, con obtención de opinión o negativo, o bien, puede ser un documento más largo, en el cual aparte de la expresión de la opinión profesional, se añaden comentarios, ampliaciones a los datos contenidos en el dictamen, etc. en cuyo caso el documento se denomina Informe.

2.1.5 HERRAMIENTAS DE APOYO

1. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Las normas de auditoría con los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo, las cuales se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos declara que el término normas de auditoría generalmente aceptadas, se entiende que incluye, en su totalidad, las siguientes normas:

a) Normas personales

- 1º El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que ostentan título profesional legalmente expedido y reconocido.
- 2º Cuidado y diligencia profesionales
- 3º Independencia mental

b) Normas relativas a la ejecución del trabajo

- 1º El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente
- 2º Determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se les dará a los procedimientos de auditoría.
- 3º Obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente.

c) Normas relativas a la información y dictamen.

- 1º El Contador Público debe expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el auditor debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que, como consecuencia de - el, asume.
- 2º El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.
- 3º El auditor debe declarar si los principios de contabilidad generalmente aceptados, han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.
- 4º A menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.
- 5º Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas en el mismo.
- 6º Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, estará obligado a declararlo así.

2. Técnicas de Auditoría

Los métodos prácticos de investigación y pruebas que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para su opinión, se denominan técnicas de auditoría.

Las técnicas de auditoría pueden agruparse bajo los siguientes rubros:

- a) Estudio General
- b) Análisis
- c) Inspección
- d) Investigación
- e) Declaraciones o Certificaciones

- f) Confirmación
- g) Observación
- h) Cálculo

3. Control Interno

El conjunto de planes que se elaboran y de procedimientos que se realizan en cada una de las fases del negocio, constituyen los sistemas o métodos generales de su administración, por lo que, todavía en su sentido más amplio, se designa sistema de control interno a la suma de todos los sistemas o métodos que utiliza la administración para lograr sus objetivos.

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para - la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

Objetivos de Control Interno

Los objetivos de control interno se pueden resumir en: Información, protección y eficiencia.

Elementos del Control Interno

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

- a. Organización
- b. Procedimiento
- c. Personal
 - 1. Entrenamiento
 - 2. Eficiencia
 - 3. Veracidad
 - 4. Retribución
- d. Supervisión.

4. Objetivo

Es una serie de criterios, a los que los profesionales se deben sujetar, - con el fin de eliminar discrepancias entre los contadores, al procesar y elaborar información financiera.

5. Procedimientos

Conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen.

CAPITULO III

3 HERRAMIENTAS DE LA AUDITORIA

3.1 NORMAS

Generalidades

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos le otorga el carácter de — normativa a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, donde — ésta a su vez, emite su objetivo principal que es:

"Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que — deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes — para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia".

Se adquiere responsabilidad en el desempeño de la labor como auditor, no sólo ante la persona que lo contrató, sino también con un número de — individuos independientes a éste. Esto obliga al auditor a tener un alto grado de calidad, ética y profesionalismo.

La auditoría por ser una opinión fundada en un juicio profesional oñido, se rige por las especificaciones dictadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su boletín "C". Además están contempladas en el artículo 52 capítulo III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual dice "Para los efectos de la fracción II del artículo 52 — del Código, las normas de auditoría se consideran cumplidas en la forma — siguiente:

1. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundamentar en dictamen.
- b) El estudio y evaluación del sistema del control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, sean suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el Costador Público deberá mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Costador Público emitirá una abstención fundada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Concepto de Norma

Una norma de auditoría es una medida de la actuación o un criterio establecido por una autoridad profesional. Es una medida de trabajo fijada con anterioridad y consentimiento profesional.

Es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general, en función a los resultados obtenidos.

Son ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría.

Según se describe en el boletín "A" de Normas y Procedimientos de Auditoría, son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad de un auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Clasificación de las normas de auditoría:

1. **Personales**
 - a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
 - b) Cuidado y diligencia profesionales
 - c) Independencia

2. **De Ejecución del Trabajo**
 - a) Planeación y supervisión
 - b) Estudio y evaluación del control interno.
 - c) Obtención de evidencia suficiente y competente.
 - a) Aclaración de la relación con estados e información financiera y expresión de opinión.

3. **De Información**
 - b) Bases de opinión sobre estados financieros.

3.2 TÉCNICAS

Las técnicas de auditoría son las herramientas de trabajo de las que se vale el auditor para la realización del mismo.

A las técnicas de auditoría también se les considera como los métodos — prácticos de investigación y pruebas que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para fundamentar su opinión.

Estas deben ser apropiadas para adaptarse a las diferentes circunstancias, deben ser sencillas y concisas, para evitar detalles inútiles y operaciones innecesarias. El auditor deberá tratar siempre de mejorar — las técnicas de operación.

Por otra parte, se dice que las técnicas son las herramientas de trabajo del auditor y los procedimientos son las combinaciones que se hace de dichas técnicas.

Las técnicas y procedimientos varían en cada caso particular. Si las — técnicas son adecuadas, la auditoría se alcanzará sin errores aceptados de ejecución.

Clasificación:

1. Estudio general
2. Análisis
3. Inspección
4. Confirmación
5. Investigación
6. Declaración o certificación
7. Observación
8. Cálculo

3.2.1 ESTUDIO GENERAL

Es la apreciación que el auditor hace de la fiabilidad o características —

generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellos - que puedan requerir atención especial.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor, que por su preparación y experiencia estará en condiciones de poder obtener - datos e informaciones originales de la empresa que se va a examinar.

Esta técnica puede aplicarse informal y formalmente. Se aplica informalmente cuando se hace por la sola lectura de los estados, cuentas o documentos sometidos a ella; es formal cuando se le antecede de ciertos recursos técnicos, como la preparación de estados financieros comparativos.

3.2.2 ANALISIS

Es la descomposición o desglose de un todo en las partes que lo forman y nos ayuda para internarnos dentro de ese todo y ver como está integrado.

Otra definición más completa es la que nos dice que análisis es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

3.2.3 INSPECCION

Es la verificación física de las cosas materiales en que se trabajaron - las operaciones. Se aplica al estudio de las cuentas cuyos análisis tienen una presentación material (efectivos, mercancías, bienes, etc.).

3.2.4 CONFIRMACION O CIRCULARIZACION

Es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, y por lo tanto de informar de - una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

Positivo: Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

Negativo: Se envían datos y se pide contestación solo si están inconformes. Generalmente se utilizan para confirmar el activo.

Indirecta, ciega o en blanco: No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

3.2.5 INVESTIGACION

El auditor obtiene también una parte de las informaciones que necesita en su trabajo mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios o empleados de la empresa cuyos estados financieros son examinados o su cuenta. Por ejemplo el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa. Este recurso de auditoría, que consiste en la obtención de información por parte de funcionarios y empleados de la propia empresa, se le llama "investigación" y puede ser formal o informal según la manera como se realice y los recursos que se apliquen en ella. Es formal cuando por su importancia se hace por escrito y es informal cuando la investigación es verbal.

3.2.6 DECLARACION O CERTIFICACION

Es la formalización de la técnica anterior, cuando por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas.

Declaración - Manifestación por escrito con la firma de los interesados - del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Certificación - Obtención de un documento en el que se asegure la veracidad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

Conviene hacer notar que, aún cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ignoancia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

3.2.7 OBSERVACION

Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

Es la técnica por medio de la cual el auditor se convence de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo objetivo e discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

3.2.8 CALCULO

Verificación aritmética de alguna partida o grupo de partidas.

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; para cerciorarse de la corrección aritmética de estas partidas, el auditor debe aplicar un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las mismas.

Es la verificación de la corrección aritmética de aquellas cuentas o operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas. (Intereses pagados o cobrados, depreciaciones, etc.).

3.3 OBJETIVOS

1. **Formas** - Su objetivo principal es ver que éstas se lleven a cabo (se cumplan) por el auditor al estar realizando el trabajo de auditoría.
2. **Técnicas y Procedimientos** - El objetivo de este concepto es ver que técnicas y procedimientos debe aplicar el auditor al estar examinando cada uno de los cuentas de los estados financieros.
3. **Control Interno** - El objetivo del control interno es el de proporcionar una razonable seguridad, pero no absoluta, de la salvaguarda de los activos contra pérdidas derivadas del uso o disposición no autorizada y la confianza depositada sobre los registros de contabilidad para la preparación de los estados financieros.
4. **Papeles de Trabajo** - El objetivo de este concepto es el de dejar evidencia del trabajo de auditoría realizado por el auditor cuando se cumpla la aplicación de las normas, técnicas, procedimientos y el estudio y evaluación del control interno.

3.4 CONTROL INTERNO

Generalidades

Se puede decir de manera general, que el control interno ha surgido como consecuencia del crecimiento constante de las empresas, lo cual implica una mayor complejidad en su organización y por lo tanto en su administración. El auditor tiene como propósito básico estudiar y evaluar el sistema de control interno.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, lo cual se dice: el auditor debe llevar a cabo un estudio y evaluación del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; así como que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

3.4.1 DEFINICION

1. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el Boletín E-3 lo define como "El plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y promover la adhesión a las políticas prescritas por la administración".
2. Consiste en evaluar lo que se está llevando a cabo, comparándolo con las normas o estándares establecidos de manera que las acciones tomadas las acciones necesarias para corregir las discrepancias que aparezcan en relación con lo planeado.
3. Puede definirse como "La coordinación del sistema de contabilidad y - los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, llevado a cabo con labores diferentes en una forma independiente, compare continuamente el trabajo de otro empleado, hasta que terminando punto que pueda involucrar la imposibilidad de fraude".
4. Según el SAS No. 1 lo define como "El plan de organización y todos - los métodos y métodos de coordinación adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia de operación y la adhesión a las políticas gubernamentales establecidas.

3.4.2 OBJETIVOS

Los objetivos del control interno administrativo, contable o financiero y de la verificación interna pueden lograrse de distintas formas. En algunas de las tres áreas pueden lograrse con el mismo procedimiento; en otro caso una puede requerir un procedimiento por separado. Por ejemplo, un departamento de responsabilidad y accountability puede "promover la eficiencia operacional" al proporcionar un adecuado recepción, inspección y envío de todos los artículos recibidos. También puede "verificar la confiabilidad de los datos contables" al verificar y documentar los cantida-

des y condiciones de los artículos recibidos y también puede salvaguardar los bienes porque su función en la organización está separada de la función de compras, de la de pagos, y de la contabilidad.

Clasificación de los Objetivos del Control Interno

Los objetivos del control interno se clasifican en:

1. Objetivos básicos

- a) La protección o salvaguarda de los activos de la empresa. Esto implica independencia entre la operación del negocio, la custodia de bienes y el registro contable de sus transacciones, pues ningún departamento debe custodiar los bienes de contabilidad relativos a su propia operación. Por el contrario, el departamento de contabilidad no debe tener a su cargo funciones de operación o de custodia de valores, concretando su interés y actividades al registro exacto de la documentación contable.
- b) La obtención, revisión y comprensión de la exactitud de la información financiera veraz confiable y oportuna. Es sabido que en las empresas la información constante, completa, fehaciente y oportuna es básica, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse, y los programas que han de servir las actividades futuras, esta información no solo será útil para la administración, sino en general para todas aquellas personas que por la naturaleza propia de sus relaciones con la misma, necesitan de tal información. Esta información de carácter financiero proviene de la contabilidad y es necesario que el registro de las operaciones sea correcto, que las transacciones consumadas se asienten en forma íntegra y verdadera, de tal manera que no se omita ninguna de las operaciones efectuadas. La misión del control interno constituye en este sentido, una garantía de que todas las transacciones consumadas, se hayan captado fehacientemente y contabilizado en forma íntegra.

- c) Mejoramiento y promoción de la eficiencia en la operación de un negocio. Deben establecerse también ciertas prácticas que garanticen la eficiencia de la operación. Por lo general esto incluye la división de trabajo en tal forma que ningún empleado maneje determinada transacción desde el principio hasta el fin. El empleado que autoriza o inicia la transacción no debe participar en su registro o en la custodia de los activos. Por medio de esta división del trabajo se establece una comprobación automática del registro de las operaciones y resulta así más fácil descubrir oportunamente errores o fraudes.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa. El sistema de control interno de una empresa debe de estar bajo constante observación para ver si las operaciones que se realizan cumplen con las políticas establecidas por la administración, pues de esperarse que tanto el crecimiento como de las operaciones como los cambios de personal alteren las normas originalmente establecidas y el sistema deteriora hasta el grado de llegar a ser total o parcialmente ineficaz.

Los incisos a y b se relacionan con el aspecto del control interno contable o financiero y los incisos c y d se refieren al control interno administrativo u operacional.

2. Objetivos generales de Control Interno

De aquí se origina el control interno por objetivos del que habrán que más adelante.

Los objetivos generales o específicos son:

- a) Objetivos de autorización. Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con las autorizaciones generales o específicas de la administración o gerencia.
- b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones. Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de cog

tabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio — aplicable a dichos estados financieros.

- c) **Objetivos de salvaguarda física.** El acceso a los activos solo debe permitirse de acuerdo con las autorizaciones de la administración o gerencia.
- d) **Objetivos de verificación y evaluación.** Los datos registrados — relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonables y tomarse las medidas apropiadas con respecto a las diferencias que existan. Asimismo, deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se inferen en los estados financieros.

Alcance del Control Interno

El alcance del control interno estará determinado por la extensión que haga el auditor al examinarlo y evaluarlo de acuerdo a las deficiencias detectadas y a la magnitud y organización de cada empresa, utilizando los elementos establecidos por la administración de dicha empresa y métodos de control interno existentes.

El Control Interno en Negocios Pequeños.

El auditor necesita obtener el mismo grado de seguridad a fin de dar una opinión sin reservas sobre los estados financieros, tanto de entidades pequeñas como grandes. Sin embargo, muchos controles que pueden relacionarse con entidades grandes no son posibles en negocios pequeños. Por ejemplo, en los pequeños negocios los procedimientos contables pueden ser efectuados por unas cuantas personas. Estas personas pueden tener tanto responsabilidades operativas, como de custodia y la segregación de funciones puede estar ausente o severamente limitada. La inadecuada separación de funciones puede en algunos casos, compensarse con los controles de supervisión del propietario/gerente, que pueden existir a causa del conocimiento personal y directo del negocio y por verse involucrado en las operaciones del mismo, en las circunstancias en que la segregación de funciones es limitada y hace falta la evidencia de los controles de supervisión

es necesario obtener la evidencia para apoyar la opinión del auditor sobre la información financiera, en gran parte, a través de la ejecución de procedimientos sustantivos.

Procedimientos relativos al Estudio y Evaluación del Control Interno

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio y evaluación del control interno se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

El auditor revisará el sistema de contabilidad y los controles internos relativos, para adquirir la comprensión del flujo de las operaciones y de los procedimientos específicos de control, con el fin de estar en condición de hacer una evaluación preliminar e identificar aquellos controles internos sobre los cuales podría ser efectivo y eficiente apoyarse al llegar a cabo su auditoría.

La revisión del control interno consiste principalmente en investigaciones con el personal a distintos niveles de la organización dentro de la entidad, así como referencias a documentos, tales como manuales de procedimientos, diagramas de flujo y descripciones de puestos para lograr conocimiento acerca de los controles que el auditor ha identificado como importantes para su auditoría. En trabajos repetitivos, el auditor estará al tanto de los controles internos a través de trabajos llevados con antigüedad, pero necesitará actualizar su conocimiento.

Puede ser de utilidad la pista a unas cuantas operaciones a través del sistema de contabilidad para ayudar a la comprensión de ese sistema y sus controles internos relativos. Cuando las operaciones seleccionadas son representativas del tipo de operaciones que generalmente pasan a través del sistema, este procedimiento puede tratarse como parte de los procedimientos de cumplimiento o pruebas de cumplimiento.

El propósito de las pruebas de cumplimiento (procedimientos de cumplimiento) es proporcionar al auditor seguridad razonable de que los proce-

dicamentos de control interno contable están siendo aplicados como está — previsto.

Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

Por el contrario, el auditor no debe consignar salvedades ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencia en el control interno, a menos que concurren las tres circunstancias siguientes:

- a) Que existan serias fallas y omisiones en determinadas fases del control interno.
- b) Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa importancia en los estados que ha de dictaminar.
- c) Que por limitaciones impuestas por sus clientes u otras circunstancias, le impiden realizar las pruebas adicionales que para suplir la falla u omisión en el control interno, el auditor estime necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

El estudio y evaluación del control interno deberán hacerse cada año como parte fundamental de la planeación de la auditoría. No obstante lo anterior, es factible variar el énfasis en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control interno.

El objetivo del examen del control interno es evaluarlo, a fin de determinar la confianza que puede el auditor depositar en cada fase y actividad del negocio para presionar la naturaleza, alcance y oportunidad que debe dar a sus pruebas de auditoría.

El hecho de que el control existente le sirva de base al auditor para fijar los alcances de su trabajo, no quiere decir que está de acuerdo con él únicamente se adapta a ese control y debe consignar sus comentarios sobre las deficiencias encontradas en carta a la gerencia.

Es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo del estudio y evaluación del control interno.

Independientemente de las ventajas que esta recomendación implica, como son ayudar a la supervisión del trabajo de los ayudantes y sentar las bases para facilitar las auditorías siguientes, el consignar por escrito el estudio y evaluación del control interno es indispensable:

1. Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría -- que lo obliga a examinar el control interno.
2. Como explicación del porqué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y la oportunidad -- en que fueron aplicados. Es indudable que en una acusación en contra del Contador Público por negligencia profesional, la constancia escrita del examen del control interno constituiría una prueba muy importante en su favor.

El hecho de que el control existente le sirva de base al auditor para fijar los alcances de su trabajo, no quiere decir que esté de acuerdo con él únicamente se adapte a ese control y debe consignar sus comentarios sobre las deficiencias encontradas en carta a la gerencia.

Es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo del estudio y - evaluación del control interno.

Independientemente de las ventajas que esta recomendación implica, como - son ayudar a la supervisión del trabajo de los ayudantes y sentar las bases para facilitar las auditorías siguientes, el consignar por escrito el estudio y evaluación del control interno es indispensable:

1. Como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría -- que lo obliga a examinar el control interno.
2. Como explicación del porqué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría,ացցցցցցցց procedimientos y la oportunidad - en que fueron aplicados. Es indudable que en una acusación en contra del Contador Público por negligencia profesional, la constancia escrita del examen del control interno constituiría una prueba muy importante en su favor.

CAPÍTULO IV

4 DICTAMEN

Evolución del dictamen a través de los años

La profesión del auditor, tal como se la conoce actualmente es de creación relativa reciente, a pesar de que ya por el año de 1773 en la Ciudad de Edimburgo, existían contadores al servicio del público. La auditoría tuvo su mayor desenvolvimiento en el año de 1862 con el reconocimiento oficial de los servicios del Contador Público por parte de la Ley Británica de Sociedades Mercantiles y en el año de 1880 el gobierno inglés reconoce al Instituto de Contadores Autorizados como una consecuencia del trabajo que debería realizar el auditor, conforme lo expresaba la misma Ley.

El 7 de abril de 1888 se publicó en la revista The Accountant de Londres el siguiente dictamen:

Tengo delante de mí el Balance _____
 limitado al año terminado en _____ de 188 ____
 El que fue auditado y hallado correcto

Con la frase auditado y encontrado correcto tomamos el principio de la evolución del dictamen.

Dictamen de 1917

El Instituto Americano de Contadores Públicos, preparó un folleto sobre la Auditoría del Balance, que se llamó Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales, el cual fue publicado por el Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen.

En la redacción del dictamen que entonces surgió, aparecía ya la opinión del auditor sobre la situación financiera del negocio.

Se trataba también de persuadir a los auditores, de evitar la variedad de

dictámenes, ya que éstos causaban confusiones entre las personas que los leían, lo que no tuvo resultados satisfactorios, pues muchos auditores formulaban el dictamen en forma más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe oral cual listaban los procedimientos que habían seguido, dejando al criterio de quien los leyera si esos procedimientos eran adecuados o no habían emitido algunos de importancia.

El dictamen de 1934

La Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio de la importancia del Estado de Pérdidas y Ganancias, de reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados y modificar la forma del dictamen de auditoría, con el fin de que en el mismo se hiciera constar que los estados financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa, estos resultados se dieron a conocer en el año de 1934 en un folleto titulado Auditoría de las Cuentas de Sociedades.

En redacción de esta forma de dictamen se señalaron nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de auditoría que debería de practicarse y las principales modalidades, en relación al dictamen de 1917 fueron:

1. Se refiere al examen de los estados de la compañía, incluyendo por vez primera el superávit.
2. Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una clase de auditoría, llevada a cabo mediante pruebas de investigación. Se señaló la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría y se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados, asimismo, se consideró conveniente aclarar que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones.
3. Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una

certificación sino un dictamen, es decir, un juicio que se forma o emite.

4. Se expresa también que la presentación razonable está de acuerdo -- con principios de contabilidad aceptados y observados de manera un forma.

El dictamen de 1961

La Securities and Exchange Commission declaró que el dictamen de auditoría de 1934, en virtud de que en él no se declaraba si el examen había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, - aplicables en las circunstancias y si algunos precedimientos habían sido emitidos, aún cuando fueron considerados por el auditor. Reconociendo - tales necesidades, el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen, introduciendo:

1. La declaración de que se había revisado el control interno.
2. Substituyendo la expresión "métodos de contabilidad" por la de -- "precedimientos de contabilidad".
3. El concepto de normas de auditoría generalmente aceptadas complementada con la frase "aplicables en las circunstancias".
4. La mención de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fueron consistentes con los del -- ejercicio anterior.
5. La declaración de que se emplearon todos los precedimientos de auditoría necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarias.

Dictamen Tradicional y Actual de Estados Financieros

Desde marzo de 1944, el Comité de Precedimientos de Auditoría del Insti--

tute Americano de Contadores Públicos, mencionaba la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, indicando que éste tenía algunos métodos fundamentales como son:

1. No se consideraba que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoría que sí pueden variar y aplicarse de acuerdo a las circunstancias.
2. Resulta innecesaria la acción o la revisión del control interno, — pues dicha revisión se encuentra prevista en las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Resulta redundante la declaración sobre la revisión de los procedimientos de contabilidad y la acción de que se se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

Como resultado de esta revisión se observó la tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancias y en 1951, apareció el folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure", en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, a la que se llama Short Form of Report, cuya redacción es la siguiente y se conoce como:

Dictamen Tradicional:

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

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

Este tipo de dictamen es aceptado por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el boletín - B-02.

En este dictamen destacan los dos párrafos que lo forman:

1. Del alcance
2. De la opinión

Párrafo del Alcance:

En el contenido del dictamen se encuentra la afirmación básica de haber examinado los estados financieros que son, generalmente el balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo, no porque sean los únicos estados financieros de importancia, sino porque son los que reflejan mejor la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones.

La afirmación más importante que hace el Contador Público en el párrafo del alcance de un dictamen es sin duda alguna, aquella en la que declara que su examen fué llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (estudiadas en el capítulo anterior).

Esta afirmación constituye en sí un sello que el auditor pone a su dictamen y es lo que da confianza a los lectores de los estados financieros.

Identificación de los estados

La redacción que se usa en este párrafo del alcance para identificar los estados financieros examinados debe guardar uniformidad con los títulos de los estados, por ejemplo si los estados llevan por título "Compañía y Compañía Filiales", no debemos referirnos en los mismos a "Compañías y —

Compañías Filiales", o si la compañía presenta un "Estado de Situación Financiera", no podemos hacer referencia a un "Balance General" y así por el estilo, con los otros estados.

Identificación de la empresa.

Deberá indicarse en este párrafo la clase de entidad y los estados financieros, objeto del examen.

En los casos en que se han puesto en práctica todos los pasos de auditoría, para los registros sean inadecuados, de tal manera que no podamos expresar una opinión global, no debe usarse el párrafo del alcance, pues no habría congruencia si se dijera que nuestro examen incluyó aquellas pruebas y otros procedimientos que consideramos necesarios y luego en otro párrafo expresar una opinión con salvedad.

Párrafo de la Opinión:

Este párrafo se forma por las tres afirmaciones que a continuación se indican:

1. Que los estados financieros reflejan en forma razonable la situación financiera y los resultados de las operaciones.
2. Que los estados financieros se han elaborado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Que dichos principios de contabilidad se aplicaron en forma consistente en relación con ejercicios anteriores.

Puede darse el caso de que los procedimientos aplicados no arrojen resultados satisfactorios y que por lo tanto el Contador Público no cuente con elementos suficientes de juicio para opinar sobre los estados financieros en conjunto. En este caso se emitirá por escrito, un dictamen con salvedad, abstención de opinión, o en su caso, si las circunstancias son de tal magnitud que cualifiquen el valor de la opinión sobre los estados financieros. Tiene la obligación de asegurarse a emitir un dictamen sobre los mis-

nos, expresando las razones que le llevaron a tal conclusión.

Presentas rasumbamente

Esta frase es la más importante en el párrafo de la opinión, pues quiere expresar que aunque las cifras incluidas en los estados financieros quizá no sean exactas, sí pueden ser aceptadas como correctas en un sentido práctico.

Al emplear esta frase el auditor quiere decir:

1. Que la revisión efectuada no fué total
2. Que la revisión efectuada no es infalible
3. Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión.

Principios de contabilidad

Esta información se refiere a la aplicación de los principios de contabilidad sobre bases consistentes con las aplicadas en ejercicios anteriores es decir, que no hay cambios de importancia en los principios empleados - o en las bases de su aplicación, ya sea al exponer o durante el fin del período o sólo a que se refieren los estados financieros.

Diccionario Actual:

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, podemos observar las múltiples modificaciones que ha sufrido el diccionario del auditor conforme al progreso logrado por la profesión misma y principalmente por la confianza en ella depositada.

Estas modificaciones se han enfocado principalmente al párrafo de alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo, siendo éste el resultado de las sugerencias hechas en la auditoría externa y en general de la Contaduría Pública.

Esto hizo necesaria una reestructuración del diccionario cuyo fin fué lograr una redacción más sencilla y concreta, pues la necesidad de mencionar la-

extensión del examen realizado, tuvo un origen en años anteriores al hecho de encontrarse limitado el campo de acción profesional y la falta de confianza en el ejercicio de la Contaduría Pública por parte de los sectores interesados en el dictamen de estados financieros, lo que obligó al auditor a señalar la clase de trabajo efectuado para salvaguardar su responsabilidad con los mismos.

Los motivos que originaron el cambio en la redacción del dictamen tradicional para dar paso a este nuevo dictamen se basaron en los siguientes argumentos:

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

- f) Que en los casos en los que es necesario hacer salvedades por cualesquiera de las razones que se ameritan, la redacción del dictamen se hace aún más complicada para el lector común.
- g) Que no se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Ante estas consideraciones, en el año de 1974 se presentó a la profesión un nuevo dictamen:

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

En este nuevo dictamen destacan estas principales características:

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

Es importante aclarar que cuando existan violaciones a las normas de auditoría, a los principios de contabilidad y a sus reglas particulares de valoración y de presentación o a su aplicación consistente o cuando existan incertidumbres sobre la solución de algún problema, el auditor deberá expresar las salvedades, su opinión negativa o se abstendrá de opinar según proceda.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría recomienda la utilización del dictamen nuevo por los ventajas que representa y a fin de que —

llegue a ser de uso general; sin embargo, de no utilizarse esta nueva forma, deberá utilizarse el texto del dictamen tradicional.

4.1 CONCEPTO

Al terminar el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros, el auditor expresa las conclusiones a que llega respecto de la corrección contable de los mismos, en un documento llamado "dictamen".

Al respecto se transcriben algunos conceptos:

1. "Es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado".
2. "Es la opinión del Contador Público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros".
3. "Es el instrumento mediante el cual el Contador Público, reconoce — formalmente su responsabilidad por el trabajo".
4. "Es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión — profesional del Contador Público respecto a que el citado documento presente la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y en su caso los efectos del cambio".
5. "Dictamen contable, sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad".

En conclusión, el dictamen del Contador Público, según los conceptos expresados anteriormente, es la opinión que emite el auditor como resultado del examen practicado a los estados financieros de una entidad económica, conforme a las normas y procedimientos de auditoría.

Clasificación del Informe de Auditoría

Los informes de auditoría se clasifican en dos clases:

1. Informe Largo
2. Informe Corto

Concepto de Informe Largo

En exámenes la expresión de la opinión llamada dictamen puede ser manifestada más ampliamente, profundizando con comentarios sobre los renglones y cambios más importantes de los estados financieros, a esta presentación de la opinión se le conoce como informe largo.

El informe largo, incluye comentarios sobre los renglones más importantes de los estados financieros respecto de su contenido, las variaciones que mostraron en relación con ejercicios anteriores, sus proyecciones a futuro o cualquier otro aspecto interesante de las cuentas, el control interno las operaciones o la administración.

Evolución de su contenido

En un principio, el informe largo enumeraba exhaustivamente los procedimientos de revisión usados y los resultados obtenidos en cada una de las cuentas de los estados financieros; incluía igualmente detalles de las partidas componentes de las cuentas colectivas.

Actualmente se aprecia un marcado incremento en los comentarios a las variaciones (cansa y significado) de las cifras del estado de resultados, reduciéndose considerablemente las relativas a cuentas de balance.

La calidad de un informe largo depende en gran parte, de la inventiva, y

vilancia e imaginación del auditor responsable de su preparación. Además, tales informes deben ser hechos para que se ajusten a las necesidades y deseos particulares de las compañías objeto del informe y de las personas a quienes se dirige.

Por estas razones no es practicable y deseable prescribir uniformidad — para todos los informes largos.

El informe largo debe ser conciso, ágil y sencillo en su expresión y debe contener exclusivamente comentarios de importancia.

Informe Corto

El informe corto o dictamen de los auditores se emplea para informar sobre exámenes de los estados financieros básicos (balance general, estado de resultados, de variaciones en las cuentas de capital contable y de cobros en la situación financiera en base o efectivo) y consiste en una breve exposición del alcance del trabajo realizado "párrafo del alcance" y — de la opinión sobre los estados financieros "párrafo de la opinión".

Otros aspectos del dictamen:

Reducción del dictamen

La reducción de los textos del dictamen, cuando se trate de un despacho — de contadores públicos, podrá utilizar la primera persona del plural. — ejemplo: en nuestra opinión, practicamos, hemos examinado, etc., y anotar como antefirma el nombre del despacho, lo que implica que la responsabilidad se amplía a todos los socios que forman la sociedad, pero invariablemente siempre aparecerá el nombre y firma del auditor para mantener la — responsabilidad individual.

¿A quién debe dirigirse el dictamen?

Si el negocio, objeto de la auditoría, es propiedad de una persona física lo usual será que el dictamen se dirija a esa persona. Cuando se trate —

de una persona moral, debe dirigirse a quien contrató al auditor y pueden ser: Consejo de Administración, Asamblea General de Accionistas, o Director o Presidente de la sociedad. También puede darse el caso de que el dictamen debe dirigirse a un tercero, por ejemplo: un futuro inversionista. Por lo regular, en el contrato de prestación de servicios (carta - convenio) deberá quedar estipulado.

Presentación del dictamen

Generalmente se presenta formulándolo en hoja por separado, adjunta a los estados financieros examinados, pero también se puede presentar como parte integrante del balance, al calce del mismo.

Fecha del dictamen

Esta deberá ser la del día en que el auditor se retira de las oficinas -- del cliente.

En caso de conocer eventos subsecuentes que ocurren después de concluido su trabajo de auditoría, pero antes de emitir su dictamen, se pueden seguir las siguientes alternativas:

- a) Utilizar fechas dobles, la segunda fecha corresponderá al evento subsecuente y de la cual el auditor no se responsabiliza.
- b) Cambiar la fecha a la del evento subsecuente, con esta modificación el auditor se responsabiliza hasta la nueva fecha.

4.2 FINALIDAD

El auditor que lleva a cabo una auditoría de estados financieros ejecuta su trabajo con base a normas que implican una actuación imparcial, ya que su examen no es de interés particular, sino de carácter general, con lo que logra que las empresas puedan tomar sus decisiones con base en los datos que proporcionan los estados financieros examinados.

A continuación se relacionan algunos fines derivados del dictamen de estados financieros:

1. Hacer constar si la empresa cumplió en forma correcta o incorrecta - con sus obligaciones fiscales.
2. Permitir a los propietarios de un negocio recibir por parte de una - persona totalmente imparcial y ajena a la empresa, una opinión acerca de la situación financiera del negocio, así como del resultado de sus operaciones.
3. Comprobar que los sistemas de control interno y de organización - existentes en la empresa se adaptan a las necesidades de la misma, - y que son lo suficientemente completos para conducer con las operaciones que realiza la empresa.
4. Para poder determinar la eficiencia del personal y poder tomar medidas de estímulo o represión.
5. Apoyar posibles decisiones en cuanto a modificaciones internas de la empresa o en una evaluación de proyectos.
6. Servir de base de estudio al futuro inversionista.
7. Aprobación de tarifas de servicios públicos.
8. Como parte integrante de una moderna administración de negocios.
9. Base para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos.
10. Obtención de créditos bancarios

Conclusión

En virtud de la gran diversidad de fines para los cuales las empresas utilizan el dictamen de estados financieros, estimamos que los más importan-

tes vendrían a ser los siguientes:

1. Conocer la razonabilidad de los estados financieros.
2. Base para la toma de decisiones de cualquier índole, como pueden ser; Aumentos de capital, movimientos de personal, cambios en el sistema de control interno, etc.
3. Comprobante del correcto o incorrecto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4.3 DIVERSAS FORMAS

Formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias:

1. Limpia, es decir, cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones y los resultados obtenidos respaldan ampliamente la razonabilidad de los cifras examinadas.

Esta conclusión puede expresarse únicamente cuando el auditor se ha formado tal opinión en base a un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como la aplicación de los principios contables, o bien respecto a la consistencia en la aplicación de dichos principios en relación con el año anterior.

2. Con salvedades o excepciones por:

Desviaciones en la aplicación consistente de principios de contabilidad.

Limitaciones en el alcance del examen practicado.

Incertidumbres.

La salvedad es una excepción en los estados financieros y su magnitud afecta directamente la opinión o dictamen del Contador Público.

Cuando el auditor se encuentra en condiciones de emitir una opinión limpia, ya sea por la existencia de una o varias partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, por limitaciones

en el alcance del examen, o que existan incertidumbres en la solución de algún problema, deberá emitir un dictamen con salvedades o con excepciones a su opinión.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, debe revelar — todas las razones de importancia en un párrafo separado e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión", el lenguaje — apropiado para describir la esencia de las salvedades, haciendo una referencia a dicho párrafo aclaratorio.

En ocasiones y con base en la experiencia el auditor, puede revelar algún hecho que crea confusión, o fin de que los estados financieros queden mejor comprendidos por el lector. Estas aclaraciones no se consideran como salvedades.

3. Abstención de opinión

Cuando el auditor en el examen practicado no ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada para formarse una opinión sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros en conjunto, deberá declarar que se abstiene de opinar sobre esos estados, indicando las — causas de su abstención. Esta situación se puede presentar por encontrar limitaciones importantes en el alcance del examen o bien por incertidumbres con respecto a una o varias partidas o alguna otra cuestión que afecte los resultados de las operaciones.

Al abstenerse de expresar una opinión, el auditor también deberá informar al lector de las infracciones que pudiera haber descubierto en relación con principios de contabilidad y las reglas particulares de valoración y presentación y a su consistencia, con el propósito de no — ocultar información que tiene derecho a conocer el lector.

4. Dictamen negativo u opinión adversa.

En las auditorías en que los alcances de la revisión han sido limitados a tal grado que no se ajustan a los procedimientos normales de — algún aspecto importante, y que no podemos hacer una verificación razonable por medio de otros procedimientos de auditoría, además de la-

declaración de tales limitaciones, el dictamen del auditor debe contener en algún lugar del párrafo de opinión, una exposición de los motivos que la originaron y de su efecto más cuantificado por los que no se puede rendir una opinión.

Esto se aplicará en aquellos casos en que no se pueda hacer una verificación de las cuentas por cobrar por otros procedimientos distintos a comunicación directa con deudores, o por lo que se refiere a los inventarios que únicamente se verifican mediante la toma u observación de los recuentos físicos y por lo tanto no estamos en la posibilidad de investigar por otros medios la cantidad del inventario. En tal virtud y dado la insuficiencia de los procedimientos, nos vemos en la necesidad de no poder expresar una opinión sobre los estados financieros.

A continuación se presentan los diferentes dictámenes que se puedan originar al llevar a cabo una auditoría de estados financieros.

DICTAMEN CON SALVEDAD A LOS PRINCIPIOS

México, D. F., a ___ de _____ de 19__

A los Señores Accionistas de:
Compañía "X"
Presente

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en los tres párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la siguiente situación financiera de _____ al ___ de _____ de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha.

1. La estimación de cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$ _____.
2. Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con un importe de \$ _____ para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos.
3. Por lo anterior, la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$ _____ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Nombre y firma del auditor
Número de registro en la Dirección
General de Fiscalización

OPINION RELATIVA

México, D. F., a ___ de _____ de 19__

A los Señores Accionistas de:
Compañía "X"
P r e s e n t e

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía se presentan la situación financiera de _____ al ___ de _____ de 19__ si los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en los párrafos siguientes.

La maquinaria y equipo aparecen en los libros de contabilidad con un importe de \$ _____ en que fueron aportados por algunos accionistas de la compañía, sin que hubiera mediado un avalúo independiente y se desconoce cual es el valor que tenían dichos bienes a la fecha de la aportación.

Las autoridades fiscales hicieron la revisión de las declaraciones presentadas por los últimos cinco años y como resultado están cobrando el ferrección del impuesto sobre la renta e ingresos y ganancias mercantiles con importe de \$ _____ más recargos y sanciones con un saldo de tres tantos del impuesto omitido. La compañía no ha hecho provisión para este pasivo y la magnitud del mismo es tal que de hacerse efectivo se vería seriamente afectada la situación financiera de la compañía.

Firma y Nombre del auditor
Número de registro en la Dirección
General de Fiscalización

DOCUMENTO CON SALVEDAD AL ALCANCE

México, D. F., a __ de _____ de 19__

A los Señores Accionistas de:
Compañía "A"
Presente

En mi opinión, basada en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la siguiente situación financiera de _____ al __ de _____ de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La compañía no practicó un inventario físico de los refinancios y no pudo satisfacerlos por otros medios de la corrección de dichos inventarios con un importe de \$ _____ al __ de _____ de 19__

Hombre y firma del auditor
Número de registro en la Dirección
General de Fiscalización

ANEXO AL CUENPA

Matán, D. F., a ____ de _____ de 19 __

A los Señores Accionistas de
 Compañía "A"
 Presente

Se consiente el balance general de _____ al ____ de _____
 de 19 __ y los estados de resultados y de cambios en la situa-
 ción financiera que le son relativos, preparados por la administración de
 la compañía.

En vista de las diferencias de control interno que existen, se le sugiere
 cuidadosamente en forma pronta de la corrección de los errores del
 ejercicio y por ello se abstiene de opinar sobre los estados financieros
 que se acompaña.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

Matán y firma del auditor
 Número de registro ante Secretaría
 General de Financiamiento

**DOCTRINA CON SALVEDAD A LA CONSISTENCIA EN
LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS**

México, D. F., a __ de _____ de 19 __

A los Señores Accionistas de:
Compañía "T"
Presente

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al ____ de _____ de 19 __ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de estabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio en el método de valorar los inventarios. El año anterior se valoraron a base de precios promedio y a fin del presente año se valoraron a base de primeras entradas - primeras salidas, método que en este caso es considerado más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año, aumentándola en la cantidad de \$ _____ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Nombre y firma del auditor
Número de registro en la Dirección
General de Fincanciamiento

4.4 PERSONAS QUE LO EJERCEN

Dentro de los servicios que presta el Contador Público en su carácter de profesional independiente, se encuentra el de auditor de estados financieros, mediante esta actividad el auditor junta los estados en dichos estados con base al examen practicado según las normas profesionales. Su objetivo final es el de emitir su dictamen que contiene la opinión de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una entidad a una fecha determinada. Asimismo manifiesta que estos estados — fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados en forma consistente en relación al año anterior.

El Contador Público es la única persona que puede dictaminar estados financieros, dado sus conocimientos, habilidades en la técnica contable, capacidad profesional y requisitos morales que son requisitos indispensables en el ejercicio de la profesión.

Responsabilidad

El Contador Público al dictaminar estados financieros adquiere una gran responsabilidad, no solamente con el cliente a quien presta sus servicios sino también le hace esto sus colegas, sus instituciones colegiadas y la sociedad en general.

Dicha responsabilidad se puede agrupar en:

- Responsabilidad Moral
- Responsabilidad Civil,
- Responsabilidad Fiscal, y
- Responsabilidad Penal.

- Responsabilidad Moral

El Contador Público no debe preocuparse exclusivamente por el carácter técnico de la profesión, también debe tomar en consideración el carácter humanístico y moral de la misma, que lo hagan acreedor de un reconocimiento por su buen juicio por parte de las personas que requieren sus servicios.

El futuro de la profesión depende del impulso y calidad de sus integrantes. Con el objeto de que los contadores públicos cuenten con una guía que regule su actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., emitió el Código de Ética Profesional. Dicho Código presenta en su primera parte, doce principios llamados postulados, en cuatro rubros y — que son los siguientes:

Alcance del Código

Postulado I

Aplicación universal de Código "Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión".

Responsabilidad hacia la sociedad

Postulado II

Independencia de criterio. "Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial".

Postulado III

Calidad profesional de los trabajos. "En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, — por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas en la profesión que sean aplicables al trabajo específico que está desempeñando. Actuará asimismo con la intervención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable".

Postulado IV

Preparación y calidad del profesional. "Como requisito para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente".

Postulado V

Responsabilidad personal. "El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo, por él o realizados bajo su dirección".

Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios

Postulado VI

Secreto profesional. "El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión., a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas".

Postulado VII

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. "Velará al honor y dignidad profesional todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos que no cumplan con la moral".

Postulado VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. "El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios".

Postulado II

Retribución económica. "Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el Contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único Objetivo, ni la razón de ser del ejercicio de su profesión".

Responsabilidad hacia la profesión

Postulado I

Respeto a los colegas y a la profesión. "Todo Contador Público cuidará — sus relaciones con los colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupa, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se exalte, actuando con espíritu de grupo".

Postulado II

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. "Para hacer — llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del Contador Público, se valdrá únicamente — de calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional

Postulado III

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. "Todo Contador Público — que de alguna manera transmite sus conocimientos, tendrá como objetivo — mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión".

Como puden verse, los postulados descritos con anterioridad representan la "seriedad" a que debe sujetarse todo Contador Público, en la actividad que realice, y que en caso de violación a ésta, se sujetará a lo dispuesto en el apartado 3, del mismo Código de Ética Profesional referente a las sanciones.

Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil consiste en la obligación de indemnizar el daño causado a otro.

El artículo 71 de la Ley General de Profesiones, establece lo siguiente:

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

El Código Civil establece los fundamentos de acción en contra del Contador Público en este tipo de responsabilidad, en su siguiente artículo:

Artículo 2615. Título I. Capítulo II. De la prestación de servicios profesionales. "El que presta servicios profesionales, sólo es responsable hacia las personas que sirve por: negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que amenaza en caso de delitos".

Los fundamentos de acción para el Contador Público en esta clase de responsabilidad son los siguientes:

1. Negligencia: Para que el auditor sea responsable por este concepto tiene que haber:
 - a) Contratado una obligación o compromiso para con el demandante.
 - b) Violado o no cumplido esa obligación
 - c) Causado daño al demandante directamente, como resultado de su negligencia.

2. Impericia: El auditor podrá ser acusado de impericia cuando carezca de los conocimientos, experiencia o habilidad suficientes para el adecuado desempeño de sus actividades profesionales.

3. Dolo: Cuando en forma consciente engaña a su cliente, con el objeto de obtener un beneficio, no importando la naturaleza de éste.

Con lo que respecta a la parte final de este artículo se entiende que:

El auditor, cuando incurra en responsabilidad civil por cualquiera de — los casos mencionados, independientemente de la reparación del daño, tendrá que sujetarse a las sanciones penales que le correspondan por los delitos cometidos. La Ley General de Profesiones, artículo 33, sanciona lo siguiente:

"El profesional está obligado a poner todos sus conocimientos científicos y recursos técnicos al servicio de su cliente, así como al desempeño del trabajo convenido. En caso de urgencia inaplazable, los servicios que se requieran al profesional, se prestarán en cualquier hora y sitio en — que sean requeridos, siempre que este último no exceda de 25 Km. de distancia del domicilio del profesional".

En los casos de objeción a los servicios profesionales prestados por el Contador Público, el artículo 34 de la Ley General de Profesiones establece lo siguiente:

"Cuando hubiere inconformidad por parte del cliente respecto al servicio realizado, el asunto se resolverá mediante juicio de peritos, ya sea en el terreno judicial, ya en privado, si así lo conviniere las partes. Los peritos deberán tomar en consideración para emitir su dictamen las — circunstancias siguientes:

- I Si el profesional procedió correctamente dentro de los principios científicos aplicables al caso, generalmente aceptados por la profesión de que se trate.
- II Si él mismo dispuso de los instrumentos, materiales y recursos — de otra orden que debieron emplearse, atendidas las circunstancias del caso y el medio en que se presta el servicio.
- III Si en el curso del trabajo se tomaron las medidas indicadas para — obtener el buen éxito.

IV Si se dedicó el tiempo necesario para desempeñar correctamente el servicio convenido.

V Cualquier otra circunstancia que en el caso especial pudiera haber influido en la deficiencia o fracaso del servicio prestado".

El procedimiento a que se refiere este artículo, se mantendrá en secreto y solo podrá hacerse pública la resolución cuando se crea contrario al — profesional.

Si después de ejecutado el procedimiento establecido por el artículo anterior, determina que el auditor no cumplió con los deberes del artículo 33, las penas a que se hace acreedor se mencionan en el siguiente artículo.

Artículo 64 "Se sancionará con multa de cincuenta pesos por primera vez y duplicándose en caso de reincidencia, al que contravenga lo dispuesto — en la parte final del artículo 33 de la Ley.

La Dirección General de Profesiones, previa comprobación de la infracción impondrá la multa de referencia sin perjuicio de las sanciones penales en que hubiere incurrido.

Conclusión

El Contador Público que incurra en las faltas indicadas tendrá la obligación de reparar el daño o perjuicio, y el cliente estará en su derecho de así exigirlo.

Responsabilidad Fiscal

La responsabilidad fiscal del auditor se encuentra enmarcada en el cuerpo del dictamen.

Este punto será tratado ampliamente en el Tomo No. 5,6,11 .

Responsabilidad Penal

Los delitos penales en que puede incurrir el Contador Público son muy variados y complejos, quedando en la mayoría de los casos a la evaluación - de los factores que intervengan, así como a las sanciones que correspondan y a los jueces designados en el caso, quienes se auxiliarán de las autoridades representativas de la profesión, en este caso de la Contaduría Pública, a efecto de normar su criterio y tomar una decisión correcta al emitir su fallo.

Al respecto la Ley General de Profesiones en su artículo 61 nos dice:

"Los delitos que cometen los profesionales en el ejercicio de su profesión serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal".

El Código Penal en su artículo 6o. nos enseña que:

"Cuando se comete un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes de este Código".

En virtud de que el Código Penal es de aplicación general y no exclusivo del Contador Público, influyen únicamente las diversas disposiciones por las cuales puede ser acusado el Contador Público en el desarrollo de su trabajo, siempre y cuando se cumpla con los lineamientos establecidos por la profesión.

El artículo 6o. del Código Penal nos señala que los delitos pueden ser - de dos clases:

I Intencionales

II No intencionales o de imprudencia

"Se entiende por imprudencia toda imprevisión, negligencia, temeridad, falta de reflexión o de cuidado que cause igual daño que - un delito intencional."

Por lo anterior el auditor puede ser acusado por este tipo de delitos, — cuando no realice su trabajo con cuidado y diligencia y como resultado — salga perjudicadas las personas que contrataran sus servicios o que utilicen los medios que le proporciona el cliente con otros fines o propósitos.

El artículo 60 del Código Penal establece que los delitos de imprudencia se sancionarán con prisión de 3 días a 5 años y suspensión, hasta de dos años, o privación definitiva de derechos para ejercer profesión u oficio.

Revelación de secretos - El artículo 211 del Código Penal, establece que todo profesional que no guarde estrictamente el secreto de los asuntos — que le confían sus clientes, será sancionado, multado o incluso se le — suspenderá totalmente del ejercicio de su profesión. (Sanción de una a — cinco años de prisión, multa de \$50.00 a \$300.00).

Responsabilidad profesional. Al respecto el Código Penal en su artículo — 228 nos dice: "Los médicos, cirujanos y demás profesionales y auxiliares serán penalmente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión, en los términos siguientes:

- I Además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten cometidos, según sean intencionales o por imprudencia punible se les — aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia.
- II Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios o por los de sus ayudantes, enfermeros o practicantes, cuando éstos — obran de acuerdo con las instrucciones de aquellos.

Como se puede observar, el artículo anterior contempla a los médicos, cirujanos y demás profesionales similares y auxiliares, pero el artículo — 229 de este mismo Código establece que:

"Igualmente serán responsables, en la forma que previene el artículo 228, todos los que causen daños indebidos en el ejercicio de una profesión o — un arte o actividad técnica".

Fraude - De acuerdo con el artículo 386 del Código Penal, fraude es el engaño que realizan una persona o otra, aprovechándose del error en que éste se halla, con el objeto de hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro indebido.

El Contador Público puede incurrir en este delito, cuando al dictaminar - los estados financieros se realice su trabajo conforme a normas y procedimientos de auditoría, lo que impida emitir un verdadero juicio, engañando por lo tanto a quien contrató sus servicios y a terceros.

4.5 Descripción de Estudios Financieros

- 4.5.1 I Breve descripción general del medio económico mexicano en la actualidad.
- 4.5.2 II Efecto de la inflación en las empresas
- 4.5.3 III Métodos de valuación
- 4.5.4 IV Aplicación del Boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
 - 4.5.4.1 1 Alcance
 - 4.5.4.2 2 Normas generales
 - 4.5.4.3 3 Aspectos más importantes de los reglamentos, sujetos a actualización.
 - a) Inventarios y costos de ventas
 - b) Inmuebles, maquinaria, equipo y depreciación
 - c) Capital contable
 - d) Resultado por tenencia de activos - no monetarios.
 - e) El costo integral de financiamiento
- 4.5.5 V Caso Práctico
- 4.5.6 VI Principales cuestiones en relación a la aplicación - del B-10 según circular No. 26 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

4.3.1 Breve descripción general del medio económico existente en la actualidad

El objetivo de este inciso es en presentar un tratado sobre inflación, ya que mucho es lo escrito de ella, más bien se presenta como un artículo algunas empresas que aspiran a comprender los efectos de la inflación sobre las empresas.

Después de pasar por más de 25 años en nuestro país, de una moneda estable, con tipo de cambio de \$ 12.50 por dólar, de un aumento en los precios de mayor del 3.45 anual y con una política de control de cambio salarial mensual; los economistas han experimentado crisis e inflación constantes, en la medida que para el grueso de la población existen de constante estos dos conceptos.

La inflación es un fenómeno económico que puede estudiarse desde el punto de vista de la producción y de la circulación monetaria.

- a) Desde el punto de vista de la producción, la inflación se presenta esencialmente como un proceso de desequilibrio entre oferta y demanda globales. Una parte importante concierne a la oferta en relación a la demanda, o a exceso de demanda en relación con la oferta, por lo que la oferta global será menor que la demanda global, provocando aumento de precios.
- b) Desde el punto de vista de la circulación, la inflación se presenta como un desequilibrio entre la producción de bienes y servicios y el dinero circulante. Hay un exceso del que se requiere para intercambiar los bienes y servicios producidos actualmente, hay mayor poder adquisitivo (aunque está repartido inequitativamente) que se requiere en el momento; que si no hay respuesta en la producción el resultado es un aumento sostenido y generalizado de precios.

Se dice que la inflación es "el alza de los precios", otros la definen como "el aumento sostenido y generalizado en el nivel de precios".

Las causas de la inflación, según explican los economistas, son un desequilibrio entre la oferta y la demanda.

La inflación por su parte representa la pérdida paulatina del poder adquisitivo de la moneda; es un fenómeno de carácter general que afecta a unos países y a otros con mayor o menor severidad y en México esta fenómeno ha sido particularmente agudo en los últimos años. Su efecto más ostensible en los estados financieros, es que el valor real de los bienes (sobre todo los de carácter permanente) se van alejando cada vez más de su costo — expresado en las unidades monetarias originales (costo histórico), y como este concepto se carga a resultados, ya sea como producto vendido o como depreciación de planta, propiedades y equipo; se producen en este estado, márgenes de utilidad (opérida) irrelevantes al comparar ingresos y gastos — unidos con moneda actual, con costos unidos con unidades monetarias antiguas. Otros elementos del balance como el capital social, las utilidades acumuladas, otros activos y pasivos en monedas también se ven afectados por la inflación.

Sea algunos causas de la inflación:

1. Incremento del circulante, que ocasiona presiones inflacionarias, — cuando crece a una cantidad superior a la necesaria para adquirir la producción. La cantidad adicional puede generarse por:
 - a) Mala política financiera
 - b) Gasto público excesivo
2. La expansión del ingreso disponible. La presión inflacionaria surge cuando el ingreso disponible aumenta, y esto puede aumentar por:
 - a) Incremento del sueldo
 - b) Sue-charge, es decir, además de no ahorrar, se retira lo ya ahorrado
 - c) Eliminación de impuestos de tarjetas de crédito.
3. Gastos excesivos de los consumidores
4. Espiral precios-salarios.

Devaluación del peso e inflación. Son estos dos fenómenos económicos a los que se enfrenta México en la actualidad y que no pueden dissociarse. Los efectos que producen en la situación financiera en los resultados de las empresas no pueden soslayarse. La contabilidad debe reconocer estos — efectos y reflejarlos adecuadamente.

La devaluación representa la brusca reducción del valor de cambio del peso ante otras monedas, y produce la consecuencia financiera inmediata de que, para pagar las deudas en monedas extranjeras se requiere ahora de — más pesos; en igual forma, si se tienen valores y cuentas por cobrar en — monedas extranjeras, su recuperación representará mayor número de pesos.

Si al ocurrir este fenómeno se tiene una posición corta en moneda extranjera, es decir, si se debe más de lo que se tiene, el impacto en pesos se presentará una pérdida cambiaria. Este es el fenómeno y debe reconocerse como tal en la contabilidad y en los estados financieros.

4.3.2 II Efectos de la Inflación en las empresas

El fenómeno inflacionario afecta a las personas, porque reduce su capacidad de compra. Este efecto se acrecienta más en algunos sectores de la población, como el de escasos recursos.

Para las empresas, dicho fenómeno representa ciertos problemas, como la dificultad de lograr la reposición oportuna de activos fijos que se traducen en que todos sean bienes, cuando se repusan, sean obsoletos y lógicamente conlleve a la pérdida de unidades por la baja productividad o por falta — de calidad.

Otro de los problemas, quizá uno de los más serios, es el relativo a su — contabilidad. La contabilidad financiera, de acuerdo con el boletín A-1 — del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias de las transacciones que realizan una entidad económica, y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tener de—

cisiones en relación con dicha entidad económica".

Para lograr ese objetivo, la contabilidad se basa en cifras históricas, - que, en épocas de inflación, pueden resultar en utilidades superiores a - las realmente originadas, y con base en ellas cubrir el impuesto correspondiente, pagar su participación en las utilidades a los trabajadores y repartir dividendos sobre utilidades ficticias inclusive. Todo ello puede originar la descapitalización de la empresa, debido simplemente a que los estados financieros reflejan una utilidad irreal (falsa) a esta situación hay que agregar que la información que muestran dichos estados sirven de base para la toma de decisiones.

Por otro lado, cuando la legislación permite una tasa de depreciación basada en valores históricos y no en valores actuales, el costo real de reposición de los bienes de capital no se cubre y, por tanto, se afecta la disponibilidad de fondos de reinversión, con lo cual se puede descapitalizar a la empresa.

En el supuesto de proteger a los grandes sectores de población de la inflación, o con el afán de controlar la inflación por un manufacturación y - no por sus causas, el sector público, en muchos casos impone controles de precio relativo de esos bienes y se distorsiona la asignación de recursos en la economía.

Cuando ese control se ejerce, invariablemente falta incentivos la producción de tales bienes y servicios, cuyo precio se queda a la zaga con respecto al de otros bienes, mientras que los costos de su producción aumentan de acuerdo con el nivel general de precios.

Esto abre los márgenes de rentabilidad y con ello el incentivo a ampliar el aparato productivo en los sectores de precio controlado.

Los efectos fiscales, aún cuando las tasas del impuesto sobre la renta no se modifiquen durante un proceso inflacionario, los ingresos nominales de las empresas aumentan generalmente al ritmo de la inflación, lo que implica el aumento de la proporción del ingreso gravable que las empresas deben pagar al fisco.

Esto va en detrimento de la principal fuente de financiamiento de la inversión, que son las utilidades de la empresa, una vez descontados los impuestos. La importancia de este efecto se reduce cuando las empresas ya se encuentran dentro de la tasa mínima de impuestos a su ingreso global.

A continuación mencionamos algunos aspectos del problema inflacionario en la empresa.

1. **Problemas de medición:** las comparaciones se hacen cada día más difíciles en:
 - a) Cuantificación del crecimiento real. Los sistemas de información están basados en la unidad monetaria y no proveen de los datos necesarios para hacer ese análisis.
 - b) Determinación de la utilidad del negocio. Con los procedimientos actuales las utilidades que arrojan los negocios no reflejan la realidad económica de los mismos y mucho menos las hacen comparables con las de otros períodos.
 - c) El valor de los recursos con que cuenta la empresa. Es la cifra contra que comparar la utilidad y las cifras históricas no lo permiten.
2. **Problemas relacionados con la administración financiera:**
 - a) Los materiales ó materias primas escasean y aumentan los plazos de entrega. Hay necesidad de cuantificar las políticas de compra, producción, inventarios, ventas, etc.
 - b) Hay problemas para conseguir fondos en los mercados de dinero y las tasas de interés son altas y los plazos de pago son cortos.
 - c) El constante cambio de precios y costos causa descontrol administrativo y dificulta el manejo del flujo de fondos.
3. **Problemas reales del fenómeno económico en la empresa:**

- a) Pérdida del mercado internacional. El índice de inflación en el país, es superior a la de muchas países desarrollados, lo que — ocasiona que nuestros productos no sean competitivos debido a — las altas costas de producción.
- b) Una descapitalización ocasionada por las altas utilidades; ya — que sobre éstas se pagan impuestos y reparten utilidades, vía di — videndos.

4.3.3 III Método de Valuación

- a) El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Un índice de precios es una medida estadística diseñada para mostrar los cambios de una variable o un grupo de variables relacionadas con respecto al tiempo, situación geográfica o otra característica, en caso: renta, profesión, etc.

Los índices generales de precios al consumidor, relacionan las — cantidades nominales de dinero necesarias para adquirir una can — tidad constante de bienes y servicios representativos de la economía — en momentos diferentes del tiempo.

El método de cambios en los niveles generales de precios ha estado — de bajo estudio desde la década de los 20s. Es un método relativam — ente simple y poco costoso para determinar los efectos de la — inflación en los registros contables.

El método no requiere cambios en los principios de contabilidad — y la unidad de medida es restablecida. El objetivo es el resta — blecer en pesos corrientes las operaciones registradas en valo — res históricos.

Los pesos gastados o recibidos en épocas distintas, reflejan can — tidades variables de poder de compra. En consecuencia, se ha vig — lado la suposición de una unidad de medición monetaria estable.

Objetivos del método

El dinero sirve a dos propósitos: Como medio de intercambio, y como depósito de valor. El valor del dinero está determinado por la cantidad de bienes y servicios por los cuales puede intercambiarse.

1. Convertir unidades monetarias que reflejen cantidades monetarias de poder de compra, en una unidad de medición común que refleje una cantidad uniforme de poder de compra para todas las mediciones.
2. Buscar que tengan más significado las comparaciones entre períodos.
3. Mejorar el significado de la medición del ingreso
4. Proporcionar información explícita respecto al impacto de la inflación en la empresa.

Cálculo de ajuste:

Costo original del activo \times $\frac{\text{Índice al final del año}}{\text{Índice a la fecha de adquisición}}$ = Costo del activo en términos de pesos corrientes

Para facilitar el uso y aplicación de este método es necesario llevar a cabo lo siguiente procedimiento:

- Determinar las partidas monetarias y no monetarias de los estados financieros.
- Obtener el índice del nivel general de precios al consumidor y factor de conversión
- Aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor a las partidas no monetarias.
- Determinar la ganancia o pérdida por posición monetaria con las partidas monetarias.

Partidas monetarias y no monetarias

En los estados financieros expresados en cifras históricas, se debe distinguir entre aquellas partidas que presentan pesos corrientes, y que por lo cual no se hace necesario la actualización de éstas, y aquellas que reflejan pesos de diferente poder adquisitivo por lo que si requieren — ajustes para que sean válidas en términos de unidades monetarias actuales, clasificándose como partidas monetarias las primeras y como partidas no monetarias las segundas.

Partidas monetarias:

Las partidas monetarias tanto en el activo como en el pasivo se consideran aquellas "cuyos montos son fijados por contrato o en otra forma, en términos de unidades monetarias, independientemente de los cambios en los niveles de precios, originando un aumento o disminución en el poder adquisitivo de sus tenedores, cuando existen cambios en el índice general de precios. Consecuentemente al retenerlos generen una pérdida o una utilidad".

Estas partidas se caracterizan generalmente por no requerir actualización puesto que sus montos reflejan pesos corrientes, es decir; representan un derecho de cobro o bien una obligación de pago de una cantidad específica de un dinero, sin considerar las variaciones que al efecto de la inflación ocasiona en el nivel general de precios.

Las partidas monetarias incluídas en un balance general actualizado por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, representan las mismas cifras que en el balance general realizado con cifras históricas, debido a que no varían por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

La retención de partidas monetarias origina una utilidad o pérdida. Cuando durante el período se produce un efecto monetario positivo y éste es de o la suma algebraica, de naturaleza deudora de los intereses, el resultado cambiario y el déficit por retención de activos no monetarios, no obstante de constituir técnicamente un resultado, no llevará directamente al patrimonio, tomando en cuenta que se encuentra reflejado en activos -

que aún no se han consumido en el ciclo normal de las operaciones. Lo anterior constituye la única excepción, debida exclusivamente a razones — prudentiales y no conceptuales, en cuanto al reconocimiento cabal del coste integral de financiamiento dentro de los resultados del período.

Partidos Monetarios y No Monetarios

Activo	Monetarios	No Monetarios
1. Efectivo y depósito en Bancos	X	
2. Depósito a plazo	X	
3. Efectivo y depósitos en bancos en moneda extranjera (dólares)	X	
4. Inversión en valores:		X
Acciones, bonos financieros	X	
5. Cuentas y documentos por cobrar	X	
6. Estimación para cuentas incobrables	X	
7. Inventarios		X
8. Préstamos a empleados (deudores diversos)	X	
9. Pagos anticipados	X	X
10. Documentos por cobrar a largo plazo.	X	
11. Fondo de amortización, pensiones, etc., dependo de la composición del fondo.	X	X
12. Propiedades, planta y equipo		X
13. Depreciación acumulada de las propiedades, planta y equipo		X
14. Valor de rescate de los seguros - de vida	X	
15. Anticipos a proveedores	X	X
16. Impuestos diferidos	X	
17. Patentes y marcas, etc.		X

Activo		Historias	En Historias
18.	Crédito mercantil		I
19.	Otros créditos intangibles y cargas diferidas		I
Pasivo			
1.	Cuentas y documentos por pagar	I	
2.	Cuentas devengadas por pagar (sueldos, intereses, etc.)	I	
3.	Dividendos por pagar (adefectivos)	I	
4.	Cuentas por pagar en moneda ex- tranjera (dólares)	I	I
5.	Anticipos de clientes		I
6.	Ingresos cobrados por anticipa- do		I
7.	Obligaciones por pagar a largo plazo (bonos, obligaciones, de- cumentos, etc.)	I	
8.	Proveedores por pagar (rentas fijas)	I	
9.	Obligaciones por garantías		I

b) Método de actualización de cuentas capitalizadas.

Este es otro método que conviene como alternativa al Instituto Venezolano de Cuentas Públicas en su boletín 2-69

El índice inflacionario puede diferir radical y sustancialmente respecto al existente en los precios que prevalece en todo o gran parte del comercio. Sería absurdo intentar "actualizarlo" utilizando dicho índice. Sería desconcertante e inútil por la deficiencia que existiría presentando los valores "ajustados", y cuando estuviera compuesto con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, la información seguiría obsoletando de forma y sería riesgoso tener cualquier decisión o emitir un criterio en fundamentado en ella.

Una de las alternativas de este método se basa primordialmente en la apreciación que los técnicos valuadores tienen sobre los inventarios y los bienes muebles e inmuebles que integran el activo fijo, con el objeto de asignarles un nuevo valor. Esta alternativa trata de expresar los cambios habidos en el valor de cada bien.

Para lo cual se debe tomar en cuenta cuando menos lo siguiente:

- a) Que se señale el valor de reposición nuevo y el valor neto de reposición.
- b) Indicar la vida útil probable y su valor de desecho.
- c) No se deben contemplar cifras globales, sino que deben señalarse los valores de cada bien existente o de los diferentes grupos de partida homogéneos.
- d) Que exista congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los bienes y partidas que se incorporen para determinar el costo del avalúo.

Además de que no hay que olvidar lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles, respecto a que para poder capitalizar el superávit por revaluación de activos fijos, es necesario que esté sustentado, por un estudio practicado por valuadores profesionales, debidamente reconocidos por la Comisión Nacional de Valores.

Por otra parte, el Estatuto B-10 acepta en forma excepcional, que las empresas determinen por sí mismas el valor neto de reposición de sus activos fijos, siempre y cuando dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo, lo cual implica que exista personal que tenga un profundo conocimiento de los bienes a valorar, respecto a su costo, estado físico y tecnología; o en su defecto, por la propia naturaleza del bien, — se cuente con elementos sencillos, objetivos y prácticos para establecer su valor de reposición.

Otra alternativa que nos ofrece este método para los inmuebles, maquinaria y equipo, es la de recomprar las cifras de estos conceptos en forma similar al método de números índices, pero aplicando los índices específicos por ramas industriales, que también publica el Banco de México.

Con respecto a los inventarios, la actualización por este método establecerá los costos de reposición, midiendo que éstos se ajusten al valor de reposición, de conformidad con el Artículo C-4 de Principios de Contabilidad.

La valuación del inventario puede determinarse por los siguientes métodos cuando éstos sean representativos del promedio:

- FIFO primeros entrados y primeros salidos
- Valuación al precio de la última compra del ejercicio
- A costo estándar, cuando éstos sean representativos del costo de reposición al fin del ejercicio.
- A costo de reposición, cuando éste sea básicamente distinto de la última compra del ejercicio.
- A través de índices específicos para inventarios, métodos por una institución de prestigio reconocido, o índices desarrollados por la propia empresa, basados en estudios técnicos.

La actualización del costo de venta tiene como objetivo, reducir el precio de venta obtenido por el artículo, con el costo que lo hubiera originado al momento de la venta.

Este método reconoce los aumentos de un resultado adicional que es el "resultado por aumento de activos en existencia". Es un concepto que ocurre únicamente cuando se sigue el método de costos específicos. Representa el incremento en el valor de los activos en existencia por causa de un ajuste de la inflación. Si el incremento es superior al que se obtendría al aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, habrá un ganancia por reducción de activos en existencia. En caso contrario se pagó costo a una pérdida.

La determinación de la utilidad basada sobre costos de reposición tiene dos ventajas sobre la medición de la utilidad basada en costos históricos o convencionales, que son:

1. El uso de los costos de reposición nos permite enfrentar los costos actuales con los ingresos actuales.
2. En el cálculo de la utilidad basada en costos de reposición se revelan dos componentes de la utilidad, los cuales están estruccionados en la medición de ella al emplear costos históricos.

Dichos componentes son:

- La utilidad de operación, que resulta tradicionalmente de producir bienes y servicios.
- La utilidad realizable que se refiere a la ganancia por retener y elabore en costos que son generados por cambios en los precios específicos de activos y pasivos.

4.5.4 IV Aplicación del Boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, S. C.

4.5.4.1 I Alcance:

El boletín B-10 tiene por objeto establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de los partidas relevantes contenidas en la información financiera, que se ven afectadas por la inflación.

Estas normas son aplicables a todas las entidades que preparen información de estados básicos definidos en el boletín B-1, objetivos de los estados financieros, es decir: balance general, estado de variaciones en el capital contable, estado de resultados y estado de cambios en la posición financiera en base de efectivo (estado de flujo de efectivo).

4.5.4.2 2 Normas Generales

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que, en una primera etapa, se deberá de actualizar por cualquiera de los métodos que anteriormente se indicaron, por lo menos las siguientes rubricas consideradas en términos generales como particularmente significativas, reconociendo su efecto en los estados financieros básicos.

- a) Inventarios y costo de ventas
- b) Inmobles, maquinaria, equipo y su depreciación.
- c) Capital contable
Además, se debe determinar:
- d) El resultado por tenencia de activos no monetarios. (Cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas al incremento general en el nivel de precios).
- e) El costo integral de financiamiento. (Es el costo total de financiamiento el cual, en una época inflacionaria, además de los intereses - incluye el resultado por posición monetaria y las fluctuaciones cambiarias).

Por el grado de relevancia que implica, y para disminuir el riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de las partidas antes mencionadas debe incorporarse en los estados financieros básicos.

4.5.4.3 3 Aspectos más importantes de los renglones, sujetos a actualización:

- a) Inventarios y costo de ventas. El propósito de la actualización de los inventarios es presentar éstos en pesos de poder adquisitivo — constante a la fecha del balance general (métodos de ajuste por cambios en el nivel general de precios), o al costo en que incurriría una empresa a esa misma fecha para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario (método de actualización de costos específicos). El valor de los inventarios no debe exceder al valor neto de realización. Para propósitos prácticos es posible usar el — método FIFO, costo estándar, índices específicos o otras alternativas si esos valores son representativos del mercado.

El objetivo de actualizar el costo de ventas es relacionar el precio de venta con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma. Para efectos prácticos se puede, utilizar el método FIFO, con los estándares o índices específicos.

- b) **Inmuebles, maquinaria, equipo y su depreciación.** Se elimina el procedimiento alternativo que tenían las empresas para presentar en sus estados financieros el costo de adquisición o el valor actualizado en sus inmuebles, planta y equipo convirtiendo en una disposición obligatoria al que el valor actualizado de sus activos fijos se incorpore en el cuerpo de los estados financieros básicos.

Al igual que en el renglón de inventarios antes comentado, cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los dos métodos antes mencionados.

La depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el valor actualizado de los activos a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos, como en su vida probable. No se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada.

- c) **Capital contable.** De acuerdo con el concepto de capital adoptado por esta comisión, en la preparación del balance general se debe reconstruir el valor original del capital social, de otras aportaciones de los accionistas y de las utilidades retenidas, utilidad del ejercicio y superávit ganado, en términos de pesos de poder adquisitivo al fin del año, mediante la aplicación de factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

A la diferencia entre el valor histórico y el actualizado del capital contable se le denomina actualización del capital, el cual es un subro integrante del capital contable.

Debido a la relativa novedad de este concepto, sumada a la relevancia que cobra al quedar incluido en los estados financieros básicos, se deberá revelar en una nota, el procedimiento seguido para su determinación, así como una breve explicación, objetiva y clara, respecto de su naturaleza.

- d) **Resultado por tenencia de activos no monetarios.** Este concepto, debe formar parte del capital contable, existe únicamente cuando se sigue el método de costos específicos. Representa la diferencia entre el crecimiento en el valor de los activos no monetarios en comparación

con el que hubiera resultado de haberse actualizado su costo de adquisición, considerando únicamente el cambio en el nivel general de precios. Esta diferencia puede ser positiva o negativa. Si el incremento es superior al que se obtendría en caso de aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios la cual debe mostrarse en el capital contable. En el caso contrario se producirá una pérdida, la cual deberá mostrarse en el estado de resultados, hasta por el límite de la utilidad monetaria mostrada en el estado de resultados, el exceso de pérdida será mostrado en el capital contable.

- e) Costo integral de financiamiento. Está compuesto por los intereses y otros conceptos relacionados (por ejemplo, las comisiones bancarias) por las diferencias cambiarias y por el resultado por posición monetaria. Los intereses no representan ninguna; sin embargo, por lo que respecta a las diferencias cambiarias, se reducen las alternativas existentes a la fecha en relación con su tratamiento contable y se requiere, por primera ocasión en la profesión contable en México, el registro en los libros de contabilidad del resultado por posición monetaria.

En opinión de la Comisión de Principios de Contabilidad, el costo real de financiamiento debe incluir además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición económica monetaria, ya que estos factores inciden sobre el costo a pagar por el uso de la deuda, y consecuentemente, en la determinación de los resultados de las empresas.

Paridad técnica o de equilibrio. La paridad oficial puede estar inflacionada en mayor o menor grado por decisiones económicas, sociales y políticas, las cuales al no poder ser mantenidas en un plazo y largo plazo, han dado lugar a devaluaciones súbitas y de considerable magnitud, originando cuantiosas pérdidas en las empresas que han tenido pasivos importantes en monedas extranjeras. Lógicamente, estas pérdidas (o utilidades para aquellas compañías que tengan inversiones dominadas en monedas extranjeras) se se generan el día en -

que ocurre la devaluación, caso que es imposible que se ven generados por las diferentes índices de inflación que se obtienen entre -- nuestro país con los demás.

Con estos antecedentes, se establece en el inciso 2-10, como una opción alternativa a la del tipo de cambio de mercado o oficial, la posibilidad técnica o de equilibrio la cual, en términos generales, es determinada por el diferencial de inflación entre dos países.

La Comisión de Principios de Contabilidad considerando que la utilización de un tipo de cambio técnico o de equilibrio, en lugar del de mercado o oficial, permitirá a las empresas hacer estimaciones periódicas de sus pasivos y resultados contables en términos más acertados de tal manera que cuando surjan devaluaciones en la moneda, éstas no produzcan, en forma inesperada, los efectos que se han originado en el pasado.

Para el cómputo de la partida técnica, se usará, en el caso del peso mexicano con el dólar estadounidense, los índices de Puntos al -- Commodity publicados por el Banco de México y por el United States Department of Commerce. Para el cómputo de la partida técnica en el -- resto de las divisas extranjeras diferentes al dólar estadounidense, se usará como punto de partida la partida que guarda cada una de estas divisas con respecto al propio dólar estadounidense.

CAPÍTULO V

3. AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

Antecedentes:

Por decreto constitucional firmado el 21 de abril de 1959, por el entonces Presidente de la República Mexicana, Lic. Adolfo López Mateos, se estableció "La Auditoría Fiscal Federal" (hoy Dirección General de Fiscalización) como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Y aunque dicho órgano se ha derogado en el año de 1967, es necesario mencionar dos de los considerandos de dicho decreto:

El primero: "Que el propósito del gobierno federal es lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales y, al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias e infundadas a los contribuyentes cumplidos".

El segundo: "Que la asistencia técnica de contadores públicos titulados, designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará las molestias de investigaciones fiscales innecesarias, hará resultar un buen fin y permitirá al fisco orientar su acción contra los defraudadores".

3.1 CONCEPTO

El fin principal de los dictámenes fiscales es la declaración explícita de que los estados financieros examinados reflejan razonablemente la situación financiera y fiscal de la empresa auditada.

El dictamen para efectos fiscales, en relación con el dictamen usual utilizado por el Contador Público, tiene solamente una diferencia técnica, que es la referente al último párrafo del texto, y que a continuación se transcribe:

"Declaro bajo protesta de decir verdad, que ante este dictamen epifonema o lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, - no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del contribuyente auditado".

Sin embargo, debe tenerse en consideración que este párrafo es la parte - del dictamen que se emite con una finalidad eminentemente oficial y que - la frase "declaro bajo protesta de decir verdad", tiene su base en dicha finalidad, siendo indispensable declarar que no se trata de una simple - formalidad.

Quien habiendo declarado falsedades, firma una declaración bajo protesta de decir verdad, está incurriendo en un delito, de acuerdo con lo que establece en el artículo 247, fracciones I, IV y V del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, y que a la letra dice así:

"Se impondrán de dos a dos años de prisión y multa de mil pesos o días - mil:

- I Al que interrogado por alguna autoridad pública distinta de la judicial en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, faltare o - la verdad,
- IV Al que con arrebato o dolo, con carácter, excepto el de - testigo, sea examinado bajo protesta de decir verdad y faltare o ella en perjuicio a otro, negando o afirmando con que hubiere suscri - to un documento o afirmado un hecho alterado o negando uno - verdadero, o sus circunstancias,

Lo previsto en esta fracción no comprende los casos en que la parte - sea examinada sobre la cantidad en que existe una cosa, o cuando ten - ga el carácter de acusado.

- V Al que en juicio de amparo rinda informes como autoridad responsable - en los que afirmare una falsedad o negare la verdad en todo o en par - te".

Conclusión:

La Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales, es la revisión, supervisión, análisis y evaluación tanto de los estados financieros como de la situación fiscal de una empresa, con el objeto de emitir una opinión profesional acerca de la situación de la misma.

En términos generales, la Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales es la misma que se practica o realiza para efectos financieros, con la diferencia de que el Contador Público que va a dictaminar para efectos fiscales, deberá estar registrado ante las autoridades fiscales competentes, así como emitir un Informe sobre la revisión de la situación fiscal de la empresa que se dictamina, en el cual el Contador Público declara bajo protesta de decir verdad, indicando si existe o no omisión o incumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente o como retenedor.

5.2 OBJETIVO

Algunos de los objetivos de la Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales son los siguientes:

1. Orientar a la empresa en el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tanto en su carácter de contribuyente como de retenedor.
2. Otorgarle a las empresas dictaminadas una razonable tranquilidad al saber que se están comprendiendo con las autoridades fiscales por situaciones irregulares que pudieran hacerlas acreedoras a sanciones pecunarias o penales.
3. A través de la Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales, el contribuyente se evita, en cierta forma, se le practique una auditoría directa por parte de las autoridades fiscales, ya que estas le dan una importancia de confianza al dictamen emitido por Contador Público registrado, debido a las diversas responsabilidades que éste asume.

4. Para las autoridades fiscales la Auditoría de Estados Financieros - para Efectos Fiscales practicada a los contribuyentes tiene gran importancia, ya que su vigilancia y revisión se enfocará a los contribuyentes que se están dictaminando para estos efectos, con la finalidad de evitar la evasión fiscal.

5.3 ALCANCE

El alcance de la auditoría de los estados financieros para efectos fiscales deberá ser el mismo que se tiene para efectos financieros.

Al respecto, el artículo 52 del reglamento del Código Fiscal de la Federación fracción II, inciso b), indica lo siguiente:

"El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permite determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse".

En conclusión, podemos decir, que el alcance de la auditoría de estados financieros para efectos fiscales que debe dar el Contador Público, dependerá del estudio y evaluación del control interno que lleve el contribuyente enfocándose con mayor amplitud al aspecto fiscal.

5.4 FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

En relación a los dictámenes emitidos por contadores públicos, el artículo 62 del Registro Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nos indica lo siguiente:

1. Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros relacionados con las obligaciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos y sus accesorios de carácter federal, con excepción de los relativos a los in --

puestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros, y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

- II. Preparar, para su aprobación superior, los programas de actividades de las administraciones fiscales regionales, para que a través de la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados se compruebe el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en los impuestos federales señalados en la fracción anterior.
- III. Preparar, para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados relacionados con las declaraciones en los impuestos federales a que se refiere la fracción I de este artículo, y los que deban realizarse en la materia de su competencia en las administraciones fiscales regionales, así como evaluar sus resultados.
- IV. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades auxiliares a su inspección y comprobación.
- V. Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar, en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.
- VI. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos, y --

para que proporcione los datos e informe a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción I de este artículo.

VII. Comunicar los resultados obtenidos en las revisiones de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados, a las autoridades fiscales competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándole los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

VIII. Har a conocer a los contribuyentes responsables, solidarios y demás obligados, los hechos e omisiones que entran o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales que se conozcan -- con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que lleguen tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

IX. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan -- constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

5.3 REQUISITOS QUE DEBE CUBRIR EL CONTADOR PÚBLICO PARA LLEVARLO A CABO.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 52 nos dice: "Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulan respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el Contador Público que dictaminó esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaría.
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado del mismo.
- III. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal de contribuyente, en el que consigné, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento de este Código.

Los opiniones e interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia, o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional, y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

5.6 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELATIVO A DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación es el instrumento normativo en que se encuentran diversas disposiciones fiscales respecto a dictámenes de contadores públicos (Capítulo III "De las facultades de las autoridades fiscales").

5.6.1 SOLICITUD DEL REGISTRO

El Contador Público que desee dictaminar estados financieros para efectos fiscales, deberá solicitar su registro ante las autoridades fiscales competentes, cumpliendo con los siguientes requisitos que nos marca el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, acompañando copia certificada de los mismos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana (acta de nacimiento).
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los meses anteriores a la presentación de la solicitud.

(Ver anexo I, solicitud del registro).

5.6.2 AVISO DE PRESENTACION DEL DICTAMEN

En el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se indica que los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, observando las siguientes reglas:

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente, como por el Contador Público que vaya a dictaminar.

- II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipa la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen podrá presentarse tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido anteriormente.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal de referencia, se considerará prorrogado por el mismo tiempo, el plazo para la presentación del aviso.

Cabe señalar, que en las disposiciones actualmente en vigor, queda prohibida la presentación de avisos por conducto de servicio postal.

(Ver Anexo II, aviso de presentación del dictamen).

3.6.3 CAUSAS POR LAS QUE NO SURTE EFECTO EL AVISO:

El artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las causas por las que no surte efecto el aviso de presentación de dictamen, las cuales se mencionan a continuación:

- I. Que el aviso no haya sido presentado en los términos del artículo 46 del mismo reglamento.
- II. Que el Contador Público preparador por el contribuyente no esté registrado para formular dictamen, o que su registro no encuentre — suspendido o cancelado.
- III. Cuando, con anterioridad a la presentación del aviso haya sido agotado el orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el — ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.

IV. Cuando se le está practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquel a que se refiere el aviso de presentación del dictamen, o bien, por haberse emitido aún cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio. Cuando la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tomados en cuenta los antecedentes del contribuyente, respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrá dar efecto a la presentación del aviso, si así se lo notifica a éste y al Contador Público que va a dictaminar, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectuó la presentación.

V. Que exista impedimento del Contador Público que los suscriba.

3.6.4 PLAZO PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 49 así indica que: "El contribuyente que hubiere presentado el aviso para dictaminar, estará obligado a presentar ante la autoridad competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos que correspondan, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trata. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prerrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse o más tarde un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente se le dá contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

Cabe aclarar, que el artículo segundo transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no señala que los plazos para la presentación del dictamen fiscal se han ido disminuyendo de siete meses en 1983, seis meses en 1984 y cinco meses para los ejercicios terminados en 1985.

5.6.5 RENUNCIA A PRESENTAR EL DICTAMEN

Según lo indicado en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 48, se renuncia a presentar el dictamen en los siguientes casos:

- a) Cuando la empresa que quiere dictaminar o que quiere sustituir al Contador Público registrado podrá renunciar a la presentación del dictamen siempre y cuando lo manifieste por escrito dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso para dictaminar, justificando las razones que tuviere.
- b) Cuando el Contador Público que va a dictaminar los estados financieros de una empresa renuncie a presentar el dictamen, ya sea por incapacidad física o impedimento legal, alevino para sustituirlo por otro Contador Público se podrá hacer en cualquier momento antes de que termine el plazo para presentar el dictamen.
- c) Como se menciona en el punto anterior, cuando se vaya a sustituir al Contador Público que originalmente iba a dictaminar, las autoridades fiscales competentes podrán autorizar, a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. .

El Contador Público tendrá la obligación de formular su dictamen salvo lo mencionado en los párrafos anteriores o que en su defecto presente un **aprovecho** ante las autoridades, comunicando que renuncia a formularlo justificando los motivos que tuviere.

5.6.6 IMPEDIMENTOS

Como se menciona en el artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, están impedidos para dictaminar sobre los estados financieros del contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, - los contadores públicos registrados que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta - sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga - intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina director, **miembro** del consejo de administración, administrador o empleado del - contribuyente o de alguna empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. El comisionado de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que ocurra otra causa de las que se mencionan en este artículo.
- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamina, alguna - ingerencia o vinculación económica en las negociaciones contribuyentes que lo impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen - relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento depende del resultado del mismo.

- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federales coordinadas en materia de contribuciones federales o de algún organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

5.6.7 ANEXOS Y DOCUMENTACION REQUERIDA

Como lo indica el artículo 30 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación el contribuyente que hubiere dado el aviso para dictaminar sus estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

- I. Dictamen relativo a los estados financieros "el dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio".
- II. Los siguientes estados financieros básicos emitidos por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen:
 - a) Estado de posición financiera
 - b) Estado de resultados
 - c) Estado de modificaciones del capital contable
 - d) Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo. También se acompañarán las notas a estos estados.
- III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el Contador Público.
- IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:
 - a) Estado comparativo de resultados
 - b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas
 - c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos

- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos a la actividad empresa de que se trate, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta
- f) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores
- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifique las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta, manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente
- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto, determinación, aplicación, en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute
- k) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas
- l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio
- m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, con respecto de las cuales el contribuyente sea responsable pagador como retenedor
- n) Aviso firmado por el Contador Público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

V. Form oficial de información estadística

Los documentos anteriormente descritos deberán reunir los siguientes requisitos, a excepción de las fracciones III y V según lo establece el artículo 51 del mismo reglamento, el cual se detalla a continuación.

- I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apearse a algunos de los que hoy adopta el colegio de contadores públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emite, debiendo señalar este el número que le corresponde en el registro ante las autoridades fiscales competentes.
- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el Contador Público registrado, respecto de los cuales emite su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.
- III. Los anexos que se indican en la fracción IV deberán ajustarse a lo siguiente:
 - a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate del primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos datos estarán expresados en miles de pesos.
 - b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo. También deberá incluir la mención de los porcentajes y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estos bases.
 - c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por él mismo y--

contener:

1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y estado de contribuciones detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
2. Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retener de contribuciones federales o las incluídas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la ausencia expresa de que no hubo.
3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.
4. Respecto del impuesto al valor agregado, deberá incluir la determinación del impuesto cuando así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorratos en los casos de actos o actividades por las que no se deba pagar el impuesto.
5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto cuando, así como el acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionará expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso la producción alcohólica, así como de los volúmenes producidos y las mermas.
6. En cuanto a otras contribuciones federales que se causan por el ejercicio, así como respecto a las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otras cuentas que se sirven de base para su determi-

nación.

d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en casos aplicables, incluirá las siguientes afirmaciones:

1. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada por --
diente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como de
la aplicación al que se dictamina.
2. Determinación de la deducción adicional
3. Determinación de la deducción proveniente de ejercicios anterior
es.

e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación en el caso del impuesto especial sobre producción y --
servicios, correspondiente a importaciones, exportaciones e exportaciones
de bienes, cuando se deba trasladar empacamente y por separado dicho im-
puesto, así como el impuesto al valor agregado correspondiente a la empa-
cación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento --
del uso o goce temporal de bienes, los datos a conciliar consistirán en
el valor de los actos o actividades realizadas en los que se debe pagar y
trasladar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, debiendo
señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está
obligado el pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que origine
diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y -
el valor de los actos o actividades gravados por el impuesto especial so-
bre producción y servicios e el impuesto al valor agregado, o ambos, se-
gún se trate.

5.6.5 NORMAS

El dictamen debe ser formulado de acuerdo con lo establecido por el Código
Fiscal de la Federación y su Reglamento y las normas de auditoría que

regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público.

Para efectos del Código Fiscal de la Federación las normas de auditoría - se consideran cumplidas en las siguientes formas:

- I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.
- II. Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundamentar su dictamen.
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita dictaminar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.
 - c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente en las notas relativas, sean suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

Cuando no se cumplan estas normas, el Contador Público deberá mencionar - claramente en qué consisten sus efectos cuantificando sobre los estados financieros emitidos, en consecuencia, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Contador Público emitirá - una obtención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

5.6.9 REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL

Según lo indica el artículo 52 fracción III del Código Fiscal de la Federación y el artículo 54 de su Reglamento el Contador Público registrado, que emita conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de -

la situación fiscal del contribuyente, se apegará a lo siguiente:

- I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se omite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondiente al período que se señala.

- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente e retenedor, estas se mencionarán en forma expresa, de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación. Asimismo se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalar expresamente las omisiones, el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

- III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y cubre de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que recaen por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta en relación con los ingresos — por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobó en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, y conforme a las normas de

auditoría.

- IV. Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizando en su caso en ejercicios anteriores, - las partidas que integran los siguientes asensos:
- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos.
 - Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados - para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
 - Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere la relación de declaraciones en el ejercicio que se dictamina presentada por el contribuyente que modifique en los - ejercicios anteriores: indicando la contribución de que se trata, - la base que se modifica y el renglón que afecta manifestado bajo - protesta de decir verdad por el contribuyente, con apego a los órdenes fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hay que tener en cuenta a sus cálculos y bases.
- VI. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas de los siguientes asensos a los estados financieros:
- Estado comparativo de resultados
 - Estado comparativo de los costos de producción y ventas.
 - Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos.
 - Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

Conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originados por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se -

mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estimulos fiscales, citados en el artículo 50 fracción IV inciso j) de este reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto en bases y cálculos, como en observancia de requisitos por su fincote.

El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

5.6.10 REVISIÓN DEL DICTAMEN

Según lo indica el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la revisión del dictamen y demás documentos por parte de las autoridades fiscales, podrá requerir:

I. Al Contador Público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se en — tiende que son propiedad del Contador Público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse — del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el Contador Público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) de este artículo es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al Contador Público por escrito con copia al contribuyente.

- II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el Contador Público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al Contador Público.
- III. A terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 32 del Código (anexando en el punto 3.5.).

3.6.11 SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DEL REGISTRO

El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación indica lo siguiente:

La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público de acuerdo con el último párrafo del artículo 32 del Código conforme a lo siguiente:

- i. La suspensión procederá cuando:
 - a) El Contador Público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
Se anulará al Contador Público cuando:
 1. Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 del mismo reglamento.

2. No cumpla con los requisitos que le formulan las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 34 del Reglamento.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.
 - c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en el artículo 32 del Código y demás relativos a su Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.
 - d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameritan pena corporal.

II. La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameritan pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en la fracción I, series a) y II, series a), será por cada actuación del Contador Público independientemente del contribuyente a que se refiera.

El procedimiento que se sigue para la suspensión o cancelación del registro es el siguiente:

- I. Una vez que la Secretaría determine la irregularidad se le hará saber al Contador Público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obran en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

BIBLIOGRAFIA

1. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
2. "AUDITORIA"
DE ARTHUR U. HOLMES
3. "AUDITORIA"
DE E.L. HOLLER
4. "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION" 1965
5. DECLARACION DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1965
6. BOLETINES 8-23, 8-25 Y 8-30
DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
7. "AUDITORIA FRACCION"
DE LUIS SUIZ DE VELAZCO Y ALAMANDO PRINCO
8. "GUÍA PARA EL DECRETOS FISCAL"
DEL C.P. CESAR CALZADILLA
9. "AUDITORIA I"
DEL C.P. ISRAEL GONZALO SANCHEZ