

103
5



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**

**EL DICTAMEN DEL
CONTADOR PUBLICO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

**P R E S E N T A:
JOSE LUIS MANGILLA ALCANTARA**

**Director de Tesis:
C. P. HORACIO ARGUELLO Y UZETA**

MEXICO, D. F.

1981





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

Pág.

INTRODUCCION

CAPITULO I.- EL DICTAMEN

- | | |
|--|---|
| 1) Breves antecedentes históricos. | 1 |
| 2) Concepto. | 2 |
| 3) Importancia. | 4 |
| 4) Modificaciones que ha sufrido a través de los años. | 7 |

CAPITULO II.- REQUISITOS QUE DEBE CUBRIR EL DICTAMEN

- | | |
|---|----|
| 1) Principios de contabilidad generalmente aceptados. | 19 |
| 2) Normas de auditoría. | 28 |
| 3) Técnicas de auditoría. | 46 |
| 4) Procedimientos de auditoría. | 50 |

CAPITULO III.- FACTORES QUE INFLUYEN EN EL DICTAMEN

- | | |
|--|----|
| 1) A quien debe dirigirse. | 57 |
| 2) Presentación. | 57 |
| 3) Clasificación. | 65 |
| 4) Imagen actual en relación con: | |
| a) Empresas b) Autoridades c) Terceros | 62 |

Pág.

CAPITULO	IV.- LA RESPONSABILIDAD LEGAL Y PROFESIONAL AL EMITIR EL DICTAMEN	
	1) Antecedentes.	88
	2) La responsabilidad del Contador Público.	89
	3) Comentarios del código de ética profesional.	106
	4) Importancia del instructivo de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.	107
CAPITULO	V.- VENTAJAS DEL DICTAMEN DESDE EL PUNTO DE VISTA:	
	1) Interno.	133
	2) Externo.	138
	3) Otros.	138
	CONCLUSIONES	141
	BIBLIOGRAFIA	143

Existen muchas etapas de la vida y una de ellas es la de estudiante, la que vivimos, la que nos enseña el camino de la verdad y nos da los conocimientos necesarios para -- luchar en la vida, es por esto que nuestra existencia debe estar formada por metas, y esta es una de ellas.

TESIS
EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

INTRODUCCION

Siguiendo muy de cerca el desenvolvimiento económico dentro del campo de acción de la Contaduría Pública vemos que esta ha evolucionado considerablemente en estos últimos años, con lo cual la práctica profesional crece, congruentemente con dicha evolución; se han experimentado -- cambios, en la ciencia, la tecnología, la industria, la economía y el comercio. Se crean nuevas empresas, y ---- aumenta la demanda de servicios profesionales. Cuando el Contador Público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, es necesario que éste adquiera una serie de conocimientos sobre la misma, efectúe pruebas, revisiones, etc., para ir formando elementos de juicio y estar en posición de emitir una opinión a través de su dictamen en que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Como es sabido, el dictamen puede elaborarse para -- uso de la administración, esto es, consejeros, gerentes y comisarios. Puede prepararse para información de los socios, dueños y futuros inversionistas, o sus fines pueden ayudar a los acreedores, banqueros, proveedores, trabajadores, fisco y otros. Sin embargo el Contador Público, - debe tener siempre en cuenta que independientemente de -- los fines para los que se prepara un dictamen, el cliente puede designarlo para cualquier uso que desee; razón por la cual la expresión de una opinión implica la aceptación de una gran responsabilidad que en la mayoría de los casos trasciende al público, la aceptación conciente de esa responsabilidad, es sin duda alguna lo que da al Contador el carácter de "Público", que lo distingue como un profesional.

CAPITULO I
EL DICTAMEN

1) Breves antecedentes históricos.

El desenvolvimiento histórico de la contabilidad ha sido paralelo al del dictamen, por lo cual algunos investigadores sostienen que lo más antiguo que se conoce sobre esta materia proviene del siglo I antes de nuestra era, en forma de tablillas de marfil o hueso llamado "TESSERAS CONSULARES", en las cuales figuraba el nombre de un esclavo o liberto, que era la persona que realizaba la inspección o revisión de las cuentas, o el de su amo o señor, junto con la fecha en -- que esa revisión se realizaba.

La figura del auditor también aparece en el año de 1327; en efecto, Maestri Reacionali tenía la misión de vigilar y confrontar el trabajo de los miembros de la comuna de Génova, así mismo el de conservar un duplicado de los libros contables con el propósito de comprobar el gasto de los dineros de la comuna.

En Inglaterra es donde por primera vez se reconoce oficialmente el incremento de la importancia del papel del auditor, ya que en el año de 1862, se creó la Ley Británica de Sociedades Mercantiles que estipuló que los accionistas y personas ajenas a los pasados directivos de la sociedad comercial podrían actuar como auditores, así reconoció oficialmente la labor del Contador Público.

Con la creación del "Institute of Chartered Accountants in England and Wales" (INSTITUTO DE CONTADORES AUTORIZADOS EN INGLATERRA Y GALES), se amplió este reconocimiento debido a que se tomó en cuenta el trabajo desempeñado por los auditores, siguiendo los lineamientos de la expresada ley.

A partir de esta ley Británica, los Contadores - ya no sólo podían actuar dentro de un papel restringido como era el dedicarse únicamente a la teneduría de libros, si no que ya podrían actuar también como auditores.

Pero esa ley Inglesa adolecía de graves deficiencias, por lo que se hizo una revisión definitiva del ordenamiento de la misma en 1908, con el objeto de -- adicionar algunas disposiciones encaminadas a asegurar la independencia del auditor.

Así mismo, cuando el gobierno inglés reconoció - al Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra y Gales en el año de 1880, los auditores independientes que pertenecían a dicho Instituto partieron al -- nuevo mundo, con el fin de cuidar las inversiones inglesas en esos países.

2) Concepto.

Al dictamen se le puede considerar como el reporte preparado por el Contador Público independiente en el que menciona la naturaleza y resultado de su examen sobre los estados financieros básicos de su cliente.

De este documento se derivan tres declaratorias genéricas que a continuación mencionamos:

1.- Haber examinado los estados financieros básicos (BALANCE GENERAL, ESTADO DE RESULTADOS Y EL ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA), a la fecha

y por el período que en el mismo dictamen se indica, y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (Requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad, a la naturaleza de su trabajo y a los resultados del mismo), las que fundamentan la determinación de las pruebas sobre los registros contables y demás procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias. Estas pruebas y procedimientos proporcionan los elementos de juicio necesarios para substanciar el tipo de opinión a emitirse sobre los estados financieros.

2.- Que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera a una fecha determinada y los resultados de operación y cambios en la situación financiera por el período que se indica, de acuerdo con los principios de contabilidad, los que constituyen los postulados básicos en la formulación y presentación de los estados financieros.

3.- Que los principios de contabilidad se aplicaron sobre bases consistentes en relación al año anterior. Esta aseveración es importante en virtud de la necesidad de comparación de los estados financieros.

En este capítulo presentamos diversos conceptos del dictamen del Contador Público.

La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que el dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es -

la opinión del Contador Público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros.

El Diccionario de la Real Academia Española estima que el dictamen es la opinión que se forma o emite sobre una cosa.

En resumen, el dictamen del Contador Público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el Contador Público expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

3) Importancia.

Se ha dicho que el informe de auditoría es el producto terminado que el Contador Público ofrece a sus clientes por los honorarios que percibe. Por tal motivo el Contador Público contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados fi-

nancieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. Queda entendido pues que, el Contador Público contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

No existe, de seguro mejor antecedente para patetizar la importancia del dictamen del Contador Público, que la declaración de la Comisión de Valores y Cambios en los Estados Unidos de Norteamérica, en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, pretendiendo restar importancia a la opinión del Contador Público, afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante y que simplemente era una etiqueta o marbete adosado a los estados financieros, que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones declarando:

"Dentro del área de la auditoría el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros, a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen.

A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes, y tal requisito realiza en sumo grado su importancia.

La práctica de una auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registro de una empresa han sido sometidas a la consideración de una mente independiente e imparcial. La historia de las finanzas ilustra sobradamente la necesidad de un tal sometimiento, indispensable para que los presentes y futuros inversionistas sean protegidos contra ma-

nipulaciones inmorales.

Dicha declaración continua diciendo:

Un dictamen de Contador Público proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades que sin él se suscitarían frecuentemente. Documento que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un simple marbete; por el contrario, su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad frecuentemente presentes en los estados financieros".

No es necesario agregar nada más a esta histórica declaración que en sí misma lleva toda la fuerza y autoridad de un organismo que desde su creación, en el año de 1934, se ha significado como una institución -- que por sus elevadas normas de trabajo y por su constante afán de dignificar la profesión ha contribuido a que la Contaduría Pública de los Estados Unidos de North América experimente un cambio extraordinariamente rápido, y por la influencia que en ellos ejerce, la de muchos otros países, encuentre la debida aplicación de sus altos principios éticos y técnicos a la práctica profesional, sobre todo en conceptos tan importantes como el dictamen.

Por último para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, porque con él culmina la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

4) Modificaciones que ha sufrido a través de los años

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, podemos observar las múltiples modificaciones que ha sufrido el dictamen del Contador conforme a -- los avances logrados en la propia profesión y principalmente a la confianza depositada en ella.

Los dictámenes que se presentan a continuación -- nos dan una idea del cambio frecuente que el dictamen ha experimentado a través del tiempo, pudiéndose notar que las modificaciones se han enfocado al párrafo de alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de -- dicho párrafo.

Desde la emisión de los primeros dictámenes se -- han ido produciendo cambios en la redacción del párrafo de alcance, como resultado de los continuos avances logrados en el campo de la auditoría externa, y -- según se sigan logrando adelantos en la profesión, se seguirán influyendo en la redacción del párrafo de alcance.

El principio de evolución del dictamen se ve claramente en el dictamen que se publicó en Inglaterra -- en la revista "THE ACCOUNTANT" en Londres, el 7 de -- Abril de 1888, el cual dice así:

Tengo delante de mí el balance..... limitado al año terminado en Septiembre de 1887, el que -- fue auditado y hallado correcto.

Posteriormente en 1895, apareció el dictamen em -- tido por la Companies Act en Londres, el cual dice -- así:

Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la compañía.

En los Estados Unidos de Norteamérica la forma de dictamen que más se utilizaba por el año de 1900 fué:

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

Posteriormente, en 1906 una conocida firma norteamericana de Contadores Públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado en la forma siguiente:

De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó el 31 de Julio de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen.

De lo anterior se ve que en ninguno de estos dictámenes se incluían juicios sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa.

Posteriormente, se sintió la necesidad de unificar la forma de dictamen de los estados financieros -- tanto en Europa como en los Estados Unidos de Norteamérica, por lo que en el año de 1917 la Comisión Federal de Intercambio Comercial preparó un memorándum sobre -

la auditoría del balance general y recomendó en un folleto preparado por el Instituto Americano de Contadores (a solicitud de la Federal Trade Commission) llamado "Métodos aprobados para la preparación de balances generales" (Approved methods for the preparation of balance sheet statements); el texto del dictamen recomendado en aquel tiempo es el siguiente:

He practicado una auditoría de las cuentas de la compañía "x" por el período al..... y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la compañía "x" al..... y el resultado de sus operaciones por el período indicado.

En este dictamen, se ve claramente que ya se incluía la opinión del Contador Público sobre la situación financiera del negocio. Los resultados de este primer intento, en el cual se perseguía como fin principal unificar la forma de dictamen, no fueron satisfactorios porque muchos Contadores preferían formular el dictamen en forma más sencilla.

Posteriormente, el Crak Bancario Norteamericano, ocurrido en el año de 1929 tuvo efectos sobre la economía mundial, y a consecuencia de ello, el público en general culpaba principalmente a los Contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas; como resultado del descontento del público, así como la grave desorganización económica y el pánico financiero que imperaban, un Comité de la Bolsa de Valores de Nueva York celebró conferencias con los representantes del Instituto Americano de Contadores Públicos durante los años de 1932 y 1934, en las cuales se concluía que la

naturaleza del balance general y el estado de pérdidas y ganancias no habían sido totalmente comprendidas por el público, ni aún por los propios Contadores, por lo cual había necesidad de divulgar entre el público su verdadero significado, así como sus limitaciones.

Así mismo, se consideró la necesidad de exigir -- que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos; entre -- otros puntos de vista, insistieron que las empresas -- tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, así como también recomendó modificar la forma del dictamen de auditoría, por lo -- que en 1934 se dió a conocer un folleto titulado Auditoría de las cuentas de sociedades, en el que se recomendó que la redacción del dictamen fuera en la siguiente forma:

Hemos examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los estados de pérdidas y ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se -- hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basada en dicho examen, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de -- acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme -- durante el período que revisamos, su posición al..... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Así mismo, se ve que este tipo de dictamen sigue evolucionando ya que:

a) Incluye por primera vez el examen del Superávit.

b) Se aclaró que no se había practicado una auditoría detallada de las operaciones, si no que se basaba en las pruebas e investigaciones de los métodos de contabilidad.

c) La declaración que suscribe el auditor, como quedó asentado, no es una certificación, si no un dictamen, es decir, un juicio que se forma y emite.

También se observa en este dictamen, que se había de que los principios de contabilidad sólo se aplicaron uniformemente en el año sujeto a revisión.

Posteriormente y a consecuencia de haber descubierto en las cuentas de la empresa McKesson and Robbins en los Estados Unidos de Norteamérica el fraude hecho por los dirigentes de la misma en Diciembre de 1938, la Securities and Exchange Commission (Comisión de valores y cambios), hizo investigaciones al respecto, las cuales originaron que el Institute Americano de Contadores tomara conciencia de que lo ocurrido podría traer consecuencias en las cuales la confianza depositada hacia el Contador por parte del público se viera amenazada, por lo que procedió a modificar el boletín de examen de estados financieros que había sido publicado en 1936; a este boletín ya modificado se le tituló "Extensiones de procedimientos de Auditoría" en el que se establecieron como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar.

Este informe fue aprobado en 1939, así mismo. -- fue el primero de una serie de boletines sobre proce-

disientos de auditoría llamados Statement on Auditting, aquí cabe mencionar que a consecuencia del caso Mcke--son fue como nacieron las primeras nociones de normas de auditoría, las que en un principio se definieron como los procedimientos de auditoría aplicados por personas competentes, así mismo la Securittes and Exchange - Comission declaró que el dictamen de auditoría de 1934, era defectuoso porque en el, no se expresaba si el dictamen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a consecuencia de esto, procedió a revisar el anterior -- dictamen, llegando a la conclusión de que se emitiera - una forma del mismo, la cual quedó como sigue:

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los estados de pérdidas y ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha.

Se revisó el sistema de control interno y los - procedimientos de contabilidad de la compañía y -- sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que considere necesarios.

En mi opinión el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de Superávit adjuntos -- que le son relativos presentan razonablemente la - posición financiera de la compañía "x" al..... y - los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabi-

lidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior.

En esta forma de dictamen se observa que los cam
bios fueron:

a) Que aparece por primera vez el concepto de --
normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables
en las circunstancias.

b) Se hace también por primera vez la mención --
del control interno y los procedimientos de contabili-
dad.

c) La aplicación de los principios de contabili-
dad generalmente aceptados, es ampliada diciendo que
fue consistente con los del ejercicio anterior.

d) Se hace la mención de que se emplearon todos
los procedimientos de auditoría considerados necesari-
os, así mismo, se indica también que previamente se
hicieron las pruebas de los registros y documentos de
contabilidad mediante métodos y con la amplitud que -
se consideraron necesarios.

Este tipo de dictamen fue aprobado en 1941.

En 1951, aparece un folleto titulado "CODIFICA--
TION OF STATEMENTS ON AUDITTING PROCEDURE", en el se
reunen los 23 boletines sobre procedimientos de audi-
toría, elaborados a partir de 1939.

En este boletín, la comisión de procedimientos -
de auditoría del Instituto Americano de Contadores --
vuelve a hacer énfasis entre sus miembros, de la nec-
sidad y conveniencia de usar un dictamen en forma es-
tandar al cual se le llamó "SHORT FORM OF REPORT", en
este caso, este tipo de dictamen si se extendió rápi-
damente su uso, y dice así:

Hemos examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias, y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de ---- acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con -- las del ejercicio anterior.

En la redacción anterior del dictamen se menciona, en el párrafo del alcance, que el examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluye las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otro procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias. La mención de esta frase se ha considerado de tipo educativo para el lector interesado en el dictamen de estados financieros a quien hay que hacer notar la importancia de la revisión a que se sometieron la documentación y -- los registros de contabilidad de la empresa. Sin embargo, debe considerarse que el hecho de especificar dichos procedimientos no da una idea clara del verdadero examen a que se han sometido los estados finan--

cieros, ya que el auditor ha tenido que aplicar una serie de procedimientos de naturaleza diversa, que en todo caso ameritarían también inclusión dentro de este párrafo del dictamen.

Por otra parte, cabe agregar que con el hecho de haber efectuado la revisión de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas se admite tácitamente que el auditor tuvo que efectuar la revisión de documentos, registros de contabilidad, y aplicar aquellos procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en las circunstancias especiales del caso.

En consecuencia, consideramos que debe eliminarse la frase referente al examen de documentación y registros de contabilidad y la aplicación de otros procedimientos de auditoría que se juzgaron necesarios - en vista de las circunstancias por consideraría redundante ya que al efectuarse de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y observar la norma de obtención de evidencia suficiente y competente, obliga al auditor a aplicar toda clase de procedimientos que juzgue necesarios hasta obtener los elementos objetivos suficientes para fundar su opinión.

Por otra parte, en el párrafo de opinión se indica que los principios de contabilidad generalmente -- aceptados se aplicaron sobre bases consistentes de -- acuerdo con las utilizadas en el ejercicio anterior.-- En su conferencia algunos comentarios sobre principios de contabilidad generalmente aceptados el mes--
tre VLADIMIRO GALEAZZI MORA, C.P , dice que la consistencia es uno de los principios de contabilidad de básica importancia y establece que tanto los principios de contabilidad como el modo de aplicarlos en el negocio no deben diferir de los que se aplicaron ni del modo en que se aplicaron en el ejercicio anterior.

Considerando la consistencia como uno de los --- principios de contabilidad generalmente aceptados, de bería eliminarse del dictamen la frase en que ello se menciona, puesto que al declarar que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados tácitamente se está admitiendo que se ha observado el principio, de la consistencia en la aplicación de dichos principios pues en caso contrario el Contador Público estará --- obligado a señalar en su dictamen, como salvedad, --- cualquier desviación de la aplicación uniforme de los principios de contabilidad.

ANTE LAS CONSIDERACIONES ANTERIORES EN CUANTO A LA RE--
DACCION DEL DICTAMEN LA COMISION JUZGO OPORTUNO PRE--
SENTAR A LA PROFESION EN OCTUBRE DE 1975, UN NUEVO --
DICTAMEN EN EL QUE:

- 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 "razonablemen--
te".
- d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la -- preparación de los estados financieros.

NUEVO DICTAMEN:

La comisión recomienda que el texto del nuevo -- dictamen sobre los estados financieros sea como sigue:

"En mi opinión, con base en el examen que --- practique, los estados financieros que se acompa

han, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de..... al 31 de Diciembre de.... y los resultados de -- sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

El nuevo dictamen parece más adecuado, pero creemos que se debería anotar siempre los estados financieros que se están dictaminando, ya que como mencionamos anteriormente sirve para informar con mayor claridad cuales son los estados financieros por los que se hace responsable de la opinión emitida.

De todo lo mencionado anteriormente, se deduce - que el dictamen de auditoría ha evolucionado conforme lo iban requiriendo las circunstancias de las épocas pasadas; y se ve también que desde 1931, y a partir - de las modificaciones expuestas en el año de 1973, -- por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, el dictamen de auditoría no ha evolucionado, al menos en México y en Estados Unidos de Norteamérica - ya que en otros países como en Europa, se usan variadas formas en la redacción del dictamen.

En México, el dictamen ha ido evolucionando en - la misma forma que el dictamen de los Estados Unidos de Norteamérica, es decir, ha sido una copia de los - mismos y creemos que eso se debe principalmente a las fuertes inversiones que tenían y tienen los mismos en en nuestro país; y por consiguiente para que hubiera un mejor entendimiento entre ambos países se adoptaron lo que los norteamericanos dieron a la luz con -- el fin de unificar criterios respecto a los estados - financieros. Pero creemos que es necesario que el -- profesionista actual se supere y estudie al mismo --- tiempo, para combatir criterios que algunas veces no encajan en otros países debido a que éstos tienen pro

/ **blemas y situaciones diferentes a la de aquellos.**

CAPITULO II

REQUISITOS QUE DEBE CUBRIR EL DICTAMEN

1) Principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad son una serie de normas y reglas, que tienden a unificar el criterio de los - contadores con respecto al registro de las operaciones, - en los análisis de estados financieros y en aplicación de las técnicas contables.

Evidentemente, la parte más importante de la información que el auditor rinde es la expresión de su opinión - con relación a los estados financieros para ello es contratado y sus servicios son solicitados eso es lo que busca el lector de los estados financieros al referirse a la opinión del auditor. De ahí que la parte fundamental del informe del auditor sea esa opinión, es decir, la declaración de si en opinión del auditor los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de la empresa a la fecha y por el período examinados.

Sin embargo, la presentación de la situación financiera y los resultados de operaciones que se hace a través de los estados financieros no es una presentación arbitraria. La experiencia, el desarrollo de la técnica de contabilidad, la aceptación general hace que para que un estado financiero se considere correcto, es decir, para que sea una presentación razonable de la situación y los resultados de una empresa, dichos estados financieros deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dentro del concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados se incluyen varias cosas:

a) Ciertos postulados o hipótesis básicas subyacentes que informan los criterios de contabilización y preparación de estados financieros como, por ejemplo, el concu

bir a la empresa como una entidad separada y distinta de las personas que la forman, el aplicar los criterios de contabilidad, salvo prueba expresa en contrario, sobre el supuesto de la continuidad de operaciones de la empresa, el utilizar la unidad monetaria nominal como unidad de referencia de los valores o el dividir la vida de la empresa en periodos regulares llamados ejercicios.

b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.

c) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

La observancia de estos principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos estados pueden prestar. Solamente la observancia de esos principios hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los estados financieros. Por otro lado, solamente el hecho de que estos estados financieros son preparados con base en dichos principios de contabilidad es lo que hace posible la comparación entre estados financieros de diversas empresas.

Por consiguiente, es necesario que el auditor, al rendir su dictamen o informe, declare si en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la posición financiera de la empresa y los resultados de operación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación enunciamos algunos principios de contabilidad a que se refieren los tratadistas e instituciones de profesionales:

C.P. VLADIMIRO GALEAZZI MORA

1.- El negocio como una entidad independiente o ---- principio de la unidad contable.

2.- El período contable.- Expresa la necesidad de -- preparar estados financieros por períodos normalmente regulares, determinados de antemano.

3.- La continuidad del negocio, que presupone que -- salvo evidencia en contrario, la vida de la empresa es -- indefinida.

4.- La consistencia llamada también por algunos contadores concordancia, que indica que tanto los principios de contabilidad como el modo de aplicarlos en un negocio, no debe diferir de los usados con anterioridad.

5.- Principio del costo por medio del cual se establece que la mejor forma de registrar las operaciones que realiza una empresa, es la de hacerlo al costo por ser -- este un dato objetivo y fácil de comprobar.

6.- Principio conservador.- Según este principio debe registrarse las pérdidas cuando se comencen y las utilidades cuando se realicen.

7.- Las partidas de poca importancia.- Establece que las partidas de poca importancia no deben sujetarse necesariamente a lo dictado por los otros principios.

8.- El principio monetario.- Establece que, puesto - que la contabilidad supone una medida unitaria estable, - deben ignorarse las variaciones en el poder adquisitivo - de la moneda que se use como símbolo contable.

9.- El principio de la realización de los ingresos,- de acuerdo el cual se considera que el ingreso íntegro -- originado por una venta se obtiene en el momento en que - esta se realiza.

10.- Principio del pasivo.- Establece que cualquier diferencia entre la cantidad por pagar en el momento de liquidar una deuda y el efectivo o su equivalente recibido el incurrir en ella debe acumularse o amortizarse sistemáticamente durante el período en el cual la obligación está pendiente y

11.- Principio para la presentación de estados financieros, que determina que si las normas contables han de merecer aceptación los estados financieros a los cuales van incorporados, han de proporcionar una buena información para la formulación de los juicios.

CONVENCION NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS

1.- Las operaciones deben ser divididas en períodos fiscales para efectos de información y de la asignación de los gastos a los ingresos correspondientes.

2.- Las políticas contables deben ser gobernadas por el conservatismo.

3.- La contabilidad debe basarse en el costo.

ASOCIACION AMERICANA DE CONTADORES

1.- El negocio como una entidad.

2.- La continuidad de la empresa.

3.- La medida monetaria.

4.- La realización.

MAURICE E. PELUBET C.P.A.

1.- Información adecuada.

2.- Conservatismo.

3.- Importancia relativa de las partidas.

4.- Presentación de los estados financieros de acuerdo

de con símbolos y erogaciones convencionales.

5.- Asegurar la validez del contenido de la cuenta - de ingresos.

PATON Y LITTLETON

- 1.- El negocio como una entidad.
- 2.- La continuidad de la empresa.
- 3.- El período.
- 4.- El costo.
- 5.- Unidad monetaria.

EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES

- 1.- De la cuantificación.
- 2.- Del cambio.
- 3.- De la entidad.
- 4.- Del período.
- 5.- De la unidad de medida.
- 6.- De los estados financieros.
- 7.- De los precios de mercado.
- 8.- De las tentativas.
- 9.- De la continuidad.
- 10.- De la consistencia.
- 11.- De la unidad contable.
- 12.- De la declaración.

CARMAN G. BLOUGH C.P.A.

1.- Una entidad contable es diferente de sus propietarios.

2.- Continuidad del negocio.

3.- Los cambios en el poder adquisitivo de la moneda no son importantes.

4.- Las operaciones deben dividirse en períodos fiscales para efectos de información y de la asignación de los gastos a los ingresos correspondientes.

5.- Las políticas contables deben ser gobernadas por el conservatismo.

6.- La contabilidad debe basarse en el costo.

C.P. PEDRO BARRAZA CAEIDES

1.- Principio del costo.

2.- Principio del período contable.

3.- Principio de la unidad.

4.- Principio conservador.

Como se puede apreciar, hay una gran variedad de criterios en señalar cuales son los principios de contabilidad. Sin embargo, de un examen ponderado de los ya expuestos se podría obtener una codificación aplicable a nuestro medio.

CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

No basta, sin embargo, el que los principios de contabilidad sean usados para la preparación de los estados financieros. No siendo los principios de contabilidad -- del tipo de los principios de las ciencias físicas naturales, si no más bien, del tipo de los principios de prudencia o convencionalismo, es posible que existan varios principios en conflicto aplicables a un mismo concepto o partida, o bien, que existan principios mas o menos apli-

tablas en distintos casos.

La interpretación de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos de su vida y los resultados de su operación en distintos períodos de su actividad. Esto no es posible si los estados financieros relativos a las distintas épocas o períodos han sido formulados bajo bases diferentes o utilizando principios distintos. Es pues, necesario -- que los principios de contabilidad sean observados consistentemente no sólo dentro del ejercicio al que se refieren los estados financieros, si no también en relación con ejercicios anteriores.

Ahora bien, podemos considerar la siguiente clasificación de los principios de contabilidad generalmente --- aceptados.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

- 1.- Entidad.
- 2.- Realización.
- 3.- Período contable.
- 4.- Valor histórico original.
- 5.- Dualidad económica.
- 6.- Revelación suficiente.
- 7.- Importancia relativa.
- 8.- Negocio en marcha.
- 9.- Consistencia.

1.- ENTIDAD.- La actividad económica es realizada -- por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital,

coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: (A) Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y (B) Centro de sesiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos, y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

2.- REALIZACION.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otro participante en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizadas: (A) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, (B) Cuando ha tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o (C) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de esta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

3.- PERIODO CONTABLE.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones

y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen.

4.- VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se efectúan o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deben ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significación, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambio en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, que se considera que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5.- NEGOCIO EN MARCHA.- La entidad que se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

6.- DUALIDAD ECONOMICA.- Esta dualidad se constituye de:

1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines, y

2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos -- existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan -- eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afectan al aspecto dual del ente económico considerado en su conjunto.

7.-REVELACION SUFICIENTE.- La información contable representada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8.-IMPORTANCIA RELATIVA.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptible de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

9.-CONSISTENCIA.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo, la información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer -

su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables.

2) Normas de auditoría.

La afirmación que hace el Contador Público en el párrafo del alcance de su dictamen es, sin duda alguna, --- aquella en la que declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente -- aceptadas.

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

El (I.M.C.P.) señala "Las normas de auditoría, son los requisitos mínimos de calidad en cuanto a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, de acuerdo

con la naturaleza profesional de la practica de la auditoria y de sus características específicas".

De la definición anterior se desprende que las normas de auditoría, emanan de los siguientes principios fundamentales:

1.- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional y por tal motivo, la tarea del auditor debe ser -- desempeñada de acuerdo con los requisitos esenciales de -- la técnica y ética que conforman el ejercicio profesional de la auditoría.

2.- La auditoría tiene características y finalidades propias que lo son connaturales, ya que el trabajo del -- auditor consiste en el examen imparcial de hechos que ha de juzgar, para expresar su opinion acerca de ellos, sin que esa opinion pueda torcerse por la influencia de intereses propios ni ajenos, ya que la cualidad intrínseca de la auditoría como práctica profesional es la objetividad.

La comisión de procedimientos de auditoría del ---- I.N.C.P., declara que las normas de auditoría generalmente aceptadas son las siguientes:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de información y dictamen.

NORMAS PERSONALES:

Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

1.- El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que -- culminan con la obtencion del titulo del Contador Publico, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la --

dirección de auditores experimentados durante el período razonable.

2.- El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

3.- La capacidad profesional, implica alcanzar madurez de juicio, la que, se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas.

Cuidado y diligencia profesionales:

1.- El auditor deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fé e integridad.

2.- El auditor, como todo profesional, no es infalible, y por ello no es responsable por meros errores de juicio.

Independencia mental:

1.- El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueden esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

El código de ética profesional, define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO:

Planeación y supervisión.

Planeación:

1.- Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, el auditor debe conocer:

a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del - trabajo concreto que se va a realizar.

b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto, las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema del control interno existente.

2.- La planeación implica preveer cuales procedi-- mientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal - que deba intervenir en el trabajo.

3.- El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

Supervisión:

1.- La supervisión debe ejercerse en proporción -- inversa a la experiencia, la preparación técnica y la - capacidad profesional del auditor supervisando.

2.- La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

3.- Debe dejarse en los papeles de trabajo, eviden cia de la supervisión ejercida.

Estudio y evaluación del control interno.

1.- La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio 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.

2.- Al valorar 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.

3.- 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.

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

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

Evidencia suficiente y competente.

1.- La evidencia será suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido en la cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

2.- La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen

relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las --- pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

3.- La reunión de estos dos elementos: Evidencia - suficiente (características cualitativas), proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

4.- Para obtener la evidencia, el auditor deberá - guiarse por los criterios de importancia relativa y --- riesgo probable.

5.- Se considera que una partida tiene importancia relativa cuando median.e su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación en su valuación, o en su descripción pudiera modificar substancialmente la interpre tación de la información financiera.

6.- El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede presentar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza - de la partida que se pretende comprobar.

7.- La evidencia suficiente y competente se debe - consignar en papeles de trabajo.

NORMAS DE INFORMACION Y DICTAMEN:

El resultado final del trabajo del auditor es un - dictamen o informe, mediante el, pone en conocimiento - de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados fi nancieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa, por último, es - principalmente a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del audi tor y en muchos casos, es la única parte de dicho traba

jo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que relucen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas se les clasifica como normas de dictamen e información y son las siguientes:

1) ACLARACION DE LA RELACION CON LOS ESTADOS FINANCIEROS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION:

En todos los casos en que el hombre de un C.P. que de asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera inequívoca, la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma, y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

2) BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS:

El auditor al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

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

NORMAS BASICAS DEL PARRAFO DE ALCANCE EN EL DICTAMEN.

El primer párrafo del dictamen, llamados por la comisión de procedimientos de auditoría. Párrafo de alcance, consiste en una breve exposición del alcance del trabajo realizado por el auditor y del grado de responsabilidad que asume con respecto al mismo.

En el se indican el nombre de la persona física o moral cuya contabilidad es objeto de la auditoría, el tipo de estados financieros examinados y el período que abarcan, las normas aplicadas en la revisión y fundamentalmente, el trabajo desarrollado.

A continuación se transcribe el párrafo del alcance del dictamen:

He examinado el balance general de la compañía "x" al....., y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones del capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad así como la aplicación de otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias.

Más adelante se comenta cada una de las frases antes mencionadas.

ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS.

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

BALANCE GENERAL.- Es un término contable que se puede definir como un resumen tanto del activo y del pasivo como del capital de una empresa, dispuesto en forma tal que muestre con claridad la situación financiera de la misma en un momento determinado. Debe considerarse como una responsabilidad de la compañía la preparación de los estados financieros y no del Contador Público, ya que éste es únicamente responsable de la opinión que da a conocer a través de su dictamen.

EL ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS.- Es un resumen de los cambios en el patrimonio de una empresa, resultantes de las operaciones efectuadas entre dos fechas.

Hay la tendencia de dar más importancia al estado de pérdidas y ganancias que al balance general, pues lo que interesa a los accionistas son los resultados de operación de la empresa (utilidad o pérdida, en su caso). Sin embargo el balance general proporciona interesantes datos, como el del capital del trabajo, que es el que genera utilidades.

En el cuerpo del dictamen se hace referencia también al estado de utilidades acumuladas o estado de va-

riaciones en el capital contable y que presenta los movimientos de capital durante el ejercicio.

Lo esencial que se aprecie la importancia que tiene en el dictamen la mención de esos tres estados, con esta referencia el auditor abarca los principales aspectos contables de la empresa en que se practica la auditoría.

PRUEBA DE LOS REGISTROS CONTABLES.

Debe entenderse como prueba de los registros contables toda revisión efectuada por el auditor a través de su examen y que se asienta en sus papeles de trabajo, - teniendo así una base firme que respalde su opinión en el dictamen. Estas pruebas serán de tal importancia -- que abarquen considerablemente las operaciones de la empresa y sean suficiente para tener una idea apropiada, aunque general, de las mismas.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas estipulan que esta evidencia debe ser suficiente y competente. Debe entenderse que suficiente se refiere no sólo a la cantidad, si no también a variedad de información; en cuanto a lo competente de la evidencia, lo será por su calidad y por la confianza que se tenga en ella.

Las pruebas pueden ser de naturaleza interna cuando se refieren a evidencia existente en la propia empresa o bien de naturaleza externa cuando proceden de un origen ajeno a ella, como son la inspección o confirmación de activos físicos en poder de otras personas, con firmaciones de acreedores y algunas otras semejantes.

En esta clasificación se puede apreciar claramente que el Contador Público, al realizar una auditoría, tiene que entenderse profundamente de todo lo relativo a organización y operación de la empresa y recurrir a todos los medios posibles de información.

En otra obra (Auditing, A.C.P.A. Review Manual, - de Benjamín Newman), encontramos una clasificación más detallada de las funciones de información para el auditor, a saber:

- 1) Los registros contables.
- 2) Documentación comprobatoria principal (facturas de proveedores, fichas de depósito).
- 3) Documentación comprobatoria secundaria (órdenes de venta, órdenes de compra, remisiones).
- 4) Información exterior (confirmaciones, valores).
- 5) Papeles de trabajo de la compañía (conciliaciones bancarias).
- 6) Políticas y prácticas de la compañía.
- 7) Relaciones entre cuentas (ventas a cuentas por cobrar, inversiones a ingresos).
- 8) Verificación de cálculos y determinación de -- las razones de la operación.
- 9) Cartas de salvaguarda de la compañía (declaraciones expresas de los clientes sobre las condiciones de su empresa).

Al declarar el Contador Público que ha obtenido -- las pruebas de los registros contables que él considera necesarias dentro de las circunstancias, significa que ha examinado parcialmente las transacciones y registros en la medida que es suficiente para fundamentar la emisión de una opinión. La extensión de las --

pruebas en toda revisión es decidida por el Contador - Público según su criterio y adaptándose al caso en particular.

Uno de los factores más importantes que se deben tener en cuenta al seleccionar las pruebas de auditoría, es la efectividad del control interno existente en la empresa. De existir un buen control interno, podrá limitarse la extensión de las pruebas, ya que el auditor puede correctamente afirmar que los registros contables y la documentación de soporte son altamente confiables. En caso de un control interno débil, estas pruebas tendrán que extenderse al máximo posible.

NORMAS BASICAS DEL PARRAFO DE OPINION EN EL DICTAMEN.

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

Los elementos anteriores han sido los que la práctica y la experiencia han demostrado ser necesarios en el resultado final del trabajo del Contador Público in dependiente que actúa como auditor de estados financieros, y como resultado de su trabajo podrá: 1) Expresar una opinión sin salvedades; 2) Expresar una opinión -- con salvedades; 3) Abatenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Así cuando un Contador Público llega a la conclusión de -- que no puede expresar una opinión sin salvedades, examina cuidadosamente las excepciones que estiman necesari-

rias para determinar su importancia. Si no son de una gravedad tal que destruyan el valor de la opinión acerca de los estados financieros en conjunto, podrá expresarse dicha opinión, con las salvedades propias del caso. Si las excepciones son de tal magnitud que nullifican el valor de la opinión sobre los estados financieros, tiene entonces la obligación de negarse a emitir un dictamen sobre los mismos, expresando las razones que lo llevaron a tal conclusión.

PRESENTAN RAZONABLEMENTE

La parte modular del párrafo de opinión, es la frase presentan razonablemente; dicha frase es la más importante de la opinión del auditor, pues quiere expresar que aunque las cifras incluidas en los estados financieros quizá no sean exactas, si pueden ser aceptadas como correctas en un sentido práctico.

Al emplear en su dictamen la expresión presentan razonablemente el Contador Público quiere indicar:

- 1) Que la revisión efectuada no fue total.
- 2) Que la revisión efectuada no es infalible.
- 3) Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Es incosteable, nada práctico e innecesario, realizar auditorías que abarquen en un cien por ciento la revisión de las cuentas y operaciones de una empresa.- En caso equivaldría a repetir el trabajo efectuado por los empleados de la empresa. Por consiguiente, el Contador Público, al efectuar una auditoría encaminada a la dictaminación de estados financieros basándose en -

las normas de auditoría comentadas anteriormente efectuará un trabajo, a base de pruebas selectivas de los aspectos más importantes de la empresa para convencerse a sí mismo de que dichos estados concuerdan con lo asentado en otros documentos según los cuales fueron elaborados y si la información que presentan es objetiva y veraz.

LA SITUACION FINANCIERA.

La situación financiera está reflejada en el balance general, que se entiende es un documento que muestra objetivamente los recursos con que cuenta la empresa tanto para solventar sus obligaciones como para generar utilidades. De ahí la importancia de que la información que aparezca en los estados financieros sea razonablemente correcta en los que respecta a sus cifras y en la apropiada clasificación de las cuentas para que muestre el verdadero panorama general de la situación financiera de la empresa.

El dictamen es la declaración que tales condiciones se han cumplido, para posteriormente lograr interpretaciones de carácter financiero a las que pueda concederse un alto grado de confiabilidad.

La auditoría de los estados financieros debe considerarse como tarea distinta de la del análisis e interpretación de los mismos, pues tanto una como la otra tienen técnicas y finalidades diferentes. El Contador Público, en su carácter de auditor, termina su trabajo a presentar el dictamen, aunque su responsabilidad subsiste, y el análisis e interpretación de los estados financieros es una fase independiente que bien puede seguir a la presentación del dictamen.

Naturalmente el auditor se funda en ciertas bases el seleccionar las pruebas necesarias en su auditoría. Primero, el conocimiento de los procedimientos y políticas contables de su cliente le serán de gran ayuda - para escoger esas pruebas. A continuación se muestran algunos ejemplos que pueden utilizarse a fin de obtener la evidencia comprobatoria:

- a) Escoger un período determinado y verificado al 100%.
- b) Verificar todas las partidas de un período marcando una cantidad límite.
- c) Un porcentaje del total, considerándolo ya sea en pesos e en unidades.
- d) Datos estadísticos (sólo en casos necesarios).

En la obra Integrated Auditing de Sidney W. Paley y Herbert Heaton se da la siguiente clasificación de las fuentes que proporcionan evidencia suficiente y competente:

- 1) Datos generales de la empresa; Giro, tipo de - operaciones, organización, política, responsabilidades.
 - 2) Datos contables; Personal empleado, métodos de contabilidad, organización, política.
 - 3) Registros y papeles de la compañía: Libros, - facturas, actas, correspondencia, cuestionarios, informas.
 - 4) Comprobación física, ya sea por observación o por conteo.
 - 5) Documentación proporcionada por terceros.
 - 6) Revisión de cálculos tales como los de impuestos, amortizaciones, acumulaciones, pagos anticipados.
-

La técnica del análisis de los estados financieros es muy extensa o independiente de la de auditoría. Lo que el Contador Público declara al incluir la expresión presentan razonablemente la situación financiera en su dictamen, es que la información contenida de los estados financieros puede tomarse como una base firme para interpretarlos, pero en ninguna forma declara si esa situación financiera, es favorable o desfavorable.

Existen diversas técnicas y métodos de análisis de estados financieros, los cuales se listan a continuación:

1.- METODOS DE ANALISIS VERTICAL.

- a) Método de reducción de los estados financieros a por cientos.
- b) Método de razones simples.
- c) Método de razones estándar.

2.- METODOS DE ANALISIS HORIZONTAL.

- a) Método de aumento y disminuciones.
- b) Método de tendencias.
- c) Método de control del presupuesto.

3.- METODOS DE ANALISIS MARGINAL.

- a) Punto de equilibrio económico.
- b) Punto de la óptima utilidad.

4.- METODO DE ANALISIS FACTORIAL.

- a) Estudio de investigación de operaciones.
-

EL RESULTADO DE SUS OPERACIONES.

Al declarar el auditor en su dictamen, que los estados financieros presentan razonablemente el resultado de sus operaciones debe entenderse que ha prestado especial atención a revisión de los resultados del ejercicio examinado. Las referencias en el dictamen a los resultados del ejercicio es una garantía de su razonable corrección y de que podrán ser interpretados posteriormente por las técnicas de análisis con la confianza de que se trabajó sobre una base firme.

Los resultados de operación son de gran interés para la mayoría de los lectores del dictamen. Ellos necesitan tener una seguridad de que el resultado neto que presenta el estado de pérdidas y ganancias fue razonablemente determinado. Es por ellos que el auditor debe conocer ampliamente, como ya se ha dicho, el método de operación de la empresa auditada. Al examinar los renglones del estado de pérdidas y ganancias verificaré -- que las cifras mostradas en cada uno de ellos estén amparadas por documentación comprobatoria y que no existan partidas no registradas en los libros.

Dos son los elementos que intervienen en la obtención de un resultado contable: Los ingresos y los costos. La atención del auditor, en consecuencia debe centrarse en comprobar que todos los ingresos y costos fueron registrados y justificados.

3) Técnicas de auditoría.

Para obtener la información que necesita y poder cerciorarse de la autenticidad de los estados financieros, el Contador Público independiente necesita realizar investigaciones que, en último resultado, tiendan a darle la convicción que requiere como base de su opinión. Los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión se denominan técnicas de auditoría.

Las técnicas de auditoría, debido a la variación de circunstancias en que el auditor realiza su trabajo y a la diversidad de condiciones de las empresas cuyos estados financieros se someten al examen del auditor, son de muy diversas clases, pero pueden agruparse bajo los siguientes rubros:

ESTUDIO GENERAL

Consiste en la apreciación que el auditor hace de la fisonomía 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, informado por su preparación y experiencia, a los datos o informaciones originales de la empresa que se va a examinar.

Esta técnica puede aplicarse informal o formalmente. Se aplica informalmente cuando se hace por la sola lectura de los estados, cuentas o documentos sometidos a ella, y su aplicación es formal cuando se le antecede

de ciertos recursos técnicos, como la preparación de estados comparativos.

ANÁLISIS

El análisis consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y -- significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros y, dada la naturaleza de estas cuentas y rubros, -- puede ser básicamente de dos clases.

a) Análisis de saldo.

En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la -- cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron pendientes como formando parte del saldo neto de la cuenta. El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

b) Análisis de movimientos.

En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y -- significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta. Cuando el análisis se realiza en esta forma se dice que es análisis de movimientos.

INSPECCION

Se puede definir como el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de la autentici--

dad de una operación registrada en la contabilidad o --
presentada en los estados financieros.

CONFIRMACION

La técnica llamada confirmacion consiste en cercio-
rarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc.,
mediante el dicho generalmente por escrito, de una per-
sona independiente de la empresa examinada, y que se en-
cuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condi-
ciones de la operación y, por tanto, de informar de una
manera válida sobre ella.

La técnica de confirmación se aplica mediante el -
sistema de dirigirse a la persona a quien se pide la --
confirmación y pedirle que conteste por escrito al pro-
pio auditor, dándole la información que se solicita.

INVESTIGACION

A este recurso de auditoría, que consiste en la --
obtención de informaciones de parte de funcionarios y -
empleados de la propia empresa, se le llama investiga-
ción y puede ser formal o informal según la manera como
se realice y los recursos que se apliquen en ella.

DECLARACIONES O CERTIFICACIONES

En ocasiones, cuando la importancia de los datos -
lo amerita, el resultado de las investigaciones realiza-
das por el auditor, se pone por escrito, en forma de me-
morándums o resúmenes de las investigaciones, firmados
por las personas que participaron en ellas, o en forma
de documentos o cartas dirigidas por dichas personas al
auditor. Esta modalidad de poner por escrito y autenti-
car con la firma de los interesados el resultado de las

investigaciones se le llama declaraciones o certificaciones.

OBSERVACION

La observacion es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

CALCULO

Una parte de los datos de la contabilidad reflejados en los estados financieros es el resultado de cálculos o cálculos realizados sobre ciertas bases pre-determinadas. Por ejemplo, el monto de intereses cobrados por anticipado que se presenta como créditos diferidos o el monto de la depreciación aplicada durante el año, son resultado de cálculos realizados sobre bases previamente determinadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas. Conviene advertir que en la aplicación de la técnica de cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, puede ser comprobado por un cálculo global aplicando la tasa de interés a todo el período de inversión.

4) Procedimientos de auditoría.

Generalmente el Contador Público independiente no puede obtener el conocimiento que necesita, con la certeza que necesita, con resultado de una sola prueba, - si no que, frecuentemente, llega a formar su con-----
vicción por el resultado concurrente de varias pruebas diferentes aplicadas a la misma partida o al mismo grupo de hechos o circunstancias. Por esa razón, cada --
partida o conjunto de hechos y circunstancias que el -
auditor examina son, generalmente, examinados mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

CONCEPTO:

Los procedimientos de auditoría son el conjunto -
de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a --
los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

CLASE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Es imposible establecer sistemas rígidos de prueba para examinar los datos de los estados financieros. Las diferencias en la forma de realizar las operaciones, en los sistemas de organización de las empresas, -
en los trámites y rutinas seguidos para su control y -
contabilización y, en general, en los detalles de operación de los negocios, hacen que lo que sería prueba adecuada en un caso no lo sea en otros; por lo que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben estar en concordancia con las características de la empresa cuyos estados financieros se van a dictaminar. -
Por esa razón, es el criterio profesional del propio -

auditor el que debe dar la pauta definitiva respecto a que combinación de técnicas o pruebas serán las que proporcionen la evidencia que le dé la suficiente certeza moral para fundar su opinión de tal manera que ésta sea una opinión objetiva y profesional.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS.

Dada la naturaleza de las operaciones de las empresas y el hecho de que muchas de ellas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es generalmente posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando existen partidas globales constituidas por numerosas partidas individuales y se llenan los requisitos de multiplicidad de partida y similitud entre ellas, el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento de inferencia inductiva, no es exclusivo de la auditoría, si no que tiene aplicación en muchas otras disciplinas; se llama, en el campo de la auditoría, el método de pruebas selectivas.

A continuación se enuncian los procedimientos de auditoría en relación a pruebas selectivas:

Pruebas selectivas.

a) La prueba selectiva en auditoría es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

Prueba selectiva a base de criterio.

b) Mediante este muestreo dirigido (no estadístico), el auditor, basado en un criterio subjetivo, establece la extensión de sus procedimientos cubriendo una fracción del total de las operaciones o partidas. Este criterio se fundamenta en su capacidad y experiencia -- profesionales.

Muestreo estadístico.

c) El muestreo estadístico es aquel en el que la - determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

d) Para que el muestreo estadístico sea aplicable en auditoría y se detengan resultados confiables, se -- requiere que se reúnan las siguientes condiciones: Massividad en los datos a examinar, homogeneidad en las partidas y selección de una muestra aleatoria.

e) El auditor deberá definir el nivel de confianza, la precisión y la frecuencia o tasa de ocurrencia.

De lo anterior antes dicho se puede apreciar que - la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales - que forman la partida total se denomina: "Extensión ó - alcance de los procedimientos de auditoría", y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

Son varios los elementos que determinan la extensión ó alcance de los procedimientos de auditoría: El - grado de eficiencia del control interno; el número de - partidas que forman la partida global o universo; el mú

mero de errores o partidas equivocadas encontradas en el examen practicado, etc., por lo cual es imposible establecer, en un trabajo de este tipo, reglas generales para determinar la extensión que debe darse a los procedimientos de auditoría. Por esa razón, es el criterio profesional del propio auditor el que da la pauta definitiva respecto a en que momento los resultados de los procedimientos de auditoría le dan la suficiente certeza moral para fundamentar su opinión, de tal manera que ésta sea una opinión objetiva profesional; aunque es de recomendarse que en esa determinación se auxilie con las técnicas de otras disciplinas que le permitan orientar y dirigir su criterio conforme a los mejores recursos técnicos disponibles.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Por último, no es necesario, y a veces no es conveniente, que los procedimientos de auditoría relativos al examen de un grupo de estados financieros se realicen precisamente en la fecha a que esos estados se refieren o en la que se cierra el período que cubren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores al cierre del ejercicio y otros deben ser utilizados en épocas posteriores a esa fecha. A la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se les llama su "oportunidad".

Es igualmente el criterio del propio auditor, tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a realizar, el que debe determinar la oportunidad en que se aplicarán los procedimientos de auditoría que formarán su examen.

A manera de ejemplo presentamos la aplicación de los procedimientos de auditoría en su oportunidad:

Auditorías iniciales. (En épocas anteriores al cierre del ejercicio).

a) Los procedimientos de auditoría en los casos de exámenes iniciales son substancialmente los mismos que se aplican a un examen normal de estados financieros -- con diferencia únicamente en cuanto a la extensión de alguno de ellos.

Estos procedimientos más extensos o detallados se aplican principalmente a la revisión de cuentas de carácter histórico, tales como activo fijo e intangible, pasivo a largo plazo, capital contable, etc.

b) También se hará una revisión de las transacciones relativas a las primeras semanas o meses del ejercicio que se examine, con objeto de que el auditor se asegure del registro correcto en el periodo correspondiente de los ingresos y gastos del año anterior que pudieran haberse pagado en el ejercicio que se revisa.

c) Deberá revisarse la aplicación consistente de los principios de contabilidad y reglas particulares de aplicación que se hayan utilizado en la contabilización de las operaciones del año anterior en relación con los utilizados en el ejercicio que se audita.

d) Cuando los estados financieros del año ó años anteriores hayan sido examinados por otro Contador Público, el auditor deberá considerar hasta que punto puede descansar en las auditorías practicadas para la determinación del alcance de sus procedimientos en las cuentas de naturaleza histórica y los inventarios iniciales.

Terminación de la auditoría. (Epocas posteriores al cierre del ejercicio).

Para poder dar por terminada una auditoría se requiere aplicar los siguientes procedimientos:

a) Cerciorarse de que se ha efectuado la evaluación del control interno y se ha dado cumplimiento a todos los puntos de los programas de trabajo.

b) Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.

c) Obtener una declaración de la administración de la empresa fundamentalmente sobre:

1.- Hechos o situaciones que no se encuentren reflejados en los registros o documentación de la empresa y la afecten.

2.- Situaciones especiales que, aunque estén registradas, requieran ratificación, y

3.- Reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

d) Obtener una carta del secretario del consejo o funcionario equivalente en la que declara que las actas de las juntas del consejo y de las asambleas de accionistas celebradas hasta la fecha del dictamen, se encuentran todas asentadas en los libros respectivos.

e) Cerciorarse que los estados financieros que se dictaminen, coincidan con los saldos finales que aparezcan en los registros contables.

f) Verificar que los papeles de trabajo contengan las conclusiones que se derivan de los procedimientos de auditoría aplicados.

g) Comprobar que el expediente continuo de audito-

ría se encuentre actualizado.

h) Formarse un juicio sobre la presentación razonable de los estados financieros y sus notas relativas y que el dictamen es congruente con ese juicio.

CAPITULO III

FACTORES QUE INFLUYEN EN EL DICTAMEN

1) A quién debe dirigirse.

No se puede establecer una regla fija en relación a quién hay que dirigir el dictamen emitido por el Contador Público. Si el negocio objeto de la auditoría es propiedad de una persona física, lo normal será que el dictamen se dirija a esta persona, pero si se trata de una persona moral, es decir, de una sociedad, debe dirigirse a quien contrató o designó al auditor, que en algunas ocasiones será el consejo de administración, en otras la asamblea general de accionistas o el director o presidente de la sociedad. Puede darse el caso de -- que el dictamen deba dirigirse a un tercero, como por ejemplo al futuro inversionista de una compañía cuando solicite de un Contador Público la práctica de una auditoría en la compañía en que va a invertir una determinada suma como accionista, con el fin de garantizar su inversión. Para determinar a quien debe dirigirse el dictamen siempre se tomará en cuenta la primera visita del cliente o a la empresa que habrá de auditarse.

Por lo regular, en el contrato de prestación de -- servicios profesionales deberá aclararse esta cuestión.

2) Presentación.

Existen dos formas de presentación del dictamen:

1.- Haciéndolo parte integrante del balance, al -- calce del mismo, y

2.- Formulándolo en hoja por separado adjunta y -- los estados financieros examinados.

En el primer caso, normalmente se le coloca al ca ce del balance general si se desea publicarlo y se quie re, por comodidad, presentar sólo el balance general. - Esto se hace en aquellas compañías que por ley tienen - que publicar su balance dictaminado por Contador Público.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.

Artículo 212 último párrafo:

Las sociedades extranjeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación, revisado por un Contador Público titulado.

LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO.

Artículo 212 último párrafo:

Las sociedades que emitan obligaciones deberán publicar anualmente su balance, certificado por Contador Público. La publicación se hará en el diario oficial - de la federación.

LEY DE LA COMISION NACIONAL DE VALORES.

Artículo 9o.:

Las emisoras que tengan valores inscritos en el re gistro nacional de valores deberán publicar su balance anual, certificado por un Contador Público titulado, en uno de los periódicos de mayor circulación de su domi cilio social.

Otra razón de que el dictamen del Contador Público pueda ser colocado al calce del balance general es el siguiente:

En algunas ocasiones el Contador lo hace así cuando desconfía del uso que pueda darse a su dictamen, ya que puede ser anexo a otros estados financieros que no hayan sido sometidos a su examen y que presenten cifras totalmente distintas a las que constan en lo que examinó; entonces, para cubrir ese riesgo coloca su dictamen no en hoja por separado, si no al calce del estado financiero.

En segundo caso, el profesional presenta el dictamen en hoja adjunta y los estados financieros que examinó, ya porque no sea necesaria su publicación o porque se tenga la suficiente confianza en que su cliente no lo desprenderá para acompañarlo a otros estados financieros distintos a los que examinó y que pudieran estar arreglados de antemano, por lo cual se les pone la siguiente leyenda: Este estado de situación financiera, es el que me refiero en mi dictamen al.... de 19...

Dentro del dictamen podemos encontrar dos tipos de informes, independientemente de la presentación que se le dé en el balance o por separado adjunto a los estados financieros, por tal motivo se citan el informe corto o dictamen y el informe largo, a manera de que estén mejor comprendidos se presentan unos comentarios sobre estos aspectos así como las diferencias entre ellos.

DIFERENCIAS BASICAS ENTRE EL INFORME LARGO Y EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

a) La información que contiene el informe largo es mucho más extensa que la contenida en el dictamen de es

tados financieros. El informe largo, debe proporcionar análisis, comparaciones y comentarios sobre los estados dictaminados y sobre estados e información adicional -- obtenida, que se relacione con éstos.

b) El informe largo varía mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen de estados financieros, el cual persigue un mismo fin y conserva su uniformidad en un grado mucho mayor.

LA clasificación de informes aceptada por la profesión ha sido:

- 1.- Informe corto.
- 2.- Informe largo.
- 3.- Informe sobre el control interno derivado del examen de estados financieros.
- 4.- Informes especiales.

Sin embargo consideramos necesario se haga una modificación importante en la clasificación anterior, ya que lo que hasta ahora se ha dado en llamar informe corto, debe conocerse únicamente por dictamen de estados financieros y en esta forma, diferenciarlo de aquello - que es un informe donde se comentan cifras, hechos y -- circunstancias de una manera narrativa.

Con base en lo anterior, tenemos que, los informes son los documentos en que el auditor explica en forma - extensa, acerca de los resultados a los que llegó, después de efectuar sus investigaciones y haber aplicado - las técnicas que consideró necesarias de acuerdo a las circunstancias a diferencia del dictamen, que expresa - únicamente la opinión del auditor sobre los estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

c) Para dictaminar estados financieros, se requiere necesariamente del cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas, en cambio, cualquier información adicional que presente el auditor, no necesariamente deberá estar sujeta al cumplimiento de las normas indicadas a excepción, desde luego, de las normas personales que rigen al Contador Público en todos los aspectos de su profesión, sea cual fuere el tipo de servicio que preste.

d) En los informes largos existen datos, cifras y circunstancias que se comentan, que no estén sujetos al cumplimiento de todas las normas de auditoría y que por su naturaleza no son verificados en la auditoría para fines del dictamen de estados financieros, tales como unidades vendidas, cifras de producción, saldos mensuales de cuentas por cobrar y por pagar, estimaciones pro supuestales, datos estadísticos, etc., por lo que si bien el auditor es quien tiene la obligación ineludible, puede y debe incluir en su informe, todos aquellos datos que a su juicio sean de interés a su cliente, aun cuando no hayan sido verificados como si se tratara de expresar un dictamen sobre los mismos.

CONTENIDO Y SEPARACION DE INFORMES

1.- Por una parte el dictamen de estados financieros lo constituye únicamente un cuaderno que normalmente consta de:

- a) Dictamen.
- b) Balance general.
- c) Estado de resultados.
- d) Estado de variaciones en el capital contable.
- e) Estado de origen y aplicación de recursos.
- f) Las notas a los estados financieros, parte int

grante de estos.

En algunas ocasiones, independientemente de los estados indicados, pueden formar parte del cuaderno señalado, otros estados dictaminados, tales como el estado de costo de producción, estado de variaciones en las -- cuentas de propiedades, planta y equipo y otros, que en su caso estuvieron sujetos al cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Por otra parte, haciendo una separación clara y -- precisa, el auditor podrá hacer todos los comentarios -- que concierne convenientes y que constituye realmente -- el informe largo.

La separación señalada es indispensable, ya que el auditor no puede asumir la misma responsabilidad por lo que efectuó en su informe largo, que la asumida en el -- dictamen de estados financieros.

Consecuentemente el informe largo y el dictamen de estados financieros, constituyen dos partes de un mismo trabajo.

2.- El dictamen de estados financieros está basado en el cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas y en la aplicación de las pruebas y procedimientos de acuerdo con las circunstancias, en cambio los comentarios del informe largo pueden incluir datos y cifras que no necesariamente han sido verificados por el auditor como para expresar una opinión sin salvedades de alcance sobre dichos datos o cifras.

Cabe señalar que todo lo necesario para que el -- lector de los estados financieros se forme una opinión acerca de la situación financiera y de los resultados

de operación, debe estar íntegramente explicado en el cuaderno o sección correspondiente al dictamen de los estados financieros, ya sea a través de las salvedades necesarias en el cuerpo del dictamen, en los propios estados financieros o en las notas aclaratorias a los mismos, teniendo el cuidado de incluir todas las salvedades necesarias que procedan en el cuerpo del dictamen y no diluirlas en los comentarios del informe largo.

Consecuentemente, ya sea que el auditor prepare dictamen de estados financieros con o sin informe largo, el contenido del dictamen deberá ser el mismo en ambos casos.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, la forma práctica de presentación, tratándose de un mismo trabajo en el que se emiten tanto el dictamen de estados financieros como el informe largo, es preparar dos cuadernos, y que cada uno incluya su propia información; en esta forma el cliente podrá utilizar conjunta o separadamente la información contenida en ambos cuadernos.

).- El informe largo debe contener toda la información que el auditor considere de utilidad para el cliente; debe contener todas las explicaciones, datos y análisis razonados acerca de la información contenida en el cuaderno del dictamen de estados financieros y sobre la información que se relacione con éstos.

En todos los casos, el auditor debe fijar su responsabilidad con respecto a la información contenida en los informes largos.

El informe largo como complemento del dictamen pus de servir para:

- a) La administración de los negocios.

- b) La obtención de créditos bancarios o de otra --
índole.
- c) Atraer nuevos inversionistas.
- d) Determinar el valor de un negocio para fines de
compra-venta, etc., sin embargo, puede servir para ----
otros objetivos.

En todo caso el éxito en la presentación de los in
formes corto o largo así como su redacción, del Conta--
dor Público, depende en gran parte del vocabulario uti-
lizado, pues la elección de palabras adecuadas hará que
las situaciones difíciles sean comprendidas por el lec-
tor con poco esfuerzo; no deberán utilizarse tecnicis-
mos. Es muy importante que se cuide la presentación de
los informes del Contador Público, ya que es la primera
impresión que reciben los lectores.

Es muy importante el orden de los comentarios, con
el objeto de que los lectores comprenden fácilmente lo
que se quiere decir.

3) Clasificación.

ATENDIENDO AL
RESULTADO DEL
TRABAJO
REALIZADO

A) Dictamen
limpio

- 1.- Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios posteriores a los iniciales.
- 2.- Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios iniciales.
- 3.- Dictamen limpio para usarse en las auditorías de ejercicios por periodos irregulares.

B) Dictamen
limitado

- 1.- Dictamen con salvedad de procedimientos, pero -- sin salvedad de opinión.
- 2.- Dictamen con salvedad de principios, pero sin -- salvedad de opinión.
- 3.- Dictamen con salvedad de consistencia, pero sin salvedad de opinión.
- 4.- Dictamen con salvedad de opinión, pero sin negar la:
 - a) Por salvedad de procedimiento.
 - b) Por salvedad de principios.
 - c) Por salvedad de consistencia.
- 5.- Dictamen con negación de opinión.
- 6.- Dictamen con opinión adversa.
- 7.- Opinión parcial.

Esta clasificación del dictamen es a tal grado clara y precisa no deja lugar a dudas respecto de lo que quiere y puede expresar el Contador Público como resultado de su trabajo.

A.- DICTAMEN LIMPIO.

Este tipo de opinión solamente se habrá de expresar cuando el auditor ha efectuado su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y ha obtenido la evidencia necesaria que le permite rendir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, en cuanto a su posición financiera, resultados de operación y de cambios en la posición financiera, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes en relación al año anterior.

A continuación se presentan los dictámenes señalados en la clasificación que los antecede.

A.1.2.- DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE EJERCICIOS INICIALES Y POSTERIORES.

He examinado el balance general de la compañía "x", al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha.- Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" al....., el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio ter

minado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados - sobre bases consistentes con las del año anterior.

A.3.- DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE EJERCICIOS POR PERIODOS IRREGULARES.

Este dictamen tiene la siguiente excepción:

En el primero y segundo párrafos deberá emplearse la expresión por el ejercicio terminado en esa fecha y en su lugar decir por el período comprendido del.....- al.....

Para mayor claridad a continuación presentamos el siguiente dictamen:

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el período comprendido del..... al..... Mi examen fue realizado de acuerdo con las - normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los regis---tros de contabilidad y los demás procedimientos - de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anejan reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x"- al....., el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el período - comprendido del..... al....., de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y -

aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

B.- DICTAMEN LIMITADO.

El dictamen limitado, como su nombre lo indica, es en el que la opinión del Contador Público se ve limitada por circunstancias o hechos ajenos a su voluntad y - que puede originar que dicha opinión sea negada, adversa, parcial, o bien incluir salvedades o excepciones.

Con salvedades:

Cualquier salvedad debe hacerse constar clara e inequívocamente ya sea que afecte el alcance de la auditoría, o cualquier partida de los estados financieros, o la solidez de los métodos de la empresa, ya sea con respecto a los libros o a los estados financieros o a la - continuidad de prácticas contables.

Sin embargo, si el número e importancia de dichas salvedades son de tal magnitud que puedan nulificar el objetivo de los estados financieros, el Contador Público deberá rendir una opinión negativa y abstenerse de - opinar.

Las circunstancias que aumentan una modificación a la opinión del Contador Público independiente, son las que se transcriben a continuación:

1.- El alcance de su examen es limitado o está influenciado.

a) Por condiciones que impidan la aplicación de -- procedimientos de auditoría que considere necesarios de acuerdo con las circunstancias.

b) Por restricciones impuestas por los clientes.

2.- La opinión del auditor se basa en parte en el reporte de otro auditor. Esta referencia indica una división de responsabilidad en cuanto a la realización del examen, pero no significa una salvedad a su opinión.

3.- Los estados financieros no presentan razonablemente la posición financiera o los resultados de las operaciones en virtud de que:

a) Hay falta de cumplimiento a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) La presentación es inadecuada.

4.- Los principios de contabilidad sean aplicados inconsistentemente.

5.- Existen situaciones anormales relativas a sucesos futuros, cuyos efectos no pueden estimarse razonablemente, o ser resueltos satisfactoriamente en otra forma.

6.- El auditor desea hacer énfasis en algún asunto relativo a los estados financieros, por ejemplo: un evento subsecuente o una operación contable que afecte la comparabilidad de los estados financieros. Tal explicación puede ser mostrada en un párrafo por separado dentro del reporte del auditor. Esta circunstancia al igual que el punto 2 anterior no constituye una salvedad a la opinión del auditor.

Cualquiera de las causas de los puntos 1, 3, 4 y 5 indicados anteriormente pueden originar una salvedad considerando obviamente la importancia relativa en relación con los estados financieros.

B.1.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO PERO SIN SALVEDAD DE OPINION

En este tipo de dictamen surgen dos excepciones:

a) Si hay una salvedad, deberá agregarse al final del primer párrafo la siguiente frase: Con excepción de..... haciéndose mención, en su caso, de que se cubrió satisfactoriamente el procedimiento con la aplicación de otro alternativo.

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con excepción de que no fue posible confirmar las cuentas por cobrar de agencias gubernamentales, por lo que recurrí a otros procedimientos supletorios de la confirmación directa que dieron resultados satisfactorios.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Si hay varias salvedades, deberá agregarse al final del primer párrafo la frase con las siguientes excepciones y a continuación indicarla en párrafos separados haciendo mención, en su caso, de que se

cubrió satisfactoriamente el procedimiento con la --- aplicación de otros alternativos:

Me examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con las siguientes excepciones.

No observé la toma de los inventarios físicos al..... ya que esta fecha es anterior a mi nombramiento como auditor de la compañía. Sin embargo, revisé la valuación y la corrección aritmética de esos inventarios y también efectué --- ciertas pruebas estadísticas y analíticas de las cifras relativas. En el curso de mis pruebas no encontré nada que me haga suponer que las cifras del inventario al..... no fueron razonablemente determinadas.

El balance de mi examen no permitió confirmar directamente con los clientes los saldos a su -- cargo que figuran en el balance con un importe de \$ 000,000 para la verificación de estos saldos recurrí a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirmación directa, que produjeron resultados satisfactorios.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable, que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

B.2.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS, PERO SIN ---
SALVEDAD DE OPINION.

En este tipo de dictamen surgen dos modificaciones:

a) En el párrafo especial comprendido entre los párrafos primero y segundo del dictamen deberá explicarse claramente el motivo de la (s) salvedad (es).

b) En el segundo párrafo del dictamen, después de la frase de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, agregar esta otra; excepto lo indicado en el párrafo..... (segundo, tercero ó cuarto).

Para mayor claridad, a continuación presentamos el siguiente dictamen:

He examinado el balance de la compañía "x" al... .. y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La compañía, en la determinación del costo de -- sus inventarios, considera únicamente los materia-- les y la mano de obra directamente aplicables a los artículos que manufactura y carga a pérdidas y ganancias todos los otros gastos de fábrica. Esta -- práctica no es considerado como principio de contabilidad generalmente aceptado, y si se incluyen en el costo de inventarios los gastos de manufactura - aplicables, estos aumentarían en \$ 000,000 y la utilidad, después de considerar el efecto en el Impues to Sobre la Renta, aumentarían en \$ 000,000.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente

la situación financiera de la compañía "x" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por lo que refiere a la valuación de los inventarios y en la determinación del costo de ventas como se indica en el segundo párrafo.

B.J.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE CONSISTENCIA PERO SIN -- SALVEDAD DE OPINION.

En este tipo de dictamen hay dos excepciones:

a) Si hay una sola salvedad, deberá agregarse al final del segundo párrafo la frase con excepción de... .. mencionandose el monto en que se afecta la situación financiera.

b) Si hay varias salvedades, deberá agregarse el final del segundo párrafo con las siguientes excepciones y a continuación indicarlás en párrafos por separado, haciendo siempre mención del monto en que se afecta la situación financiera.

Para mejor entendimiento, ver el siguiente ejemplo:

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de --- auditoría generalmente aceptables.

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, presentan razonable-

mente la situación financiera de la compañía "x" - al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, con excepción de que la compañía valuó sus inventarios al cierre del ejercicio por el procedimiento de últimas entradas primeras salidas en vez del procedimiento seguido en años anteriores de costos promedios.

Esta modificación a los principios de contabilidad, con la cual estamos de acuerdo, dió origen a una reducción en el inventario de \$ 000,000 aproximadamente, en comparación con la valuación a costos promedios y como consecuencia una disminución en la utilidad neta del ejercicio de \$ 000,000 después de considerar el efecto del Impuesto Sobre la Renta.

**B.4.a.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO PERO SIN
NEGAR LA OPINION.**

Se admite este tipo de dictamen cuando no se utilizaron procedimientos supletorios o alternativos, o cuando habiéndolos utilizado no se obtuvieron resultados satisfactorios. En tales casos adquieren importancia las partidas a que se refieren las salvedades aunque no tanto como para negar la opinión o expresarla en forma --- adversa. Para tal efecto se insertan las palabras con la (s) excepción (es) en el párrafo (s) que antecede (n) entre las frases en mi opinión y el balance general. A continuación se presenta un ejemplo para mayor claridad:

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pér-

didas y ganancias y de variaciones en el capital - contable por el ejercicio terminado en esta fecha. Mi examen, fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, excepto que - por limitaciones de tiempo no solicitamos confirmaciones de las cuentas por cobrar, ni aplicamos procedimientos sustitutos para su comprobación.

En mi opinión, con la excepción señalada en el párrafo anterior, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" - al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

B 4.b.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS PERO SIN NEGAR LA OPINION.

Este tipo de dictamen, se usa cuando la salvedad o las salvedades tienen una importancia relativamente considerable, aunque no tanto como para negar la opinión o para expresarla en forma adversa. Este es un caso muy impreciso, para el que no es posible fijar reglas inquantables. En el dictamen se insertarán las frases, - en mi opinión, y el balance general las palabras con -- la (s) excepción (es) señalada (a) en el párrafo (a) -- que antecede (n). Para mayor claridad se presenta el - siguiente ejemplo.

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital - contable por el ejercicio terminado en esa fecha.-

Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El inventario está valuado conforme a costos - promedios que exceden al precio de mercado en la cantidad \$ 000,000 por lo cual la utilidad neta - del año está también excedida en la cantidad de - \$ 000,000 después de considerar el efecto del --- Impuesto Sobre la Renta.

En mi opinión, con la excepción expuesta en el párrafo que antecede, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variación en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "x" al..... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

B.4.c.- DICTAMEN CON SALVEDAD DE CONSISTENCIA PERO SIN NEGAR LA OPINION.

Este dictamen por salvedad de consistencia, se -- emite cuando la o las salvedades de consistencia tengan una importancia relativamente considerable, aunque no tanta como para negar la opinión o para expresarla en forma adversa. Caso muy impreciso, para el que no es posible fijar reglas invariables. En el dictamen - se insertarán entre las frases en mi opinión y el balance general, las palabras con la (s) excepción (es) señalada (s) al final de este párrafo. Se presenta a continuación el siguiente ejemplo.

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pér

didas y ganancias / de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha.- Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, con la excepción señalada al final de este párrafo, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan reflejen razonablemente la situación financiera de la compañía "x" - el....., el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, con excepción de lo señalado en el siguiente párrafo.

La empresa vende sus taladros en abonos, y por lo tanto, la utilidad bruta se difería para ser -- absorbida por los resultados de los ejercicios siguientes de acuerdo con el ritmo de la cobranza, y durante el ejercicio que termina el....., varió de procedimiento y considero los ingresos provenientes de las ventas efectuadas durante los nueve meses terminados en esa fecha como un ingreso del referido período.

B.5.- DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION.

Este tipo de dictamen contendrá invariablemente el párrafo del alcance incluyendo las salvedades de procedimiento que correspondan. Inmediatamente después se -- hará la declaración de la imposibilidad de dar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, indicando las razones que la motivan. En seguida se -- anotarán a las observaciones acerca de las partidas que aparezcan en los estados financieros y de cuya co----- rrección el Contador Público no tenga una seguridad ra-

sonable.

En el dictamen se insertará la oración manifiestamos no estar en posición de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto en vista de..... ejemplo:

He examinado el balance general de la compañía "x" al.... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital - contable por el ejercicio terminado en esa fecha.- Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, excepto que, - de acuerdo con sus instrucciones, no solicité confirmación directa de los saldos por cobrar ni presencié la toma de los inventarios físicos al principio y al cierre del ejercicio.

Tomando en consideración los conceptos mencionados en el párrafo anterior, manifiesto no estar en posición de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en conjunto, en vista que los renglones anteriores afectan substancialmente la determinación de la posición financiera y los resultados de operación.

B.6.- DICTAMEN CON OPINION ADVERSA.

En este caso debe existir la convicción, por parte del Contador Público, de que la situación que refleja - el balance general no es la correcta. Deberá redactarse el párrafo sin salvedades de procedimiento, excepto en aquellos que no modifiquen la opinión, como en el caso de que hayan suplido los procedimientos normales para el examen de cuentas por cobrar o de inventarios con resultado satisfactorio. En párrafos subsecuentes debe

rán declararse lo siguiente:

En mi opinión, los estados financieros considera--
dos en su conjunto no reflejan la situación financiera
de _____ al _____

A continuación, deberán señalarse con toda preci--
sión las causas en que se funda esta opinión. Tales --
causas deberán estar plenamente comprobadas y cuantifi--
cadas y deberá expresarse su cuantía con toda claridad, -
ejemplo:

He examinado el balance general de la compañía
"x" al..... y los correspondientes estados de pér--
didas y ganancias y de variaciones en el capital -
contable por el ejercicio terminado en esta fecha.
Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas
de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los estados financieros conside--
rados en su conjunto no reflejan la situación fi--
nanciera de..... al....., ni el resultado de sus -
operaciones por el año terminado en esa fecha de -
acuerdo con principios de contabilidad generalmen--
te aceptados, en vista de lo señalado en los párra--
fos siguientes:

Según se explica en la nota 2 de los estados fi
nancieros, se considera que la estimación para ---
cuentas malas no cubre saldos incobrables por la -
cantidad de \$ 000,000 originados en ventas efectua--
das en el ejercicio examinado.

Según se explica en la nota 3 de los estados fi
nancieros, no se ha hecho provisión para los posi--
bles daños que pudieran reclamarse a la compañía -
en relación a un juicio pendiente, tal vez que el
importe de dicho pasivo en caso de serlo no es de--
terminable a la fecha.

La empresa tiene un pasivo de \$ 000,000 de dolares registrado al tipo de cambio \$ 000.00 y por lo tanto ha dejado de registrar un pasivo adicional y la pérdida correspondiente que se estima en la cantidad de \$ 000'000,000 tomando en consideración el tipo de cambio en vigor. Como consecuencia las utilidades acumuladas de años anteriores están excedidas en la cantidad de \$ 000,000 aproximadamente después de tomar en consideración el efecto del Impuesto Sobre la Renta.

B.7.- DICTAMEN CON OPINION PARCIAL.

Este dictamen se puede formular en aquellos casos en que, siendo imposible desde el punto de vista técnico dar un dictamen limpio, se confronta la necesidad de negar la opinion o de emitir un dictamen adverso.

En los casos anteriores el auditor opina sobre -- los estados financieros tomados en su conjunto pero -- puede, sin embargo, expresar, además, una opinión parcial que indique la razonabilidad de ciertos conceptos mencionados en los estados. Si por ejemplo, de nuestro examen se desprende que todas las cuentas son aceptadas excepto cuentas por cobrar, y esta resulta ser tan representativa que nos obliga a un dictamen adverso, podemos decir que las cuentas de bancos, inventarios y maquinaria y equipo son razonablemente correctas. Es preferible nombrar las cuentas, ya que utilidades retenidas, impuestos por pagar o gastos de venta, por ejemplo, pueden no ser correctas por su relación con cuentas por cobrar. La opinión parcial debe ser redactada de manera que no contradiga la opinión adversa a la negación de opinión, ejemplo:

He examinado el balance general de la compañía "x" al..... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de -- auditoría generalmente aceptadas.

La compañía tomó inventario físico de las mercancías al....., principio del período revisado, - y no tiene registros detallados de cantidades y - valores unitarios que permitan su revisión. Me - fue pedido que no observara la toma de los inventarios físicos al....., ni examinara la determinación de su costo.

Tomando en consideración lo anterior, manifiesto no estar en posición de expresar mi opinión sobre la posición financiera de la compañía "x" al....., ni sobre el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Sin embargo, en mi opinión, los saldos de las cuentas de activo circulante, excepto inventarios activo fijo, cargos diferidos, pasivo circulante, capital social, ingresos y costos, excepto el costo de ventas como se muestra en el balance general y estado de pérdidas y ganancias adjunto están razonablemente establecidos y fueron determinados de acuerdo con principios de contabilidad - generalmente aceptados.

4.- Imagen actual en relación con:

a) Empresas.

El Contador Público, en el medio empresarial en -- que se desenvuelve, es conveniente hacer notar, ante to do la importancia de la actuación de este profesional - en los últimos años dentro de los diversos sectores de la sociedad. Su función no se circunscribe, como antaño, al aspecto contable, pues cada día se va definiendo con mayor claridad el alcance de los servicios profesio nales que presta a las empresas.

En primer término, es necesario indicar que es --- obligación de los Contadores el explicar claramente a - sus clientes que el dictamen no constituye una salva--- guarda para que las autoridades hacendarias se abstene--- gan de revisarlos; el dictamen representa una decisión y un compromiso de cumplir fielmente con sus obligacio nes fiscales.

Para las empresas el dictamen ha significado un -- gran impulso en el desarrollo y también ha generado nue vas fuentes de trabajo.

Se pueden señalar entre otras los aspectos más so bresalientes que trae consigo la imagen del dictamen -- del Contador Público en relación con las empresas:

1.- Que los servicios que presta el Contador en la revisión de los estados financieros al emitir su dicta men, tenga mayor utilidad para la empresa, independien temente de los fines para que lo use.

2.- En los casos de revisión a las empresas por -- parte de las autoridades hacendarias, el Contador Públi co pueda expresar sus razones y fundamentos, antes de -

que dichas autoridades consignen los hechos que posiblemente sin su intervención, causarían serios problemas - al causante, si estos no contrataran a este profesional para que dictamine sus estados financieros. Por lo tanto quien contrata los servicios del Contador Público no solamente confía en su capacidad técnica, y en su discreción profesional (ética), que son parte de los servicios que va a utilizar; si no también, el fondo y la -- forma en que va hacer trascender en su dictamen, la --- información obtenida durante el examen practicado a los estados financieros.

Por lo tanto el Contador Público al emitir su opinión de los estados financieros que audita está conciente de desarrollarlo de manera indeclinable bajo los requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad y a la actividad técnica que son propios de la auditoría y que está debidamente reconocido por la profesión.

b) Autoridades.

Se ha llegado a decir que los causantes dictaminados son intocables para las autoridades y que precisamente estos causantes son los más importantes; a todas luces esta afirmación no es cierta, si no todo lo contrario; es decir, los causantes dictaminados como se dijo anteriormente son causantes bajo control, ya que su situación fiscal es revisada todos los años por el Contador Público que les dictamina y el resultado de esta revisión es informado a las autoridades, quienes por lo tanto cuentan con este reporte que les sirve de elemento base para conocer la situación fiscal de estos causantes.

Las autoridades, por el hecho de que un causante - haya optado por ser dictaminado para efectos fiscales, - no pierden las amplias facultades que para la revisión

del cumplimiento de las obligaciones fiscales les otorga el artículo 8J del Código Fiscal de la Federación. - Por otra parte, los dictámenes son sometidos a las siguientes pruebas;

La D.A.C.F., tiene un departamento llamado de confronta, el cual vigila;

Que los impuestos o diferencias de impuestos que se mencionan en los dictámenes se hayan pagado, cuidando sobre todo aquellos en los que la caducidad estuviera próxima a surtir sus efectos; revisa que se hayan conciliado los ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta con los sujetos al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles; comprueba la conciliación entre las deducciones fiscales y las erogaciones reportadas sujetas a retenciones de impuestos, como el Impuesto Sobre Productos del Trabajo; verifica la existencia de oficios sobre autorizaciones especiales; etc.

Los dictámenes seleccionados para revisión actualmente representan un porcentaje muy alto, se turnan a los diferentes grupos que han formado, tanto para distribución del trabajo en sí, como para la distribución de casos especiales o bien de causantes en función al monto de sus ingresos.

Una vez seleccionado el dictamen a revisar, se cita al Contador Público con objeto de que presente sus papeles de trabajo, los cuales son examinados para comprobar no sólo la situación de los impuestos reportados, si no fundamentalmente para comprobar que el dictamen se emitió cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, verificando de esta forma la existencia de un control interno que garantice la inexistencia de operaciones omitidas o registradas en tal forma que permitan la evasión de impuestos.

Del resultado de esta revisión se formula en ocasiones acta de observaciones de la que se pueden derivar omisiones de impuestos.

Si no fue satisfactorio el resultado de la revisión de papeles de trabajo del Contador Público o no fueron satisfactorias las aclaraciones rendidas por este, la D.A.F.P., emite una orden para practicar pruebas selectivas al causante, las cuales se llevan a cabo en forma directa.

De la descripción anterior se puede observar la imagen que las autoridades tienen con respecto al dictamen del Contador Público y por lo tanto en ninguna forma dejan de ejercer sus facultades de vigilancia, de conformidad con el derecho que les confiere el antes mencionado artículo 83 del Código Fiscal de la Federación.

En ocasiones las autoridades se han quejado respecto a que no todos los Contadores Públicos realizan su trabajo correctamente de acuerdo con las normas de auditoría, o bien, no cumplen con sus normas de ética. Esta situación, sin tratar de que sea una justificante, se presenta en todas las profesionales, pero se considera que en la mayoría de los casos se trata de falta de experiencia.

Como complemento a lo antes dicho, se dan a conocer algunos comentarios que la comisión fiscal del I.M.C.P., se sirvieron dirigir a la profesión, con respecto al dictamen.

"La Secretaría de Hacienda podrá tener todos los sistemas que se necesite para el control de la recaudación de impuestos, pero ninguno es sustituto del dictamen del Contador Público, el cual ha dado resultados --

muy satisfactorios y que cuenta por lo tanto con el apoyo presente y futuro de las autoridades".

Estamos seguros que el éxito y beneficios obtenidos del dictamen del Contador Público en relación con las autoridades fiscales federales continuarán acrecentándose en el futuro dictamen, con el cual este profesional asume la difícil responsabilidad de fungir como árbitro.

c) Terceros.

Tienen una imagen del Contador Público desde múltiples puntos de vista, ya sea el de particular como accionista, como inversionista o bien en la concesión de créditos; aceptar a la empresa dictaminada como aval o como simple especulador en el mercado de valores.

Además, conforme a la legislación mexicana, los trabajadores en los negocios deben estar interesados en conocer la opinión del Contador Público respecto a los estados financieros, para los efectos de capital realmente invertido, el estado de movimiento de capital contable y los resultados obtenidos por las empresas; todo ello, para efecto de la participación que tienen en las utilidades en las empresas.

EL ESTADO COMO TERCERO.

El estado contempla la imagen que tiene el dictamen desde el punto de vista fiscal y como regulador de intereses entre particulares:

a) En el aspecto fiscal.

Este aspecto debe observarse desde el punto de vista de los intereses que tiene el estado para procurarse los medios económicos con que deberá cumplir sus funcio

nes, es por tanto que el dictamen es el documento por medio del cual le garantiza que el causante haya efectuado todas sus obligaciones fiscales correctamente.

b) Como regulador de intereses entre particulares.

En este aspecto, existen innumerables leyes y reglamentos de vigencia federal, mediante los cuales el estado al legislar y exigir que se cumplen las leyes, tiende a regular los intereses del público al exigir que -- las empresas que presenten estados financieros sean dictaminados por Contador Público, para tener la seguridad de que dichas leyes se apliquen adecuadamente.

CAPITULO IV

**LA RESPONSABILIDAD LEGAL Y PROFESIONAL
AL ENITIR EL DICTAMEN**

1) Antecedentes.

En la actualidad afortunadamente para la profesión, ya que le causaría muchos perjuicios, no existen antecedentes de demandas contra Contadores Públicos -- por negligencia o fraude en el desempeño de su trabajo ya que no escatiman esfuerzos para que su tarea se realice con el más alto grado de diligencia y cuidado. Sin embargo por el hecho de ejercer como peritos contables, están sujetos a las mismas responsabilidades legales que cualquier otro profesional que ofrece sus servicios al público.

En nuestras leyes no está claramente definida la responsabilidad que asume el Contador Público en el -- desempeño de su profesión, ya que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que un Contador puede ser demandado judicialmente, motivos que no están especificados plenamente en las disposiciones legales. -- Más adelante enunciamos algunos aspectos de importancia con respecto a la responsabilidad legal que con-- trae el Contador Público, al emitir su dictamen, así -- como, algunos comentarios al código de ética profesional que contiene reglas obligatorias de conducta que -- deberán considerarse mínimas y que deben ser acatadas por cualquier Contador Público independientemente de -- su actividad, nos enfocamos también a la importancia -- que tienen los instructivos de la serie 10 de la DAPP, en donde comentamos el origen del dictamen para efectos fiscales consecuentemente la creación de dicha dirección.

Consideramos que para la profesión es de vital -- importancia todos los aspectos antes citados y cabe hacer la aclaración, que no pretendemos penetrar en el -- campo del juriconsulto cuando hablamos de la responsa

bilidad, si no que únicamente el propósito de recordar al Contador Público, de que forma la legislación, así como el código de ética, lo afecta de forma directa cuando desempeña servicios profesionales como auditor.

2) La responsabilidad del Contador Público.

Cuando hablamos de la responsabilidad que adquiere el Contador Público en su carácter de auditor externo, estamos hablando, en realidad, de dos tipos de responsabilidades. En primer lugar, señalamos la responsabilidad que moralmente el auditor adquiere como profesional de la Contaduría Pública al desarrollar su trabajo; esta responsabilidad ha sido reglamentada y ha sido ampliamente explicada por una serie de boletines emitidos por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En dichos boletines, la responsabilidad moral que se establece para el Contador Público está íntimamente relacionada con la diligencia que éste debe de tener al desarrollar su trabajo. Sobre este particular creemos que sería poco práctico abundar, puesto que todos somos conocedores de las normas de auditoría generalmente aceptadas y es precisamente en ellas donde la responsabilidad moral queda suficientemente explicada.

Sin embargo, y sobre todo a raíz de una serie de juicios habidos en los Estados Unidos de Norteamérica en contra de Contadores Públicos, debemos de hablar -

de la responsabilidad legal que el Contador Público adquiere en su carácter de auditor externo. Obviamente la legislación que nos interesa en forma concreta es la que opera en México, y al respecto debemos de hablar de la legislación que puede invocarse para acuar al auditor y de la protección legal que el auditor puede dar a sus dictámenes.

Para efectos de este trabajo únicamente tomaremos en cuenta la legislación de carácter federal, --- puesto que es la que en términos generales constituye el patrón de las Leyes Estatales.

La auditoría independiente, como área profesional por excelencia del Contador Público, es una actividad que requiere en su desarrollo de mucho cuidado, no solo desde el punto de vista técnico que es importantísimo como más adelante se vera, si no igualmente en lo relativo a los aspectos legales. Es decir, que cuando se contrata la prestación de servicios para -- llevar a cabo una auditoría de estados financieros el profesional, independientemente de las estipulaciones que constan en el contrato o carta convenio respectiva, asume las siguientes responsabilidades:

a) Con la profesión, toda vez que debe tener capacidad profesional conforme a lo señalado por el boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de -- Auditoría emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

b) Con su cliente.

c) Ante terceros.

1.- Inversionistas interesados y trabajadores.

2.- El estado.

Las responsabilidades anteriores pueden definirse en la siguiente forma:

a) El auditor al aceptar un trabajo está conciente de desarrollarlo de manera indeclinable bajo los requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad y a la actividad técnica que son propios de la auditoría, y que está deudamente reconocida por la profesión.

b) El cliente al contratar los servicios del Contador Público, confía tanto en su capacidad técnica y su ética profesional para efectuar la revisión de los estados financieros y así obtener la información durante el examen que practicó para emitir el dictamen.

En tal virtud el cliente siempre está posibilitado para reclamar al auditor los daños y perjuicios ocasionados por la información trascendente que este último hubiera incluido o hubiera dejado de incluir en su dictamen sobre los estados financieros.

c) Terceros:

1.- El tercer interesado observa al dictamen ya sea como futuro accionista, como inversionista, o sus fines pueden ayudar a acreedores, banqueros, proveedores, trabajadores y otros, deben estar interesados el conocer la opinión del Contador Público respecto a los estados financieros.

2.- El Estado:

Observa al dictamen desde el punto de vista fiscal, mediante los dictámenes. El fisco cuenta con los elementos necesarios para clasificar a los causantes cumplidos y en esta forma puede planear mejor su trabajo, este aspecto debe observarse desde el punto de vista de los intereses que tiene el estado para procurarse los medios económicos con los que deberá

cumplir sus funciones.

Puede deducirse de lo anterior: En el ámbito de los negocios como en el ámbito fiscal se está interpretando actualmente que el Contador Público tiene -- una responsabilidad prácticamente como hombre de negocios, es decir, que su responsabilidad no se circunscribe únicamente a la dictaminación de cifras frías -- mostradas en los estados financieros, si no que debe ir más allá y debe de pensar como hombre de negocios para que todo aquel aspecto, todo aquel asunto en el que pudiera faltar información a un tercero para tomar decisiones, deba ser suficientemente divulgado para que los estados financieros cumplan con su cometido.

La legislación mexicana que puede invocarse para acusar al Contador Público en su función de auditor independiente, se puede clasificar como sigue:

1. Responsabilidad civil.
2. Responsabilidad fiscal.
3. Responsabilidad penal.

1.- Responsabilidad civil.- "Es la obligación -- que corresponde a una persona determinada de reparar el daño o perjuicio causado a otra, bien por ella misma por el hecho de las cosas, o por actos de las personas por las que deba responder". En este tipo de responsabilidad puede incurrirse cuando en el desempeño de un trabajo profesional se acuse al profesionista por negligencia, impericia o dolo y los ordenamientos en que se puede fundamentar una acusación se encuentran en primer término en la ley reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. constitucionales, relativos -- al ejercicio de las profesiones en el distrito y te--

territorios federales; así como en el Código Civil para el distrito y territorios federales, que en todo caso son similares a las establecidas en las leyes correspondientes de los demás estados de la federación.

Los deberes profesionales se encuentran, como ya se señaló antes, en la ley de profesiones, por lo que el incumplimiento o su violación trae consigo implícitamente el derecho de la persona afectada para acusar al profesionista por no cumplir con la prestación del servicio que le fue encomendado.

En lo que se refiere al Código Civil, los fundamentos de acusación en contra del Contador Público -- independiente, se encuentran en los términos del artículo 2615.

Los fundamentos de acusación para este tipo de -- responsabilidad son:

a) Negligencia.- Que constituye el alto "descuido, omisión, falta de aplicación". Y en derecho tiene el significado de imprudencia.

b) Impericia.- Que carece de los conocimientos, -- práctica, experiencia y habilidad para ejercer una -- actividad profesional.

c) Dolo.- El diccionario de derecho contiene varias definiciones que son:

1. Dolo.- Mala fé, maquinación o artificio del -- que se sirve un contratante para engañar a -- otro.

2. Dolo incidental.- Llámase incidental al dolo que, sin determinar por sí solo la celebra--- ción del contrato, influye en sus condiciones de lo que sería de no haber existido.

3. Dolo penal.- Voluntad consciente de cometer un acto delictivo.
4. Dolo principal.- Es aquel que determina la celebración del contrato.

Las violaciones por negligencia, impericia y algunos casos de dolo pueden objetivarse, desde el punto de vista legal, con base en los artículos 33 y 34 de la Ley de Profesiones que señala:

"El Artículo 33 - 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 profesionista, se prestarán en cualquier hora y sitio en que sean requeridos, -- siempre que este último no exceda del 25 km. de distancia del domicilio del profesionista".

"El Artículo 34 - Cuando hubiere inconformidad por parte del cliente respecto al servicio realizado, el asunto se resolverá mediante juicio de peritos ya en el terreno judicial, ya en el privado, si así lo conveniera en las partes. Los peritos deberán tomar en consideración para emitir su dictamen, las circunstancias siguientes:

Primero, si el profesional procedió correctamente dentro de los principios científicos y técnicos aplicables al caso, generalmente aceptados, dentro de la profesión de que se trate.

Segundo, si él mismo dispuso de los instrumentos, materiales y recursos de otro orden que debieron emplearse, atendidas las circunstancias del caso y el medio con el que se prestó el ser

vicio.

Tercero, si en el curso del trabajo se tomaron las medidas indicadas para obtener buen éxito.

Cuarto, si se dedicó el tiempo necesario para desempeñar correctamente el servicio convenido.

Quinto, 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 sólo podrá hacerse - pública la resolución cuando se crea contraria al profesionista".

En lo que se refiere al secreto profesional, - el artículo 36 de la propia ley señalada: "Todo profesional estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por su --- cliente, salvo los informes que obligatoriamente es--- tablezcan las leyes respectivas".

Este artículo en realidad coincide con el señalamiento que el Código de Ética Profesional establece para la conducta del Contador Público sobre el - secreto profesional.

Por lo que respecta a las penas que pueden ser impuestas al Contador Público por incurrir a los delitos anteriormente mencionados, el capítulo 8o. de la propia Ley de Profesiones establece que le pueden ser exigidos los daños y perjuicios causados a través de una indemnización.

2.- Responsabilidad fiscal.- Este tema examina ra desde el punto de vista de la responsabilidad -- que asume el auditor al dictaminar sobre los esta--

dos financieros, la cual se deriva, principalmente, - del contenido del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, cuando el dictamen se formula con efectos fiscales. Cuando se emite sin los efectos anteriores, el artículo 57 de la Ley Federal del Impuesto -- sobre Ingresos Mercantiles, (vigente hasta el 31 de - Diciembre de 1979), obliga a hacer constar si los ingresos del cliente dictaminado han sido declarados en sus términos.

El artículo 85 del Código Fiscal de la Federa-- ción que es ampliamente conocido por la profesión, ag - ñala entre otros requisitos como ya se indicó en el - capítulo anterior, que los dictámenes sobre los esta- dos financieros se formulen de acuerdo con las dispo- siciones fiscales y conforme a normas de auditoría g - neralmente aceptadas. Por otra parte en el instructi - vo 10.1 emitido por la Dirección General de Auditoría Fiscal se obliga al auditor a incluir en su dictamen una declaración en los términos siguientes:

"Declaro bajo protesta de decir verdad, que - al emitir este dictamen no me encuentro dentro - de alguna de las causas de impedimento, estable- cidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú - blico y que como resultado de la revisión antes - descrita, que no incluyó el examen de la clasifi - cación arancelaria relativa a los impuestos de - importación y exportación, no observé omisión al - guna en el cumplimiento de las obligaciones fis - cales federales del causante auditado".

Acorde a lo anterior, se presentan las siguientes situaciones concretas:

1.- En lo que se refiere al artículo 37 de la -- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles:

a) En el caso de no efectuar la constancia prevista: Infracción al artículo 41 fracción 2 del Código Fiscal de la Federación. Sanción fracción 2 del artículo 42 del mismo Código de \$ 10 a \$ 1,000.

b) En el supuesto de que la constancia expuesta en el dictamen tuviera errores o cualquier otro dato falso en cuanto al cumplimiento de la ley por parte del cliente del auditor, éste sería infractor en la fracción quinta del artículo 41 del Código y la sanción sería de \$ 1,000 a \$ 10,000 como lo establece el artículo 42 sección cuarta.

2.- En lo que se refiere al dictamen para efectos fiscales, el artículo 85 tantas veces citado, señala tres planteamientos básicos a través de los cuales puede ser sancionado y acusado el auditor:

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

b) No haber efectuado su examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas; no haber aplicado los procedimientos de auditoría que han sido ampliamente difundidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos o bien haber omitido parcial, pero substancialmente su aplicación.

c) Como consecuencia de lo señalado en los dos párrafos anteriores, necesariamente la declaración que debe ir incluida en el dictamen de los estados financieros de acuerdo con el instructivo 10.1 estaría falseada.

Las irregularidades que anteceden provocan dos tipos de infracciones: La primera con motivo de los datos falsos, errores u omisiones en los estados financieros, es infracción que está prevista por la fracción cuarta del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

La segunda infracción es la relativa al incumplimiento del Contador Público al artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, por no haber formulado su dictamen de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables o bien, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La sanción que corresponde a la infracción anterior es aplicada por la Dirección General de Auditoría Fiscal de acuerdo con el instructivo 10.11, y consistirá, según su gravedad, en:

- a) Amonestación.
- b) Suspensión temporal en el registro de Contadores Públicos de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. Es decir, que durante el tiempo de suspensión, el Contador Público no podrá dictaminar para efectos fiscales.
- c) Cancelación de su registro en la propia Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, que consecuentemente imposibilitaría en forma permanente al Contador Público para dictaminar estados financieros con fines fiscales.

J.- Responsabilidad penal.- La responsabilidad penal que podría imputársele a un auditor resulta sumamente compleja y podría variar, de acuerdo con las circunstancias, y sobre todo con los intereses afectados. Por este motivo se procurará plantear las diversas disposiciones bajo las cuales un auditor puede --

ser acusado en las circunstancias de que su trabajo o su actitud profesional no hubiera sido lo suficientemente definida y clara en los pasos preliminares de una controversia.

a) Imprudencia.- Es un delito que el Código Penal define como falta de previsión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que causa ---- igual daño que un delito intencionado.

Bajo este delito un auditor puede ser acusado, principalmente por terceros que alegarán haber sufrido un daño al otorgar un crédito, realizar una inversión, adquirir un negocio, etc., basados en estados financieros dictaminados por un profesionista, los cuales posteriormente resultaron con irregularidades de importancia.

El cliente del auditor podría acusarlo de este mismo delito en el supuesto caso de que por virtud de no haber recibido a tiempo el dictamen de los estados financieros, sufriera daños económicos muy considerables, y no obtuviera del profesionista la conveniente reparación del daño. Esto a llegado a suceder ya en los Estados Unidos de Norteamérica.

Este delito está sancionado con pena corporal de tres días a cinco años y suspensión hasta de dos años o privación definitiva de derechos para ejercer su -- profesión (Artículo 60 del Código Penal).

b) Fraude.- Podría llegar a imputársele a un --- auditor (ensible colusión con su cliente), en el caso de que un tercero alegase defraudación por haber sido víctima de un daño, como base para una inversión de cualquier naturaleza, el dictamen del profesionista sobre los estados financieros, los cuales posteriormente resultaron anteriormente erróneos o falsos.

Esta figura jurídica puede tener una variedad --- incalculable de modalidades, circunstancia por la cual únicamente se señala el planteamiento de una manera en teramento enunciativa.

c) Revelación de secretos.- El artículo 211 del - Código Penal sanciona con prisión de uno a cinco años y con multa de \$ 50 a \$ 500 pesos, y suspensión de pro fesión, a la persona que presentando servicios profe sionales o técnicos, revele secretos adquiridos en el desempeño de su cometido.

d) Responsabilidad profesional.- El artículo 230 del propio Código Penal sanciona a todos aquellos pro fesionistas que en ejercicios de su actividad pudieran ocasionar daños. Como estos pueden ser de una natura leza muy diversa, habría que objetivarlos desde muy di ferentes puntos de vista; pero básicamente en el cuida do que debe tener el auditor con sus ayudantes en deli mitar perfectamente su intervención con los empleados y funcionarios de las empresas, en el caso de arqueos o manejos de documentación importante, por ejemplo:

La sanción que corresponde es de un mes a dos --- años de suspensión en el ejercicio de la profesión o - suspensión definitiva en el caso de reincidencia; además, estarán obligados a la reparación del daño causa do por sus ayudantes en el caso de estos hubieran obra do de acuerdo con las instrucciones recibidas del propio profesional.

e) Encubrimiento.- De la misma manera como se tra tó el fraude, este delito puede tener múltiples modali dades, que sirvan llegando el caso, para acusar a un auditor, en el supuesto de que la conducta profesional por él sustentada no llegase a ser, o no fuese sufi --- ciente sólida para demostrar lo contrario. El delito de encubrimiento se encuentra en el título XXIII del -

Código Penal para el Distrito y Territorios Federales es muy recomendable su estudio, en virtud de que este delito puede ser considerado desde el punto de vista de las disposiciones fiscales, o bien en la comisión o de algún otro delito que contiene el propio Código Penal.

En cuanto al encubrimiento se refiere, es de especial importancia mencionar las sanciones que los artículos 29 y 31 de la ley para promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera, establecen para los comisarios de las empresas, en muchos de estos casos los Contadores Públicos, en el caso de no velar por cumplimientos de la ley, así como los que señalan para aquellos individuos que simulen o encubran a inversionistas que sin ser mexicanos hagan inversiones fuera de la ley de referencia. Tales sanciones con multas de \$ 100,000 y hasta nueve meses de cárcel en caso de simulación.

PROTECCION LEGAL DEL AUDITOR
RESPECTO DE SUS DICTAMENES:

Como puede observarse claramente de las explicaciones anteriores, para acusar al auditor sea este o no culpable, existen múltiples disposiciones que pueden aplicarse junta o separadamente.

En la circunstancia de esta naturaleza, o sea -- que el auditor sea demandado legalmente, lo lógico y conveniente es recurrir a un abogado especialista en la materia de que se trate para que lo defienda ante las autoridades correspondientes. Sin embargo, es el propio Contador Público el que habrá de aportar los elementos que sirvan como medios eficaces para contrarrestar y desbaratar la demanda.

Las pruebas evidentes mediante las cuales podrá salir adelante el auditor, son principalmente:

- a) El contrato de prestación de servicios profesionales o la carta convenio, donde constan las especificaciones bajo las cuales se obligó el Contador Público.
- b) Los papeles de trabajo en donde conste que el auditor desarrolló su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que en consecuencia aplicó los procedimientos de auditoría que consideró convenientes en las circunstancias.
- c) El propio informe de auditoría. (Dictamen).

Resultan de vital importancia estos últimos aspectos, pues el examen que lleven a cabo sobre los papeles de trabajo y el informe del auditor los peritos designados en un juicio, tendrán los elementos necesarios para determinar si el profesionalista desarrolló su trabajo de acuerdo con la oportunidad, la calidad y requisitos que exigen las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En los papeles de trabajo deberá constar el estudio y la evaluación del control interno y las consideraciones sobre su afectividad o no; la planeación, ejecución y supervisión del trabajo desarrollado y el conjunto de evidencia que se obtuvo para apollar el informe emitido.

A este respecto cabe hacer mención del enfoque de hombre de negocios que es necesario dar a la revisión de estados financieros. No se trata solamente de hacer una revisión fría de los estados numéricamente considerados, si no hacer propiamente un examen exhaustivo del negocio como negocio en sí, es decir, se trata-

Las pruebas evidentes mediante las cuales podrá salir adelante el auditor, son principalmente:

a) El contrato de prestación de servicios profesionales o la carta convenio, donde constan las especificaciones bajo las cuales se obligó el Contador Público.

b) Los papeles de trabajo en donde conste que el auditor desarrolló su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y que en consecuencia aplicó los procedimientos de auditoría que consideró convenientes en las circunstancias.

c) El propio informe de auditoría. (Dictamen).

Resultan de vital importancia estos últimos aspectos, pues el examen que lleven a cabo sobre los papeles de trabajo y el informe del auditor los peritos designados en un juicio, tendrán los elementos necesarios para determinar si el profesionalista desarrolló su trabajo de acuerdo con la oportunidad, la calidad y requisitos que exigen las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En los papeles de trabajo deberá constar el estudio y la evaluación del control interno y las consideraciones sobre su afectividad o no; la planeación, ejecución y supervisión del trabajo desarrollado y el conjunto de evidencia que se obtuvo para apollar el informe emitido.

A este respecto cabe hacer mención del enfoque de hombre de negocios que es necesario dar a la revisión de estados financieros. No se trata solamente de hacer una revisión fría de los estados numéricamente considerados, si no hacer propiamente un examen exhaustivo del negocio como negocio en sí, es decir, se trata-

rá de dejar evidencia en los papeles de que hemos vivido a la empresa y sus operaciones como hombres de negocios, no únicamente como "checadores de libros".

El informe del auditor debe estar en absoluta -- concordancia con el resultado de su trabajo, el cual, como se fijó antes, debe constar íntegramente en los papeles de trabajo.

El informe, como documento que expresa la labor desarrollada y los resultados obtenidos por el profesionalista, debe contener juicios debidamente fundados, y no se deben omitir en el ningún hecho o circunstancia que no se pueda justificar en una demanda judicial o en un confrontamiento con peritos.

Debe quedar bien entendido que la sola exhibición de papeles de trabajo y del dictamen de auditoría no dejan cubierta la responsabilidad del auditor. Esta, sólo estará debidamente reaguardada en el caso de que los papeles de trabajo y el informe de auditoría estén bien elaborados o sea, que demuestren el entrenamiento técnico y la capacidad profesional de --- quien los hizo.

Las pruebas anteriores constituyen el único argumento fehaciente mediante el cual el auditor puede de mostrar judicialmente que su trabajo fue desarrollado de acuerdo con los lineamientos señalados por las normas de auditoría generalmente aceptadas que, no cabe la menor duda, representan la piedra angular sobre la cual descansa la actividad del auditor.

3) Comentarios del Código de Ética Profesional.

Un código de ética es una herramienta práctica de trabajo. Es de utilidad al profesional del mismo modo que le sirven sus principios teóricos y sus procedimientos técnicos.

La ética profesional forma una pequeña parte de un gran sistema complejo de disciplina que la sociedad civilizada se ha impuesto así misma a través de leyes, costumbres, normas morales, etiqueta social, reglas de muchas clases puestas en vigor de maneras muy diversas.

Un código de ética profesional es la voluntaria aceptación de la obligación de propia disciplina por encima y más allá de las exigencias de la ley. Sirve en consecuencia, a la alta finalidad práctica de dar a conocer al público que la profesión tiene la intención de realizar una buena labor en beneficio de dicho público.

El código de ética tiene la finalidad altamente práctica de suministrar a los miembros de la profesión, guías relativas al tipo de conducta, no sólo si gue de guía a la acción moral, si no que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse así misma.

Además de las normas de auditoría generalmente aceptadas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió desde hace varios años el Código de Ética Profesional, con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer a la vez normas de actuación profesional. Este código contiene reglas obligatorias de conducta que deberán considerarse mi-

nimas y que deben ser acatadas por cualquier Contador Público, independientemente de su actividad, especialidad o naturaleza de la retribución de sus servicios, incluyendo el caso de que sea empleado de alguna institución privada o del sector público. Las reglas -- contenidas en el código mencionado se agrupan en varios conceptos para quedar clasificadas como sigue:

POSTULADOS.- Contiene los principios de ética -- aplicados directamente a la profesión, los cuales se agrupan en los siguientes rubros:

a) Alcance del código.- Este postulado se refiere a la definición del alcance del propio código.

b) Responsabilidad hacia la sociedad.- Estos postulados se refieren: a la independencia de criterio, a la calidad profesional de los trabajos, a la preparación y calidad del profesional, y a la responsabilidad personal.

c) Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.- Estos postulados se refieren: al secreto profesional, a la obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral, a la lealtad hacia el patrocinador de los servicios y a la retribución económica.

d) Responsabilidad hacia la profesión.- Estos postulados se refieren: al respeto a los colegas y a la profesión, a la dignificación de la imagen profesional a base de calidad, y a la difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

NORMAS GENERALES.-Contiene reglas referentes al alcance del código.

DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE.- Contiene las reglas relativas al profesional que actúa en forma independiente, las cuales se agrupan -

en los siguientes rubros: 2.1 Reglas generales y 2.2 del Contador Público como auditor externo.

DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL DEPENDIENTE.- Contiene dos reglas referentes a la obligación de mencionar el puesto que desempeña en la empresa u organismo, al suscribir estados o informes y a la obligación de sostener un criterio imparcial.

DEL CONTADOR PUBLICO EN LA ENSEÑANZA.- Contiene una regla que se refiere a la obligación de instruir en forma técnica y útil y orientar adecuadamente al que se enseña, por parte del profesional que desempeña un cargo de profesor o que de alguna otra manera imparta enseñanza.

SANCIONES.- Contiene las reglas relativas a la imposición de sanciones.

De las reglas anteriores sólo algunas son aplicables al Contador Público que presta sus servicios como empleado, ya sea de alguna institución privada o del estado. Sin embargo, para el Contador Público que ejerce su profesión en forma independiente, son aplicables prácticamente todas las reglas del Código de Ética Profesional, y especialmente para el auditor de estados financieros, al cual, además, le son aplicables en forma específica las reglas incluidas dentro del subgrupo 2.2 y que se refieren fundamentalmente a los casos concretos en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones.

Como puede observarse, el emitir un dictamen de estados financieros implica una gran responsabilidad que trae aparejada una serie de obligaciones que tie

ne que cumplir el Contador Público, obligaciones que quedan comprendidas dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas u dentro del Código de Ética -- Profesional, ambas disposiciones emitidas por el INCP --Federación de Colegios de Profesionistas--, máximo organismo de la Contaduría Pública mexicana.

4) Importancia del instructivo de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

ORIGEN DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

CREACION DE LA DIRECCION DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal fue creada mediante un Decreto Presidencial de fecha 21 de ---Abril de 1959, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 del mismo mes y año.-- Esta dirección se estableció como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes. En el decreto citado destacan los siguientes puntos:

- a) El propósito del Gobierno Federal de lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales y - al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.
- b) El establecimiento de un Registro de Contadores Públicos autorizados por la SHCP, para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de los causantes.

c) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias a los -- contribuyentes cumplidos que, mediante la asistencia técnica de Contadores Públicos designados por dichos causantes, hace además resaltar su buena fé.

d) El que a los dictámenes fiscales de los causantes se dará crédito sin necesidad de practicar -- auditorías por parte de la DAFF, salvo las pruebas -- selectivas que dicha dirección podrá realizar, para comprobar si los dictámenes se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios de -- contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera que en el decreto que creó a la DAFF hace 20 años, se incorporó una innovación -- dentro de los métodos de fiscalización a los causantes: El dictamen del Contador Público para efectos -- fiscales. Es importante, por lo tanto, reconocer el impulso que recibió en México la profesión de Contador Público con el nacimiento de dicho dictamen, por el cual, al quedar este régimen como optativo y no -- obligatorio, los contribuyentes empezaron a interesarse, debido fundamentalmente, a los alicientes mencionados en los párrafos 4 y 5.

Además, con objeto de lograr mayor interés aun por parte de los causantes, estos alicientes se -- ampliaron posteriormente, al emitir la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP el oficio número 102-119 de fecha 3 de Enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 16 -- del mismo mes y año. En ese oficio se expresaba -- que el causante que hubiere sido dictaminado por -- Contador Público, ya no sería revisado por la DAFF en materia de Impuesto Sobre la Renta en los ejerci

cios dictaminados, salvo que hubiere motivo para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuestos y que esta situación no hubiere sido señalada en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de Abril de 1959 (que estableció la Auditoría Fiscal Federal), fue derogado por el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 10 de Abril de 1967, también es necesario mencionar que debido a que en este código se incorporó el dictamen del Contador Público para fines fiscales, esto le dio mayor importancia a dicho dictamen, perfeccionando así lo estipulado en el decreto de Abril de 1959, con la notoria diferencia de que en dicho código se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos específica, el crédito que se dará al dictamen, y de manera más amplia, las facultades de la SHCP para probar su veracidad. - El artículo 85 del nuevo Código Fiscal citado, es el que se refiere al dictamen para efectos fiscales y -- del cual destacan los siguientes puntos:

a) Que los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el Contador Público que dictamine esté registrado en la SHCP); que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales, y en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

b) Que la SHCP podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas, del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anterior.

c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades --

fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación, sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos emitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el párrafo 9, en el Código Fiscal se establece una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. - Esto obedece al hecho de que las primeras emanan del poder legislativo, y en esta forma, el fisco de apoyo y énfasis a sus propias disposiciones, sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que, aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberá cumplirse en primer término, con el contenido de dichas disposiciones.

MÉTODOS DE REVISIÓN A CAUSANTES POR PARTE DE LA DAFF; REVISIONES DIRECTAS Y A TRAVÉS DE DICTAMEN DE CONTADOR PÚBLICO.

Los métodos de revisión a causantes por parte de la DAFF se podrían clasificar en dos, independientemente de las variantes que se presenten: revisiones directas y a través de dictamen de Contador Público independiente.

REVISIONES DIRECTAS.

Así como el decreto del 21 de Abril de 1959 establecía dentro de las facultades de la DAFF, el derecho de practicar auditorías en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacio-

nadas con ellos, para comprobar el cumplimiento de -- sus obligaciones fiscales, también el nuevo Código -- Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1o. de Abril de 1967, establece dentro de las facultades de las autoridades fiscales, el practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de -- los responsables solidarios o de los terceros, y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales, para cerciorarse del cumplimiento de dichas obligaciones.

Para fines prácticos entenderemos como revisión directa, cualquier procedimiento de revisión utilizado por la DAFF en un causante no dictaminado por Contador Público para fines fiscales.

REVISIONES A TRAVES DE DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE.

Si el decreto del 21 de Abril de 1959 ya establecía la facultad de la DAFF para realizar pruebas selectivas de comprobación sobre los dictámenes fiscales, el Código Fiscal de la Federación vigente establece dicha facultad en una forma más extensa al expresar, además, "que la información contenida en los dictámenes no obliga a las autoridades fiscales y que éstas podrán ejercer directamente sus facultades de - vigencia y comprobación".

Para fines prácticos entenderemos como revisión a través de dictamen de Contador Público, cualquier - procedimiento de revisión utilizado por la DAFF en un causante dictaminado para fines fiscales.

Con base en el mismo orden de ideas mencionado - en los dos puntos anteriores, el caso de un causante que, a pesar de haber sido dictaminado para fines fig

cales, se le practique una auditoría directa, podría encuadrarse esta última, como revisión a través de dictamen de Contador Público, puesto que puede suponerse perfectamente que, al efectuar la DAFF la auditoría directa está ejerciendo su facultad de "cerciorarse mediante revisión, de qué dictamen se formuló de acuerdo con las disposiciones fiscales, y en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados".

Anteriormente, al clasificar en dos los métodos de revisión a causantes por parte de la DAFF, resulta lógica también la clasificación de los causantes en dos grandes grupos: los causantes no dictaminados para fines fiscales, y los causantes dictaminados para efectos fiscales. Obviamente que al primer grupo pertenece la gran mayoría de los contribuyentes y es a este grupo al que supuestamente se enfoca la mayoría de las revisiones directas, ya que los causantes incluidos en el segundo grupo y que son la minoría, están controlados fiscalmente a través del dictamen, lo que hace que el dictamen para efectos fiscales, constituya un medio de vigilancia muy importante para el fisco y a un costo considerablemente menos que el de las auditorías directas.

INSTRUCTIVOS DE LA SERIE 10
EMITIDOS POR LA DAFF.

Después de la creación de la DAFF se emitieron algunas disposiciones normativas que funcionan con el nombre de instructivos y que corresponden a la estructura del sistema, conforme al cual debe apagarse todo el trabajo de detalle relativo al dictamen del Contador Público, para fines fiscales.

Estos instructivos corresponden a la serie 10 de

la DAFF, y aunque son de orden interno, se ha facilitado su conocimiento entre la profesión de Contador Público, con objeto de que se apeguen a ellos, tanto los Contadores Públicos que dictaminen como las empresas dictaminadas. Dichos instructivos son once vigentes en la actualidad y se han venido modificando conforme a las necesidades de la propia DAFF, sobre todo con motivo de la incorporación del dictamen fiscal, en el texto del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de Abril de 1967.

A manera de ejemplo transcribimos algunos de los instructivos que consideramos de mayor importancia:

INSTRUCTIVO SERIE No. 10

Los instructivos de la serie 10 de esta Dirección son de orden interno. Sin embargo se facilitará su conocimiento entre los Contadores Públicos para que se sirvan de ellos, bien sea para saber como cumplir con determinado requisito exigido en ese documento, bien como una guía respecto a la forma de presentar algunos documentos que formulen, o únicamente para que orienten a sus propios clientes sobre la forma de mostrar datos que requiera la Secretaría.

Los Contadores Públicos que emitan dictámenes de estados financieros para efectos fiscales deberán estar en condiciones de demostrar, cuando ello sea necesario a juicio de estas Direcciones, mediante papeles de trabajo, que atendieron las indicaciones de estos instructivos y que se ajustaron a las disposiciones fiscales y a los estándares y procedimientos de auditoría adoptados por los colegios de Contadores Públicos reconocidos por la Dirección General de Profesiones, dependiente de la Secretaría de Educación Pública.

Ocasionalmente algunos de estos instructivos enfatizarán determinados aspectos del trabajo del Contador Público, que deberá tenerse especial cuidado en que hayan sido cumplidos.

INSTRUCTIVO No. 10.1
DICTAMEN FISCAL DE LOS
ESTADOS FINANCIEROS.

Para los efectos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y con el fin de uniformar el criterio sobre la estructura técnica que debe reunir el dictamen fiscal de los estados financieros, a continuación mencionamos el texto oficialmente aprobado.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y que incluyó el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía y que comprenden las modificaciones propuestas por el suscrito, presentan la situación financiera de _____ al _____ de _____ de 19 _____ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio fiscal que terminó en esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este dictamen apeguándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que no se encuentre dentro de impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de la 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 causante auditado.

México, D.F., a de de 19 .
Nombre y firma del Contador Público
y No. de Registro en la Dirección -
General de Auditoría Fiscal.

Cuando el Contador Público emita un dictamen con salvedades, deberá procurar presentar dichas excepciones en forma tal que su alcance, significado e implicaciones queden claramente expresadas. Esas salvedades o excepciones deben quedar incluidas tan cerca como sea posible de la aseveración o declaración a que se refieren.

INSTRUCTIVO No. 10.2
SOLICITUD DE EXHIBICION Y EXPLICACION DE
PAPELES DE TRABAJO

A fin de aclarar los puntos relacionados con la revisión que se efectúa a los dictámenes de estados - financieros emitidos por Contador Público de acuerdo con lo que menciona el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, deberán observarse los procedimientos que a continuación se citan:

1o. Será obligatorio por parte del Contador Público registrado a solicitudes de estas dependencias, exhibir y explicar sus papeles de trabajo.

2o. En el caso de Contadores Públicos domiciliados en lugar distinto al de la dependencia que revisará sus dictámenes, se procurará revisarle simultáneamente los dictámenes seleccionados, en cada una de -- ellas.

3o. Con la finalidad de agilizar la revisión de los dictámenes, es indispensable solicitar invariablemente al Contador Público registrado, la totalidad de sus papeles de trabajo para efectos de que este --

profesional o representante debidamente acreditado -- que haya intervenido en la auditoría, explique el contenido de aquellos puntos que se le requieran a efectos de aclarar o ampliar la información recibida en el dictamen para un mejor desarrollo de la revisión.

INSTRUCTIVO No. 10.3
SE ESTABLECEN LOS REQUISITOS DE PRESENTACION DE DICTAMENES PARA EFECTOS FISCALES EN LOS TERMINOS DEL A.T. 83 DEL CODIGO -- FISCAL DE LA FEDERACION.

El dictamen, informe y anexos complementarios -- que se presentan ante esta Dirección a partir del 10. de Mayo de 1973, debe ser presentado en el orden y -- con las indicaciones que a continuación se citan:

1. DICTAMEN.
2. BALANCE GENERAL.
3. ESTADO DE RESULTADOS.
4. ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DEL CAPITAL CONTABLE.
5. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.
6. INFORME SOBRE REVISION GENERAL DE IMPUESTOS.
7. ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El dictamen deberá constar en hoja por separado, o en su defecto, al pie o al reverso del Balance General, y expresado en los términos establecidos en estos instructivos, según el caso.

INFORME SOBRE REVISION GENERAL DE IMPUESTOS

El informe del Contador Público deberá incluir:

- 6.1 Régimen fiscal del causante.- Descripción de los impuestos federales a que está sujeto y de los -
-

impuestos federales a que está sujeto y de los r que es retenedor.

- 6.2 Descripción de las autorizaciones, subsidios o exenciones otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el ejercicio, o que hayan surtido sus efectos en éste.
- 6.3 Mención de haber revisado las bases de los impuestos causados, en los términos de su examen de los estados financieros, dando cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables por los impuestos indicados en el anexo 7.5.
- 6.4 Mención de que las partidas determinadas en sus pruebas de auditoría como acumulables, no deducibles, gravables o exentas fueron debidamente consideradas en la determinación de las bases gravables a que se refiere el punto anterior.
- 6.5 Mención de que los impuestos aplicables a las bases antes señaladas, fueron debidamente calculados y pagados.
- 6.6 Mención de que las importaciones revisadas en -- sus pruebas de auditoría cuentan con pedimentos o boletas aduanales y que la (s) factura (s) comercial (es) contabilizada (s) coincide (n), en términos generales con el (los) pedimento (s) o boleta (s) aduanal (es) en cuanto a descripción, peso, cantidad e importe y que revisó que el impuesto hubiese sido pagado.
- 6.7 Respecto a los anexos que:

"El causante preparó la información requerida -- por el Instructivo 10.] de la Dirección General de Auditoría Fiscal contenida en los anexos 7.1 a 7.9, que se adjuntan, la cual revisé en forma selectiva contra los registros, documentación y declaraciones de la empresa y en mi opinión, es

esté presentada adecuadamente para los efectos - del instructivo mencionado".

ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los anexos complementarios a los estados financieros serán los siguientes:

- 7.1 Estado comparativo de resultados por los cuatro últimos ejercicios (podrá hacerse en miles de pesos).
- 7.2 Estado comparativo del costo de producción y ventas de los cuatro últimos ejercicios (podrá hacerse en miles de pesos).
- 7.3 Análisis por subcuentas de los gastos indirectos de fabricación, gastos de administración, gastos de venta, gastos financieros y otros gastos, --- etc., en forma comparativa por los dos últimos ejercicios (anexos 7.3.1, 7.3.2, etc.).
- 7.4 Análisis del movimiento del año de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
- 7.5 Relación de prestaciones fiscales federales. En este apartado se anotarán, además, las diferencias de impuestos federales que determinó el Contador Público con motivo de su revisión, ya sean a cargo del causante o como retenedor. Como --- anexo 7.8 se deberá anexar copia fotostática de la (s) declaración (es) complementaria (s) si éstas fueron pagadas o indicar el motivo por el --- que no se han presentado.
 - 7.5.1 Deberán describirse las prestaciones fiscales federales a cargo del causante, con la indicación de la base gravable, tasa o tarifa e impuesto causado y pagado por los --- siguientes impuestos:
 - 7.5.1.1 Impuesto al Ingreso Global de las Empre-

sss.

- 7.5.1.2 Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- 7.5.1.3 Impuestos especiales sobre la producción o venta de primera mano a que esté sujeta la empresa.
- 7.5.1.4 Impuestos aduanales a la exportación.
- 7.5.1.5 Impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas.
- 7.5.1.6 Impuesto del Timbre.
- 7.5.2 Relación de prestaciones fiscales federales en las que el causante es retenedor -- con la indicación de la base tasa e impuesto correspondiente y pagado como sigue:
 - 7.5.2.1 Impuesto sobre Productos del Trabajo, -- con la indicación del total de sueldos -- pagados y el impuesto retenido y enterado.
 - 7.5.2.2 Impuesto sobre Dividendos.
 - 7.5.2.3 Impuestos sobre pagos hechos al extranjero; con la inclusión de los datos que se requieren en el anexo 7.5.3.1: IMPUESTOS RETENIDOS Y ENTERADOS POR PAGOS AL EXTRANJERO, en su caso, deberán manifestar en forma expresa que la causante no tuvo obligación de retener impuestos por pagos al extranjero.
 - 7.5.2.4 Otros impuestos retenidos.
- 7.6 Conciliación entre el resultado contable y el -- fiscal para efectos del Ingreso Global de las -- Empresas.
- 7.7 Conciliación entre los ingresos declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y los declarados al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, haciendo mención expresa del fundamento legal para los ingresos exentos, y en su caso, de los ingre

ses sujetos a tasas especiales. Al calce de este anexo se anotará la actividad a que se dedica la empresa, indicando la (s) fuente(s) principal (es) de los ingresos que obtuvo en el ejercicio.

7.8 Documentos complementarios.- Se acompañarán copias fotostáticas de:

7.8.1 Autorizaciones, subsidios o exenciones otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante el ejercicio, o que hayan surtido sus efectos en éste.

7.8.2 En su caso declaraciones complementarias de impuestos, incluyendo las originadas por la revisión del Contador Público.

7.9 Determinación del reparto de utilidades a los trabajadores con base en las cifras dictaminadas, proporcionando la información suficiente hasta llegar a precisar la participación de utilidades dictaminadas y en su caso el monto del reparto adicional que deba hacerse. Para tal efecto deberán utilizar el anexo 7.9.1.

El Contador Público que dictamina deberá cuidar que los conceptos y cifras de estos anexos complementarios, coincidan con los que aparecen en los estados financieros e informe sobre revisión general de impuestos, con el objeto de evitar posteriores aclaraciones. En el caso de discrepancias, se deberán aclarar por medio de notas al calce de los anexos.

LEYENDAS AL CALCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y NOTAS

El Contador Público que dictamine, deberá expresar las siguientes leyendas al calce y en relación a los estados y notas que firma:

Nombre	Leyenda
1) Balance General.	"El balance general preinserto es al que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> al ___ de _____ de 19 __" (Esta leyenda se anotará sólo cuando el dictamen se dé en hoja por separado).
2) Estado de Resultados.	"El estado de resultados preinserto es al que me refiero en mi dictamen -- adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> por el ejercicio (período) terminado el ___ de _____ de 19 __".
3) Estado de Variaciones.	"El estado de variaciones en las Cuentas del Capital Contable preinserto es al que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> por el ejercicio (período) terminado el ___ de _____ de 19 __".
4) Notas a los Estados -- Financieros.	"Estas notas forman parte integrante de los estados financieros a que me refiero en mi dictamen ---- adjunto sobre los estados

Nombre	Leyenda
1) Balance General.	"El balance general preinserto es al que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> al <u> </u> de <u> </u> de 19 <u> </u> " (Esta leyenda se anotará sólo cuando el dictamen se dé en hoja por separado).
2) Estado de Resultados.	"El estado de resultados preinserto es al que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> por el ejercicio (período) terminado el <u> </u> de <u> </u> de 19 <u> </u> ".
3) Estado de Variaciones.	"El estado de variaciones en las Cuentas del Capital Contable preinserto es al que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados financieros de <u>(causante)</u> por el ejercicio (período) terminado el <u> </u> de <u> </u> de 19 <u> </u> ".
4) Notas a los Estados -- Financieros.	"Estas notas forman parte integrante de los estados financieros a que me refiero en mi dictamen adjunto sobre los estados

financieros de (caucante)
al ___ de _____ de 15__"

Después de las leyendas mencionadas, y al calce - del informe sobre revisión general de impuestos, el -- Contador Público incluirá:

- a) Lugar y fecha (la misma de su dictamen).
- b) Nombre y número de Registro en la Dirección Ge neral de Auditoría Fiscal.
- c) Firma.

UNIFORMIDAD EN LA PRESENTACION

Con el objeto de uniformar la presentación de los dictámenes será indispensable que el informe y los anexos se presenten precisamente en el orden en que aparecen numerados en este Instructivo.

Tanto los estados financieros, el informe sobre - revisión general de impuestos como los anexos complementarios, deberán venir en una sola carpeta o legajo.

A los dictámenes fiscales que una vez presentados no reúnan los requisitos establecidos en este instructivo, no se les dará el trámite respectivo. Estas Direcciones procederán a requerir los documentos e informes faltantes, y en caso de no ser proporcionados, se procederá a la cancelación definitiva del trámite del dictamen.

DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL
INSTRUCTIVO No. 10.A

REGLAS DE CARACTER GENERAL RELACIONADAS CON SOLI-
CITUDES Y LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCI-
EROS DICTAMINADOS CON FINES FISCALES POR CONTADOR
PUBLICO.

Reglas de carácter general referentes a las soli-
citudes de presentación de los estados financieros --
dictaminados con fines fiscales por Contador Público
que se formulen según lo dispuesto por el artículo 85
del Código Fiscal de la Federación.

I.- DATOS DE LA SOLICITUD

Los causantes deberán remitir o presentar escri-
to, en los términos del formato que se anexa a este -
instructivo, en el cual proporcionarán a la Dirección
General de Auditoría Fiscal de acuerdo a su competen-
cia los datos que a continuación se mencionan y que -
deberán corresponder a (los) ejercicio (s) que vaya -
(n) a ser dictaminado (s).

- 1.- Nombre, razón o denominación social, domicilio y
clave en el Registro Federal de Causantes.
- 2.- Actividad (es), fuente principal de sus ingresos:
- 3.- El (los) ejercicio (s) que corresponda (n) a los
estados financieros que serán dictaminados.
- 4.- El nombre y el número de registro del Contador Pú-
blico que dictaminará, y cuya firma constará al -
calce expresada en los términos del formato anexo
al instructivo.
- 5.- La base técnica que adoptará para dictaminar los
estados financieros:

10.1 y 10.3

10.5 y 10.3

10.7 y 10.3

- 6.- El ingreso acumulable y el ingreso global gravable declarado (s) por declarar en el (los) ejercicio (s) de que se trate, para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
- 7.- La Oficina Federal de Hacienda de la Jurisdicción del contribuyente en la cual se entregarán los estados financieros dictaminados por Contador Público con los anexos que se establecen en el instructivo 10.3 anexando los estados financieros, van a ser entregados en la Oficialía de Partes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello deberá quedar claramente establecido.

Las solicitudes no tendrán trámite en la Dirección de Auditoría Fiscal.

- a) Cuando al Contador Público que se mencione no esté registrado en los términos previstos por la Fracción I del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Cuando el ejercicio que se mencione, no haya terminado todavía; invariablemente los causantes deberán presentar los escritos establecidos por la Fracción I; DESPUES DE QUE EL EJERCICIO A QUE SE REFIERAN HAYA TERMINADO EFECTIVAMENTE.
- c) Cuando se haya expedido en su caso orden de auditoría.
- d) Cuando a la fecha de presentación de la solicitud ya hubiere terminado el ejercicio inmediato siguiente, en cuyo caso deberá presentar su solicitud por este último ejercicio.

Cuando se trate de despachos de Contadores Públicos, deberá precisarse el profesionista que efectivamente vaya a dictaminar los estados financieros para fines fiscales, asumiendo en consecuencia la responsabilidad total y personal.

II.- PLAZO Y PROMOCO: PARA -
LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.

- a) Los dictámenes deberán ser entregados por los causantes DENTRO DE LOS 150 DIAS SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE SE HAYA FORMULADO EL OFICIO RESPECTIVO DE AUTORIZACION.
- b) El término mencionado podrá ser ampliado por la Dirección General de Auditoría Fiscal, hasta por un lapso improrrogable de 30 días cuando el causante lo solicite por escrito y exhiba causas fundadas para ello, a juicio de dichas Dependencias.

Los estados financieros deberán presentarse dentro de los lineamientos establecidos por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y los instructivos 10.1, 10.3 ó 10.7, según del caso, y se acompañará de todos los anexos establecidos por el instructivo 10.3.

INSTRUCTIVO 10.11

FALTA DE OBSERVANCIA DE LA FRACCION
SEGUNDA DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION.

El artículo 85 del Código Fiscal de la Federación establece determinados requisitos para que los hechos afirmados en los dictámenes emitidos para efectos fiscales por los Contadores Públicos Registrados,

se presuman ciertos, salvo prueba en contrario.

El dictamen deberá ser emitido con apego a las disposiciones fiscales y en su defecto, conforme a los estándares y procedimientos de auditoría adoptados por los Colegios de Contadores Públicos reconocidos.

El C. Director de Auditoría Fiscal designará a los funcionarios que integrarán el "Comité de Estudio y Aplicación de Sanciones a Contadores Públicos Registrados", este Comité se evocará al estudio de los casos que le sean propuestos por las Subdirecciones de Auditoría Fiscal de quien dependa el personal revisor, tomando en cuenta además los antecedentes del Contador Público, la actuación en conjunto del mismo, y propondrá, en su caso, al C. Director General de Auditoría Fiscal la aplicación de amonestaciones o la imposición de alguna de las sanciones previstas en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Las sanciones que podrán aplicarse serán las siguientes:

- a) Suspensión temporal hasta por 3 años de los efectos de su inscripción en el Registro de Contadores Públicos de la Dirección General de Auditoría Fiscal.
- b) Si hubiera reincidencia o el Contador Público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de su registro.

En virtud de lo anterior, se desarrollarán los siguientes procedimientos:

- 1.- Si como resultado de la revisión de un dicta

men o la práctica de pruebas selectivas se conocen deficiencias en la actuación profesional del Contador Público, el personal revisor las hará del conocimiento de sus superiores a fin de que evalúe su gravedad.

- 2.- Previa autorización correspondiente, se levantará Acta de Aportación de Datos e Informes al Contador Público Registrado a fin de precisar los hechos y dejar constancia de -- las explicaciones y aclaraciones proporcionadas por el Contador Público Registrado.
- 3.- El Acta y todos los demás elementos se turnarán al C. Subdirector de Auditoría Fiscal de quien dependa el personal revisor. El Comité de Estudio y Aplicación de las Sanciones a Contadores Públicos Registrados, de la Dirección General de Auditoría Fiscal, recibirá de las Subdirecciones de Auditoría Fiscal la documentación necesaria y la propuesta de estudio y resolverá de acuerdo a su competencia, previa audiencia que se concederá al -- Contador Público Registrado.
- 4.- La Dirección General de Auditoría Fiscal comunicará mediante oficio al Contador Público Registrado la amonestación o la sanción impuesta.
- 5.- A fin de que los Colegios Profesionales conozcan las irregularidades en que con mayor frecuencia incurren los Contadores Públicos en su actuación profesional y consecuentemente estén en condiciones de tomar las medidas que juzguen pertinentes, la Dirección General de Auditoría Fiscal enviará la información correspondiente.

Con fecha 11 de Abril de 1980, fue modificado el reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, en donde se deroga el instructivo de la serie 10 de la DAPP, a manera ilustrativa se anexan copias del Diario Oficial de la Federación de las modificaciones al reglamento:

se refiere al artículo 16, dentro de los diez meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trata. Este plazo se computa por el tiempo en que se prolonga la presentación de la declaración del impuesto y no sobre la fecha del ejercicio.

La Secretaría podrá expedir patentes basadas en los datos de la presentación del impuesto y los datos de las cuentas, si éstas fueron hechas y de haberse hecho debidamente comprobadas que impliquen el cumplimiento dentro del plazo mencionado en esta ordenanza. La autoridad correspondiente deberá proporcionar a una entidad un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará cumplida la obligación por un mes, o dentro de los quince días siguientes siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de patente. La Secretaría es la de competencia.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé esta Ley Orgánica, no tendrán efecto fiscal alguno.

ARTÍCULO 60.—El contribuyente podrá recurrir a la jurisdicción del comercio o a la de los tribunales ordinarios de primera instancia, siempre que se constituya a la Secretaría dentro de los diez meses siguientes a la presentación del acto a que se refiere el artículo 16, solicitando los mismos que se indican.

Cuando el contribuyente no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el juez podrá autorizarlo si puede dar un recibo dentro de un tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

El mismo constituido del contribuyente público lo hará, tanto podrá autorizarlo, a solicitud del contribuyente, que el dictamen se presente dentro del mismo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trata.

El contribuyente tendrá la obligación de llevar un libro de cuentas, tanto que tenga independencia física o independencia legal para hacerlo o que dentro de los diez meses siguientes a la fecha de presentación del acto a que se refiere el artículo 16, comparezca a la Secretaría que comunique y formalice, justificando los mismos que se indican.

ARTÍCULO 61.—Será impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente, por haber en tal momento e independencia, el contribuyente público respecto que:

I.—En el caso, por haber por incompatibilidad o estar en una vez en el ejercicio de cargo, subalterno después del retiro o por cualquier causa del ejercicio, del propietario o socio personal de la empresa o de quien ejerciera, subalterno o controlado que tenga independencia legal en la administración.

II.—Que haya sido en el ejercicio fiscal que dictaminó, dentro del mismo del ejercicio de / independencia administrativa o controlado del contribuyente o de una persona física subalterna o que era, o cuando el contribuyente o administrado o controlado que no tiene como se lo designa y se lo prohibe en los servicios.

El momento de la cesación en su independencia legal para dictaminar sobre los estados financieros de los que se menciona en este artículo.

III.—Tras, haya estado o pretendido estar, en el ejercicio fiscal que dictaminó sobre ingresos o rendimientos, o en los servicios del contribuyente que se designa dictaminar en independencia o administración.

IV.—Cuando, por cualquier circunstancia o motivo, participara dentro en el mismo o en los resultados de los estados financieros del contribuyente en los estados financieros del contribuyente en circunstancias en los cuales se concluyeron después del resultado del mismo.

V.—En los casos a que se refiere el artículo 16, de haber en el momento de la presentación de los estados financieros de Hacienda y Crédito Público o de la Secretaría de Hacienda de los estados financieros correspondientes.

VII.—En el momento en que se encuentre en una forma que el contribuyente, que se encuentre en una forma de independencia de cuentas.

ARTÍCULO 62.—Para dar cumplimiento a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación se garantiza que una persona física o jurídica que se refiere al artículo 16 de esta Ley Orgánica, deberá presentar los siguientes documentos:

I.—Dictamen relativo a los estados financieros presentado por el contribuyente respectivo.

II.—Estados financieros debidamente comprobados por el contador público respectivo y copia de los libros contables de cuentas.

- a).—Estados generales.
- b).—Estado de resultados.
- c).—Estado de modificaciones del capital corriente.
- d).—Estado de cambios en la situación financiera.
- e).—Nota a estos estados.

III.—Informe sobre la validez de la situación fiscal del contribuyente, expedido por el contador público respectivo.

IV.—Los siguientes datos a los estados financieros:

- a).—Estado comparativo de resultados.
- b).—Estado comparativo de los costos de producción y de mano.
- c).—Análisis comparativo por rubros de los gastos de fabricación de administración, de venta, fideicomiso y otros gastos.
- d).—Análisis del movimiento del rubro de los recursos complementarios de activo y rubro de pasivos.
- e).—Rubrica de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su beneficio o a cualquier título, tanto bajo protesta de decir verdad.
- f).—Cuentas sobre el resultado comparativo y probable para el rubro del impuesto sobre los rendimientos.
- g).—Cuentas sobre los ingresos declarados y los deducidos para efectos del impuesto sobre los rendimientos y de otros impuestos federales.
- h).—Determinación de la participación de contribución y los trabajadores.
- i).—Los datos de los contribuyentes que se refieren en los estados financieros que se indican en el artículo 16.

ARTÍCULO 10.—Para los efectos del primer párrafo del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, los documentos públicos requeridos deberán ser emitidos en el momento de la expedición de los estados financieros de las corporaciones, de conformidad con los disposiciones fiscales; los estados de resultados que reflejen la actividad independiente e independencia profesional del contador público al trabajo que desempeña; y la información que resulte como resultado del mismo.

Las normas de auditoría se considerarán vinculadas en la forma siguiente:

1.—Las relativas a la objetividad, independencia e imparcialidad profesional del contador público cuando se expresen en términos legales y no sólo académicos.

II.—Las relativas al trabajo profesional, cuando:

a) —La planeación del trabajo y la supervisión de sus avances se permitan abarcar los elementos de todo rubro antes que finalice el dictamen.

b) —El estado y proficiencia del estado de salud físico del contador público para desarrollar los hechos y obtener en que se fundan los estados financieros, y a obtener los propios elementos respecto de tales hechos y obtener información.

c) —Hay obtenido elementos profesionales suficientes y adecuados.

El contador público podrá obligarse a recibir elementos profesionales suficientes para desarrollar los hechos y obtener en que se fundan los estados financieros, y a obtener los propios elementos respecto de tales hechos y obtener información.

En la obtención de los elementos profesionales, el contador público podrá ser víctima de injurias verbales y siempre prohibidas.

Se considerará que un hecho expone, perjudica o disminuye fines importantes relativos cuando se involuntariamente o cuando se en prevención, vulnera o desvirtúa, produce resultados consecuentes a la imparcialidad de los estados financieros. Se considerará siempre prohibida la posibilidad de que se pueda incurrir por cualquier vía, o por consentimiento, los elementos profesionales de un hecho que se previene de manera.

El cumplimiento de las normas de auditoría a que se refiere esta Sección, será considerado laborioso y bajo la responsabilidad del contador público en los papeles de trabajo en que tiene su desarrollo.

III.—Las relativas de documentos e información, cuando el contador público expone en agosto sobre los estados financieros, correspondientes.

a) —Papeles preparados de acuerdo con las prácticas de contabilidad generalmente aceptadas.

b) —Bases principales hechas aplicadas sobre bases contables.

Se entenderá por contabilidad el estado de los recursos obtenidos e ingresos obtenidos respecto de los hechos, relativos, verbales, y documentales, tanto en el momento fiscal que se dictamina como en los sucesivos.

c) —Los documentos profesionales e información presentada en los papeles financieros del contador público y en los papeles relativos, con referencias y referencias para su adecuada interpretación.

En caso de discrepancia o la obtención de elementos públicos del contador público en que se expresen y se obtiene directamente sobre los estados financieros, obtenidos en cumplimiento de dictamen con respecto a un dictamen expone según sea el caso.

Cuando se obtiene de documentos profesionales, el contador público deberá ser abarcarlo mediante de reportes sobre los estados financieros de su empresa.

ARTÍCULO 11.—El contador público deberá emitir constantemente en su dictamen, un informe sobre la revisión de la actividad fiscal del contador público, en el caso de ejemplo:

1.—La descripción de acuerdo con lo que indiquen los reglas de auditoría general que el estado según la Sección, sobre de:

a) —El régimen fiscal del contador público.

b) —La información documental recibida.

c) —La revisión de libros contables y otros de los documentos relativos correspondientes.

d) —La revisión de la información contable, incluyendo en los estados a que se refiere el artículo 81 de esta Sección.

II.—La declaración bajo protesta de decir verdad del estado del dictamen a lo establecido en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación y en sus Reglamentos, así como se expone sobre el cumplimiento de los obligaciones fiscales del contador público, independientemente de su independencia profesional.

ARTÍCULO 12.—El contador podrá hacer a todo el estado del dictamen y estado financiero a que se refiere el artículo 81, cualquier otro que se expone para dictamen.

1.—Reservar al contador público:

a) —Cualquier información que considere a ser importante y demás disposiciones fiscales relativas a los estados financieros documentales para dictamen fiscal.

b) —La información, para su revisión de los papeles de trabajo elaborados con arreglo de la contabilidad presentada, los estados, en todo caso, en el momento que sea propiedad del contador público.

c) —La información que en cualquier momento sea requerida por el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contador público.

d) —La información de libros y documentos originales en aquellos casos en que así lo requiera el dictamen.

Para estos efectos de la información que proporcione el contador público conforme a lo que establece los artículos 11 y 12 de esta Sección, de su responsabilidad de proporcionar a que se refiere las bases aplicadas. En caso contrario, se procederá a imponer la sanción que establece el artículo 81 de esta Sección.

La información, elaborada de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta Sección, se entregará al contador público por escrito con copia de los originales, conservándose en poder de quien de ellos dio para su cumplimiento.

CAPITULO V

**VENTAJAS DEL DICTAMEN DESDE PUNTO
DE VISTA**

1) Interno.

Las ventajas del dictamen del Contador Público para el causante, desde el punto de vista interno, son:

a) Conocer realmente su situación fiscal. Sólo con una auditoría puede llegarse a tener un conocimiento razonablemente cierto de esta situación y sobre todo, saber a qué se hace acreedor si en forma espontánea no corrige su situación fiscal. Indiscutiblemente el asesoramiento del Contador ha hecho que su cliente no pague mayores impuestos, recargos y multas de lo que está obligado.

Consideramos oportuno recordar que los causantes que no cumplen con sus obligaciones fiscales, por ignorancia o falta de asesoramiento, están sujetos a sanciones administrativas que pueden llegar hasta tres -- tantos de los impuestos omitidos, esto independientemente del pago de las prestaciones omitidas y de los -- recargos.

Algunas de las infracciones que señala el Código Fiscal en su artículo 38 son:

FRACCION XVI.- Hacer, mandar hacer o permitir en su -- contabilidad datos falsos.

FRACCION XIV.- No llevar los sistemas de contabilidad -- que requieran las disposiciones fiscales, o llevarlos en forma distinta; no hacer los asientos, o hacerlos -- incompletos o inexactos, o fuera de plazos de las operaciones efectuadas.

FRACCION XVII.- Destruir o inutilizar los libros cuando no haya transcurrido el plazo durante el cual conforme ha la ley los deban conservar.

FRACCION XX.- Faltar a la obligación de extender reci-

bos, facturas, etc., a que obliga la ley; o no exigif los cuando tengan la obligaci3n de hacerlo.

Artículo 41:

FRACCION I.- Utilizar interp3sita persona para mani--
festar negociaciones propias o percibir ingresos gra--
vables dejando de pagar impuestos.

En cuanto a sanciones penales, se citan algunas, pero hay que tomar en cuenta que para estas se necesi--
tan ciertas situaciones, por ejemplo, que la Secreta--
ría de Hacienda declare que el fisco ha sufrido o pu--
do sufrir perjuicio; en otros casos se requiere que -
sea de parte de la Secretaría.

El delito de defraudaci3n fiscal se sanciona con
prisi3n de tres meses a seis ańos si el monto del im--
puesto defraudado es inferior a \$ 50,000 pesos y si -
fuere mayor con prisi3n de dos a nueve ańos.

El artículo 71 del C3digo Fiscal dice:

"Comete el delito de defraudaci3n fiscal quien -
haga uso de engańos o aproveche errores, para --
omitir total o parcialmente el pago de alg3n im--
puesto".

El artículo 72 indica:

"La pena que corresponde al delito de defrauda--
ci3n se impondr3 a quien:

I.- Mediante la simulaci3n de actos jur3dicos --
omita total o parcialmente el pago de los --
impuestos a su cargo.

II.- "... (a3n cuanto a declaraciones)" consigne
en las que presente, ingresos menores a los
realmente obtenidos o deducciones falsas.

VI.-No enteré a las autoridades fiscales..... -
las cantidades que haya retenido o recaudado
de los causantes por conceptos de impuestos?

b) Evitarse molestias innecesarias de las autoridades fiscales y aún cuando la DAFF hace preguntas y solicita información cuando rinde el dictamen; como - ya se dijo anteriormente, éstas nunca se comparan con las molestias que se hubieren causado al sufrir una - revisión directa.

¿Qué los causantes dictaminados son causantes bajo control?, es cierto, pero estar bajo control no de be importar cuando se cumple con las obligaciones, -- pues siempre es mejor cumplir por gusto lo que otros cumplen por la fuerza, y además hay muchos causantes que están bajo control aún sin dictamen.

c) Si de la revisión hecha por el Contador Público se encuentran impuestos omitidos éstos se pueden enterar sin sanciones, aún cuando con recargos, situación que no hubiera sucedido si las autoridades hubieran descubierto estas omisiones.

d) Cuando el causante ha solicitado al Contador Público una auditoría en relación a sus declaraciones fiscales ha obtenido los beneficios inmatos que de éste trabajo se devengan, ya que el principal objetivo de la auditoría no es revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales puesto que éste es sólo uno de los beneficios, entre otros tales como:

- Conocer su situación financiera.
- Obtener recomendaciones para mejorar su sistema.
- Mejorar su control interno.
- Utilizar sus estados dictaminados para fines -

crediticios.

- Conocer otras obligaciones tan importantes como los impuestos, esto es, por ejemplo, "Obligaciones de pago de nóminas", etc.

El causante o sea, el cliente del auditor, debe saber que el dictamen no es un salvoconducto, y por lo tanto no debe olvidar que las autoridades siempre tendrán el derecho de revisarlo no una vez, si no todas las veces que lo crean conveniente.

Finalmente, en relación con los puntos de vista del causante, opinamos que las autoridades deben dar una clara ventaja a los causantes que se hacen dictaminar para efectos fiscales; que los distingan de los no dictaminados.

2) Externo.

Las ventajas del dictamen del Contador Público - para el causante, desde el punto de vista externo, es dirigido primordialmente a la o las personas que solicitan el mismo, pudiendo ser estos:

1.- El Fisco:

- a) Una de las ventajas más importantes del dictamen del Contador, es que es considerado por las autoridades, como causante bajo control, ya que su situación fiscal es revisada todos los años por el Contador Público. Que les dictamina y el resultado de esta revisión es informado a las autoridades, quienes -

por lo tanto cuentan con este reporte que les sirve -- como elemento base para conocer la situación fiscal -- de estos causantes. El cual vigila: que los impuestos o diferencias de impuestos que se mencionan en -- los dictámenes se hayan pagado, cuidando sobre todo -- aquellos en los que la caducidad estuviere próxima a surtir sus efectos; revise que se hayan conciliado -- los ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta con los sujetos al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles; comprueba la conciliación entre las deducciones fiscales y las erogaciones reportadas sujetas a retenciones de impuestos, como el Impuesto Sobre Productos del Trabajo o sobre el Impuesto Sobre Imposición de Capitales; verifica la existencia de oficios sobre autorizaciones especiales, etc.

b) Las autoridades hacendarias han triplicado su fuerza revisora, sin que por esto se deba entender -- que el Contador Público trabaja para el fisco.

Una vez seleccionado el dictamen a revisar, se cita al Contador Público con objeto de que presente -- sus papeles de trabajo, los cuales son examinados para comprobar no sólo la situación de los impuestos reportados, si no fundamentalmente para comprobar que -- el dictamen se emitió cumpliendo con las normas de -- auditoría generalmente aceptadas, verificando de esta forma la existencia de un control interno que garantiza la inexistencia de operaciones omitidas o registradas en tal forma que permitan la evasión de impuestos.

Para que se tenga una idea, la DAFF recibe un -- promedio de un 80% de dictámenes de empresas con ingresos anuales superiores a 20 millones de pesos y -- más del 90% de las empresas con ingresos anuales superiores a 40 millones de pesos.

Esto quiere decir, que el fisco controla a través de los dictámenes emitidos por los Contadores Públicos a los causantes que generan el ingreso más importante del Presupuesto de Ingresos de la Federación.

c) La recaudación de impuestos vía causantes dictaminados es de mayor productividad en relación al costo que invierte el gobierno, es decir, que la mayor -- productividad por hombre en la recaudación de impuestos la tiene el personal que se dedica a la revisión -- de dictámenes.

d) Mediante los dictámenes el fisco cuenta con -- los elementos necesarios para clasificar a los causantes cumplidos y en esta forma puede planear mejor su -- trabajo, enfocándolo básicamente a la revisión de los causantes morosos.

Se considera que las autoridades deberían difundir la utilidad que representa el dictamen del Contador Público, apoyándolo y dándole facilidades especiales a los causantes que opten por la dictaminación de sus estados financieros para estos efectos.

2.-Los dueños, socios o accionistas:

El Contador Público a través de su dictamen, proporciona la información para que las personas interesadas tomen decisiones, y puedan tener confianza y seguridad en sus aportaciones o inversiones, porque les -- muestra el rendimiento obtenido y la forma como se maneja y conserva su patrimonio. Como buena parte de -- los propietarios delegan la facultad de administrar en terceras personas, el dictamen es el elemento de valor para juzgar sobre la eficacia de su empeño.

Coadyuva, además, para tomar decisiones respecto a la conveniencia de aumentar capital, de contratar --

crédito, de decretar un dividendo, etc. Por otra parte, es requisito para registrar las acciones, bonos y obligaciones en las bolsas de valores, y en su caso, en la Comisión Nacional de Inversiones, así como para obtener o conceder crédito que exceda de cierta cuantía.

3.- El Consejo de Administración.

Garantizar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.

4.- Los Comisarios.

Vigilar la administración de la entidad.

5.- Los Directivos y Funcionarios.

Comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones correctivas.

3) Otros.

Las ventajas del dictamen del Contador Público, - para el causante, desde el punto de vista de otros, -- observa el dictamen desde múltiples puntos; ya sea como:

a) Inversionistas.

Medir la conveniencia en ingresar como accionista, porque para estimar el valor de compra venta de un negocio o de una parte del mismo, les interesará conocer sus rendimientos y sus situaciones financieras.

b) A los acreedores y proveedoras.

Determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.

Porque tendrán más elementos de información para juzgar respecto a la solvencia de los presuntos deudores, de las posibilidades de recuperación, y de des luego, les servirá de base para decidir acerca de nuevas demandas de crédito o ampliación de los ya --- otorgados.

c) La banca.

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.

d) A los trabajadores.

Además, conforme a la legislación mexicana, - los trabajadores en los negocios deben estar interes dos en conocer la opinión del Contador Público respe to a los estados financieros, para los efectos de capital realmente invertido, el estado de movimiento en el capital contable y los resultados obtenidos por -- las empresas; todo ello, para efecto de la participa ción que tienen en las utilidades de las empresas.

Porque en virtud de la imparcialidad con que el Contador emitió su opinión, pueden estar seguros - de que la participación que les corresponde en los -- rendimientos, según lo estipulado en las leyes labor les, quedó bien determinada.

e) Al público en general.

Porque al enterarse la gran masa anónima de - lectores de estados financieros de la opinión expres da por el Contador Público sobre tales documentos, -- puede juzgarlos en la forma debida y tomar las deci siones pertinentes.

" CONCLUSIONES "

- 1- El dictámen 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 examinados.
- 2- Para que el Contador Público independiente pueda dar su opinión sobre la situación financiera de una empresa, es necesario que adopte las normas de Auditoría generalmente aceptadas y los procedimientos de Auditoría, verificando que los Estados Financieros se hayan formulado de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados y que hayan sido aplicados sobre bases consistentes a las de ejercicios anteriores.
- 3- Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña.
- 4- Los principios de Contabilidad son postulados básicos que rigen los criterios de contabilización y preparación de Estados Financieros.
- 5- Conforme ha transcurrido el tiempo ha ido evolucionando la profesión de la Contaduría Pública. La Auditoría de Estados Financieros, siendo una de las ramas de la contaduría y el dictámen como culminación de ésta, han ido evolucionando de igual forma, buscando siempre la mejor redacción.
- 6- El dictámen es, por sus antecedentes, evolución técnica, forma y contenido, el medio más eficaz y digno de crédito con que cuenta el Contador Público para dar a conocer su opinión sobre los resultados de la Auditoría de Estados Financieros y acerca de otros casos que en el futuro vaya generando la creciente complejidad de -

la actividad humana en el campo económico, en los que sin duda, será necesaria la opinión autorizada, plenamente confiable, de un profesional capaz de estimar lo que se proyecta y evaluar resultados de lo que se ha hecho.

- 7- El Contador Público con sus conocimientos, su preparación, su criterio, su técnica y sobre todas las cosas, su ética como hombre y como profesional, deberá siempre engrandecer a la profesión, procediendo siempre con rectitud y con sus principios morales.

BIBLIOGRAFIA.

1. Auditoría.
Arthur Holmes, C.P.A.; Eric L. Kehler, C.P.A.
2. Deberes de los Contadores Junior y Senior.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
3. Auditoría práctica.
C.P. Alejandro Prieto y Ruiz de Velasco.
4. Compendio de normas y pronunciamientos de Auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
5. Breve historia de la Profesión de Contador Público en México.
C.P. Rafael Mancera Ortíz.
6. Manual del Contador.
W. A. Paton.
7. Código de Etica Profesional.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
8. Normas y procedimientos de auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.