

2 ej.
80A



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

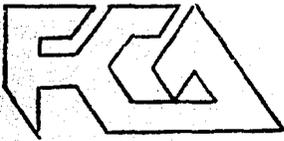
**Dictámen Tradicional,
Nuevo Dictámen, Dictámen
Fiscal y Dictámen del Comisario**

Seminario de Investigación Contable
QUE EN OPCION AL GRADO DE :
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
JOSE RIVERA MALDONADO

DIRECTOR DE SEMINARIO:
C.P. FERNANDO ACEVES GALVAN

México, D. F.

1986





UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DICTAMEN TRADICIONAL, NUEVO DICTAMEN,
DICTAMEN FISCAL Y DICTAMEN DEL COMISARIO.

- I N D I C E -

INTRODUCCION.

CAPITULO	I	GENERALIDADES	1
	1	ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA	1
	1.1	DEFINICION DE AUDITORIA	5
	2	DEFINICION Y COMENTARIOS DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.	6
	3	DEFINICION Y COMENTARIOS DE LAS NORMAS DE AUDITORIA	10
CAPITULO	II	EL DICTAMEN	16
	1	ANTECEDENTES HISTORICOS	16
	1.1	DEFINICION Y DIFERENTES FORMAS DEL DICTAMEN	25
	1.2	CLASIFICACION DEL DICTAMEN Y OTRAS CONSIDERACIONES	28
	2	EL DICTAMEN TRADICIONAL	29
	2.1	CONCEPTO, FORMA, CONTENIDO Y ANALISIS	29
	2.2	EXEPCIONES RELEVANTES Y SU PRESENTACION	32
	3	EL NUEVO DICTAMEN	35
	3.1	CONCEPTO, ANALISIS Y CAMBIOS ENTRE EL DICTAMEN TRADICIONAL Y EL NUEVO DICTAMEN	35
	3.2	FORMA Y ARGUMENTACION DEL NUEVO DICTAMEN	37
	3.3	EXEPCIONES RELEVANTES Y SU PRESENTACION	38
CAPITULO	III	EL DICTAMEN FISCAL	43
	1	CONCEPTO, OBJETIVOS Y VENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL	43
	2	ORGANISMOS Y LEYES QUE LO REGULAN	44
	2.1	REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR EL LICENCIADO EN CONTADURIA PARA SU PRESENTACION ASI COMO EN LA SOLICITUD DE PRESENTACION DEL DICTAMEN	45
	3	INFORMACION REQUERIDA POR LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION	48
	4	OBLIGACIONES Y SANCIONES	68
	5	PROGRAMA PARA LA REVISION DEL DICTAMEN POR PARTE DEL LICENCIADO EN CONTADURIA	69
	6	REVISION DEL DICTAMEN POR PARTE DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION	74

CAPITULO	IV	DICTAMEN DEL COMISARIO	75
	1	INTRODUCCION	75
	2	ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA FUNCION DE VIGILANCIA	75
	3	EL CARGO DE COMISARIO REGLAMENTADO POR LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES	77
	3.1	INDEPENDENCIA MENTAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL	77
	4	PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS EN EL INFORME DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN EL DESEMPEÑO DEL CARGO DE COMISARIO	79
	4.1	RESPONSABILIDAD DEL COMISARIO DE ACUERDO CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL	79
	4.2	LAS NORMAS DE AUDITORIA EN EL INFORME DEL COMISARIO	80
	5	EL DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA FUNGIENDO COMO COMISARIO	81
	5.1	EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO COMISARIO SIENDO EL AUDITOR EXTERNO	81
	5.2	EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO COMISARIO SIN SER EL AUDITOR EXTERNO	82
		CONCLUSIONES	84
		BIBLIOGRAFIA	87

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

La Contaduría Pública ha tenido a través del tiempo un continuo desarrollo y una intervención más amplia y preponderantemente dentro del ámbito empresarial, así como en el sector público, predominando las aportaciones de esta disciplina, no solamente en el campo contable sino además en el orden fiscal y administrativo, entre otros.

El presente trabajo se aboca al desempeño del Licenciado en Contaduría como profesionalista independiente, dentro del contexto social, así como a su dictamen, producto de su trabajo, en las diversas aplicaciones que tiene en la vida económica de nuestro país.

El Licenciado en Contaduría adquiere responsabilidad en el desempeño de su labor como auditor, no solamente ante las personas que contratan sus servicios, sino ante un sinnúmero de individuos de la comunidad.

La profesión exige un alto nivel de calidad en el trabajo del auditor y dado que la auditoría, se soporta en un juicio profesional sólido puesto que va a determinar la opinión sobre la situación financiera-fiscal de la empresa, es imposible establecer reglas que le marquen fines exactos a seguir.

En la actualidad, la actividad de dictaminar se ha circunscrito casi exclusivamente para efectos financieros y fiscales, aunque su uso no es ni debe ser limitado.

He tenido la idea de tratar el tema del dictamen, dadas las necesidades que imperan debido al crecimiento de los negocios, además de que el público cada día confía más en la imparcialidad, independencia y honorabilidad del Licenciado en Contaduría, ya que en los asuntos de negocios, se necesita la opinión autorizada de un profesional como lo es éste.

CAPITULO I

GENERALIDADES

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA.

Los antecedentes de la auditoría están en estrecha relación con los de la contabilidad, puesto que es una consecuencia de ésta.

Existen pruebas de la actividad contable practicada en tiempos muy -- remotos, pero como hay poca certeza en la historia antigua acerca de la -- precisión cronológica de los acontecimientos, se cree necesario partir del -- análisis del objeto de la contabilidad para así poder decir con cierta --- exactitud lo referente al antecedente más antiguo de ésta.

La contabilidad tiene por objeto el conservar un testimonio de naturaleza duradera de los hechos económicos pasados.

Respecto al origen de los números se sabe que en tiempos prehistóricos el hombre dibujó símbolos en las paredes de sus cabernas, y que algunos de estos símbolos son números, esto anterior a los diez mil años A.C. Los sirios y los hebreos usaron las vientidos letras de su alfabeto para representar números; los babilonios usaron números cuneiformes y curvilíneos -- hacia los seis mil años A.C.. En consecuencia se puede decir que para el -- año seis mil A.C. existían elementos para considerar la existencia de la -- actividad contable.

El antecedente más remoto de documentos escritos que se conoce es el -- de una tablilla de barro que actualmente se conserva en el Museo Semítico de Harvard, en Boston, Massachusetts. Se calcula su antigüedad sobre seis -- mil años A.C. , dicha tablilla se considera como el testimonio contable -- más antiguo, su origen sumérico indica que fue en la Mesopotamia donde la actividad económica llegó a tener gran importancia dando origen a que se -- practicara la contabilidad. Con respecto a la auditoría se tiene la ins--- cripción de algún habitante de Roma del siglo I A.C., de "revisado por" y "revisado y encontrado correcto", en tablilla de huesos grabados; otro da- to importante por ser el que origina la palabra auditoría es el del siglo

XIII de nuestra era, en el cual se tienen noticias de las lecturas que --- hacían los responsables de la administración de una empresa al funcionario revisor, por lo que estos funcionarios escuchaban la rendición de cuentas que hacían los administradores. De ahí el origen de la palabra auditoría, derivada del inglés "to audit" (escuchar) y así en forma verbal los auditores transmitían a su mandantes su informe sobre lo que habían escuchado y observado.

Tiempo después, dichos funcionarios extendieron su examen a los registros, que habían servido al administrador para formular su rendición de cuentas, y es entonces cuando empezaron a emitir un informe por escrito sobre el estado en que se encontraba la situación financiera. Dicho informe estaba basado principalmente en el resultado obtenido de comprobación aritmética de las cuentas.

Simultáneamente al iniciarse el Renacimiento, comienza la etapa de divulgación de la contabilidad, debido a la invención de imprenta, su enseñanza: la impartían los monjes quienes era en esa época las personas cultas.

Benedetto Cotrugli Rengeo nacido en Dalmacia fue autor de "Della macatura et del mercante perfetto", en esta obra se señala el uso de tres libros: Quaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador o recordatorio).

Fray Luca Pacioli nació en el burgo de San Toscana, en el año de 1445, quien estudió teología y matemáticas, dió cátedras en varias universidades (Roma, Florencia, etc.), redactó un tratado de contabilidad sin haber sido contador.

Su obra se publicó en 1494 y se tituló "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita". La edición fue dividida en dos partes, la primera en aritmética y álgebra y la segunda en geometría, subdividida en ocho secciones en cuya última sección partiendo de la división de una recta media y extrema razón, estudia los diversos números, es ahí donde se refiere a la contabilidad en el Distinctionona tractus XI tratta de computi e delle scritture, pues consideró que la contabilidad en su aplicación requiere del conocimiento matemático.

El Tractus XI se refiere no sólo al método contable que desde entonces se conoció con el nombre de " A lla veneziana ", sino además amplía la información de las prácticas comerciales de su tiempo. El tema sobre contabilidad comienza con la explicación del inventario, diciendo que es una lista de activos y pasivos, que deben ser preparados por el propietario de la empresa antes de que ésta comience a operar, la clasificación de los conceptos se deberá hacer de acuerdo con los principios de movilidad y valor, el dinero será el primero de ellos, dicho inventario deberá ser en un sólo día.

La explicación que da del Memoriale, es que será un libro donde se anotarán las transacciones en un orden cronológico con un completo detalle de la naturaleza de las mismas, el cual era considerado como borrador.

El Giornale lo explica á través de una exposición sumaria: toda operación se registrará por sus efectos de crédito y débito, toda transacción - en moneda extranjera será convertida en moneda veneciana.

El Quaderno es la denominación que recibe el mayor, lleva usualmente-- un índice alfabético que facilita la rápida localización de la cuenta deseada.. Cada cuenta se deberá de llevar en una página, dos hojas unidas por - el centro, los débitos irán en la hoja de la izquierda y los créditos en - la hoja derecha, usa índices cruzados con el objeto de amarrar los asientos del mayor, la única forma de poder abarcar pormenorizadamente la causa del asiento.

La revolución francesa y la revolución industrial trajeron más tarde - a la contabilidad modificaciones de fondo y forma, que bajo el nombre de -- principios de contabilidad aún en la actualidad continúan acrecentando --- particularmente problemas referidos a fondo como son: principios tendientes a solucionar problemas relacionados con los precios y la unidad de medida de valor, apareciendo conceptos tales como: depreciación, amortiza--- ción, reservas, fondos, etc.

En cuanto a forma apareció en esta época el diario mayor único, el sistema centralizador, la mecanización contable, etc.

A partir del siglo XIX Estados Unidos ha sido uno de los países que -

más ha contribuido al perfeccionamiento de la contabilidad, de la auditoría así como los sistemas contables y administrativos de este país ha sido las bases de la contabilidad y de la auditoría en México.

Como se ha visto en transcurso de este trabajo, la contabilidad va aprejada a la auditoría y al adelanto comercial e industrial, y todo lo expuesto en este breve bosquejo de antecedentes se refiere más que nada a los antecedentes de la contabilidad y de la auditoría siendo ésta consecuencia de aquella.

1.1 DEFINICION DE AUDITORIA.

La actividad que los auditores realizan es la de verificar los registros contables de las empresas, con dos principales finalidades:

- a. Para efectos financieros.
- b. Para efectos fiscales

La auditoría está regida por diversas normas de auditoría y tienen como finalidad, revisar el proceso contable para determinar la razonabilidad de los estados financieros.

A continuación señalo algunas definiciones de Auditoría, mismas que de una u otra forma tienen como propósito contribuir en la investigación de este tema de interés primordial en nuestra profesión.

El Comité Especial del Instituto Americano de Contadores Públicos define a la Auditoría como: "El examen de libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de algunas personas situados en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificado"

Auditoría según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos: " Es una revisión o exámen elaborada por el Contador Público sobre libros, bienes, registros y transacciones de una entidad económica con el objeto de emitir una opinión con respecto a la razonabilidad que reflejan los estados financieros. Dicha revisión deberá hacerse tomando en cuenta las Normas, Técnicas y Procedimientos de Auditoría, así como los Principios de Contabilidad -- generalmente aceptados"

Auditoría según Montgomery: Es un examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización con el fin de determinar o verificar los eventos relativos a sus operaciones financieras y a los resultados de estos al informar sobre los mismos.

Arthur W. Holmes dice que "la Auditoría es la comprobación científica de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud o integridad de la Contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados e informes que se rinden".

Cook Winkle la define como: "una investigación, apreciación sistemática de las transacciones, procedimientos y operaciones de una empresa y de los resultantes Estados Financieros.

E. L. Kohler, C.P.T. , para este autor la Auditoría significa: "cualquier revisión profesional o no profesional de registros o informes de Contabilidad.

En resumen, defino la Auditoría como la revisión de los registros contables de una empresa, la cual se hace mediante la verificación para llegar conclusiones ciertas sobre la estimación y valuación del control interno y para dar una opinión sobre la situación financiera, ya sea para fines de información financiera o fiscal, tomando en cuenta las Normas de Auditoría, Principios de Contabilidad y demás Pronunciamientos normativos de a profesión.

2. DEFINICION Y COMENTARIOS DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

ACEPTADOS.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son conceptos básicos cuya aplicación hace posible la uniforme formulación e interpretación de los estados financieros. Debido a que la entidad económica tiene la responsabilidad primaria en la elaboración de los Estados Financieros debe de observar dichos principios, y el auditor se va a encargar de comprobar que así sea.

Según la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. son los " Conceptos básicos que establecen la

delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera --- cuantitativa por medio de los estados financieros".

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el período contable.

Los principios de contabilidad que establecen las bases para cuantificar las operaciones del ente económico, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio de contabilidad que se refiere a la información, es el de revelación suficiente.

Los principios de contabilidad que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y --- consistencia.

A continuación se comentan brevemente los Principios de Contabilidad - Generalmente Aceptados:

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: (1) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y (2) centro de decisiones independiente 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 moral o una combinación de varias de ellas.

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

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se considera por ella realizados: (A) cuando ha efectuado transacciones con -- otros entes económicos, (B) cuando ha tenido lugar transformaciones inter-- nas 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 ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en -- términos monetarios.

Período 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 períodos 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 informa-- ción contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En tér-- minos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso -- que originaron, independientemente de la fecha en que se pagan.

Valor Histórico Original.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se concideren realizados contablemente. Estas ci-- fras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserve la imparcialidad y objetividad contable. Si se -- ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los es-- tados financieros, se considerará que no ha habido violación de este prin-- cipio; sin embargo, ésta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Negocio en Marcha.- La entidad se presume en existencia permanente, -- salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados -- financieros representaran valores históricos, o modificaciones de ellos,--

sistemáticamente obtenidos.

Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto - deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

Dualidad Económica.- 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 especifica-- ción de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su con-- junto.

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

Revelación Suficiente.- La información contable presentada en los es-- tados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo nece-- sario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia Relativa.- La información que aparece en los estados finan-- ciers debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información re-- sultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Consistencia.- Los usos de la información contable requieren que se -- sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La in-- formación contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la compa-- ración de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución, ---

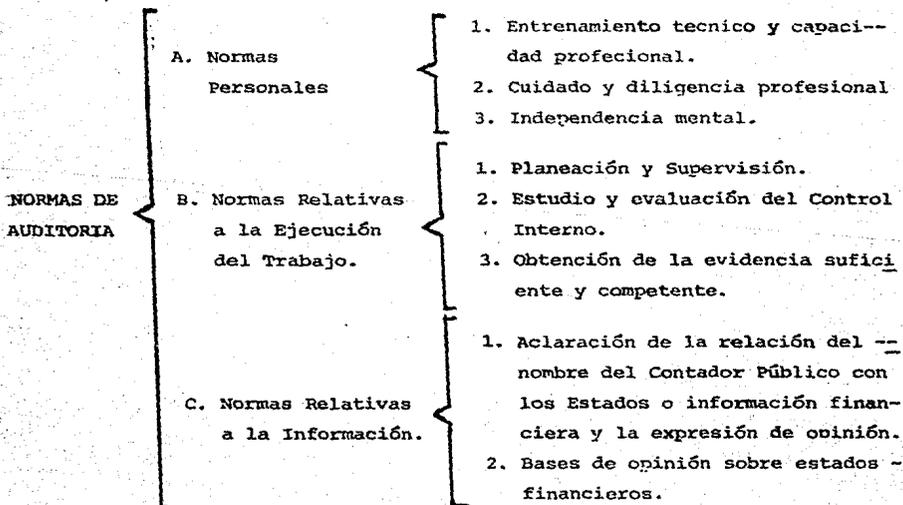
mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información - debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la informa--- ción que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

3. DEFINICION Y COMENTARIOS DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define las Normas de --- Auditoría como: "los requisitos mínimos de calidad relativa a la persona--- lidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se deriven de la natura--- leza profesional de la actividad de auditoría y de sus características es--- pecíficas".

Clasificación de las Normas de Auditoría:



Las Normas de Auditoría se originan de la responsabilidad que tienen los auditores al emitir su opinión sobre los Estados Financieros, las cuales obligan a actuar con un alto grado de calidad y profesionalismo. La Auditoría tiene una serie de técnicas especializadas con el fin de asegurar un alto nivel de calidad en el trabajo de Auditoría. La experiencia demuestra que el uso de las técnicas preestablecidas es necesario para que exista un patron general; independientemente de que la Auditoría se basa en el criterio y madurez profesional.

Las Fuentes de la Auditoría son:

1. La Auditoría es un trabajo de naturaleza profesional y que exige una calidad óptima del trabajo para hacer frente a la responsabilidad que adquiere un auditor con el público en general que -- hará uso del resultado de su trabajo.
2. La Auditoría tiene características y finalidades muy particulares y que resulta imposible reglamentar en forma específica el -- trabajo de esta actividad ya que la Auditoría se sujeta básicamente a la madurez y solidez de criterio y experiencia profesional del propio auditor.

Como se puede observar, la clasificación anterior sigue un plan lógico respecto al trabajo y requisitos que el Licenciado en Contaduría debe reunir en la realización de su actividad.

A. Normas Personales.- Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la Auditoría impone en un trabajo de este tipo.

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.- El entrenamiento -- técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades dentro del campo contable en general que son necesarios para el desempeño del trabajo de este tipo.

La capacidad profesional se puede decir que es la conjunción de los -- conocimientos adquiridos en la escuela avalados estos con un título profesional y las experiencias prácticas así como la actualización continua.

2. Cuidado y Diligencia Profesional.- Para cumplir con este compromiso con su clientela y con la sociedad no basta con que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión, es necesario además - que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueda esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

3. Independencia Mental.- El auditor debe realizar su trabajo de tal manera que su opinión no esté intervenida por personas o situaciones algunas ya que de esta manera estaría atendiendo a intereses impuestos.

El juicio del auditor expresado por medio de su opinión, debe tomar -- como única base la objetividad de la situación financiera que examina mediante la aplicación de los procedimientos y técnicas.

Al respecto el Código de Ética Profesional promulgado por el I.M.C.P. A.C. señala las siguientes normas:

3.1. El Contador Público que actúe en forma independiente, acepta la - obligación de sostener un criterio libre e imparcial, ya que en - su carácter de auditor externo al examinar las cuentas y emitir - su opinión respecto a los estados financieros o bien cuando actúa como consultor de empresas. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión acerca de los estados financieros, y en cuentas y documentos en su actividad como consultor de empresas, en los siguientes casos:

- a). Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente.
- b). Sea o haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: Director, Miembro del Consejo de Administración o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económicamente o -----

administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- c). Tenga o haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d). Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó o de la empresa que contrató sus servicios y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e). Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.
- f). Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones - concesiones o permiso de trascendencia.

3.2. Ningun contador público independiente podrá participar en un negocio u ocupación que a juicio de la Junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca o del Instituto en su caso, sea incompatible con la profesión de contador público. Cuando cese el trabajo u ocupación incompatible podrá reanudar sus actividades como contador público independiente. La Junta de Honor de la Asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto en su caso, a petición de parte, calificará acerca de la compatibilidad o incompatibilidad a que se refiere esta regla.

B. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.- Son las mismas con que el auditor debe desarrollar su trabajo, partiendo de la base, cuidado, diligencia y responsabilidad para obtener los mejores resultados para beneficio de su cliente, y del público en general.

1. Planeación y Supervisión.- Estos dos conceptos que aunque van unidos son diferentes; por planeación debemos entender el conjunto de proyecto

que se elevoran antes de hacer el trabajo, ya que para realiza todo trabajo es necesario planearlo y para obtener efectos positivos debemos conocer las características específicas del trabajo que se va a realizar, estas -- características serán las que determinen los procedimientos de auditoría que deberán aplicarse.

La supervisión es una función que el auditor debe tener sobre sus ayudantes, dándoles una orientación suficiente y ejercer sobre ello una vigilancia estrecha.

2. Estudio y Evaluación del Control Interno.- El auditor debe realizar un estudio y evaluación del control interno, ya que este servirá de base -- para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que va a utilizar, el estudio del control interno tiene -- por objeto conocer dicho control en la ejecución de las operaciones.

3. Obtención de la Evidencia Suficiente y Competente.- Esta norma es -- muy importante, ya que mediante sus procedimientos de auditoría, el audi-- tor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el gra-- do que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

La obtención de evidencia suficiente es la aplicación de los procedi-- mientos de auditría necesarios para tener la certeza de que lo examinado -- está suficientemente comprobado por los hechos y documentos que lo acredita-- tan como cierto, cuando menos en una forma razonable.

La competencia y suficiencia van unidos estrechamente ya que sin algu-- no de estos calificativos estaría incompleto el documento.

C. Normas Relativas a la Información.- El auditor por medio del dicta-- men informa sobre el trabajo desarrollado y las conclusiones a que llegó -- en él depositan su confianza todos los interesados en los estados financie ros, para dar crédito a las declaraciones sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa que en ellos aparecen.

1. Aclaración de la relación del Contador Público con Estados o Infor-- mación Financiera y la expresión de opinión.- En todos los casos en que --

el nombre del contador público quede asociado con algunos estados financieros, éste debe expresarse de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros.

2. Bases de opinión sobre estados financieros.

- a) El auditor debe aclarar si en su opinión los Estados Financieros -- presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) El auditor debe hacer notar en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en el período actual, en relación con el período anterior.
- c) A menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, - se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.
- d) Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresar-- las de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ellas dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.
- e) Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe aclararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza.

CAPITULO II

EL DICTAMEN1. ANTECEDENTES HISTORICOS

La función de Auditor que desempeña el Licenciado en Contaduría empezó a tener su desarrollo a fines del siglo XIX, en Europa. A través de la Ley Británica de Sociedades Mercantiles en el año de 1862, los servicios de -- este profesional merecieron reconocimiento oficial.

Con la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, reconocido por el gobierno inglés en 1880, se fué estructurando el trabajo que debería realizar el Contador Público, ya en calidad de - Auditor de acuerdo con las disposiciones legales.

A continuación se presenta un Dictamen publicado en la revista The --- Accountant, de Londres, el 7 de abril de 1888, en Inglaterra.

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

Durante años fue costumbre incluir en el texto del dictamen la palabra " Certificamos" y como consecuencia de ello, se interpretaba la opinión -- del Contador Público como un Certificado.

Era justificado el empleo de la palabra "Certificamos" en el Dictamen de acuerdo con los adelantos de aquella época, puesto que la función del - Auditor se resumía en corroborar los datos correspondientes a las existencias monetarias y físicas de la empresa, así como las deudas contraídas por la misma, y por lo tanto, el informe sobre la revisión realizada aseguraba precisión, denotaba exactitud.

Un ejemplo de lo anterior es el siguiente Dictamen que data del año de 1895:

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 el año de 1900 fué modificada la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1879, se incluyo en la misma que era exigible que el Auditor opinara sobre las cuentas de la Compañía. Fué en 1908 cuando se reglamentó sobre la independencia del Auditor .

Un ejemplo del Dictamen en los Estados Unidos en el año de 1900 es el siguiente:

Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía, "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 Perdidas y Ganancias están correctas.

• Fué en 1917 cuando el Instituto Americano de Contadores Públicos en su afán de lograr uniformidad y calidad, a solicitud de la Federal Trade Commission, integró un folleto titulado " Metodos Aprobados para la presentación de balances generales ", (Approved Methods for the Preparation of -- Balance Sheet Statements), publicado por el Federal Reserve Board.

El modelo de dicho Dictamen fué presentado como sigue:

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 perdidas 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 Cía. "X" al..... y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado.

Como consecuencia de la importante crisis bancaria norteamericana en 1929 se suscitó la quiebra de bancos, debido a los retiros de depósitos -- por parte de los clientes aterrados por las bajas que sufrieron las acciones de las grandes empresas y esto provocó a su vez un descenso en la actividad productiva.

Como resultado de esta situación el Contador Público perdió la confianza por parte de la Empresa contratante, respecto a sus servicios, por lo -- que exigió de inmediato una información más veraz y fidedigna en la presentación de Estados Financieros.

Debido a lo anterior, por espacio de dos años (de 1932 a 1934), un comité de la Bolsa de Valores de Nueva York estudió la situación junto con el Instituto Americano de Contadores Públicos, por lo que dio como resultado la publicación de un folleto titulado Auditoría de las Cuentas de Sociedades, en el cual se destacó que el verdadero contenido del balance general y del estado de pérdidas y ganancias no se había comprendido enteramente y era necesario dar a conocer al público su real significado, así como sus limitaciones.

La redacción del Dictamen de 1934 quedó así:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" a..... 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 sus cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado 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 a..... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

El Dictamen para 1941 se deriva en gran parte de un fraude descubierto en las cuentas de la empresa Mckesson and Robbins en diciembre de 1938 en los Estados Unidos, por lo que el Instituto Americano de Contadores Públicos al revisar la anterior forma del Dictamen procedió a hacer los cambios pertinentes, algunos de ellos son los siguientes:

a). El concepto de "normas de auditoría generalmente aceptadas" se introdujo por primera vez en el Dictamen, completándolo con la frase aplicables en las circunstancias.

b). También por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicación de la extensión de la auditoría.

c). Respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados se amplía la mención expresando que fue consistente con los del ejercicio anterior.

d). Se destaca el empleo de todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios e indicando además que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios..

La forma del Dictamen de 1941 quedó redactado de la siguiente manera:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION
DE LA COMPAÑIA "X".

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 fué practicado de acuerdo con la normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré 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 contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior.

Sin embargo, este dictamen contiene la falla de considerar que las normas de auditoría son invariables, contrariamente con los procedimientos de auditoría que sí pueden variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias.

En 1951 el Instituto Americano de Contadores Públicos publicó el folleto titulado Codification of Statements on Auditing Procedure, en el que -- quedan integrados los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano recomienda el empleo estándar de Dictamen, a la que se le llama short Form of Report, extendiéndose rápidamente su uso entre sus miembros.

Un ejemplo del Dictamen en 1951 es el siguiente:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION
DE LA COMPAÑIA "X"

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 que terminó en esa fecha. Nuestro examen fué 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 los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con -- las del ejercicio anterior.

El Dictamen en México

La forma de Dictamen recomienda en 1951 por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano, fue adoptado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. , recomendándose a partir de octubre de 1964 los formatos se presentan a continuación:

De dos párrafos:

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

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

En un párrafo:

En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A. al..... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios.

El nuevo Dictamen de 1975.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a partir de octubre de 1975 recomendó una nueva forma de Dictamen con la intención de que ésta se lleve a generalizar por considerarla más específica, menos tecnicismos y de fácil comprensión para el público inversionista, acreedores, proveedores, autoridades gubernamentales, etc., ya que a través de las diversas formas anteriores de Dictamen, han ido asimilando los cambios en su texto y contenido, y la sola presentación de este Dictamen se traduce en obvia explicación.

La forma de este Dictamen fue presentada como tema de discusión en el 10° Congreso Internacional de Contadores Públicos de 1972, argumentando -- por quienes la proponían, que el Dictamen no iba a perder su naturaleza y fundamento.

Este modelo es el siguiente:

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

A continuación se presentan algunos cambios que a sufrido el texto del Dictamen a través de tiempo:

INGLATERRA	1888	- En relación al Balance, se señala que fue --- "auditado y hallado correcto".
	1895	- Aparece el calificativo de "correctos" en --- cuanto al examen de libros, cuentas y comprobantes.
ESTADOS UNIDOS	1900	- - Aparece la frase "en mi opinión".
		- Se hace mención a las cuentas de Pérdidas y Ganancias.

- 1917
- Se hace referencia al plan aprobado por la Junta de la Reserva Federal. Folleto: "Métodos aprobados para preparación de balances generales.
 - La opinión del Auditor ya era en cuanto a la situación financiera de la compañía y el resultado de sus operaciones.
- 1934
- Se suprime el término de Certificación.
 - Se incluye el Estado de Superávit.
 - Se aplica el calificativo de "Razonable".
 - Se hace señalamiento a pruebas en los registros; información obtenida de funcionarios y empleados; métodos de contabilidad y cuentas de resultados.
 - Se hace hincapié de que no se practicó una auditoría detallada de las operaciones.
 - Se hace referencia a los Principios de Contabilidad observados uniformemente durante el período examinado .
- 1941
- Se hace referencia por primera vez a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, --- pero agregando la frase: Aplicables en las circunstancias; al Control Interno y a los Procedimientos.
 - Se complementa que al realizar el examen, -- las pruebas de los registros se llevaron a -- cabo con la amplitud necesaria; se elimina, por consiguiente, lo de cuentas de resultados.
 - Se expresa que los Principios de Contabilidad se aplicaron análogamente con los del -- año anterior.

- 1951
- Se suprime la frase "aplicables en las circunstancias" respecto a las Normas de Auditoría y se aplica a los Procedimientos.
 - Se elimina la mención de la revisión del Control Interno por redundante.
 - Se elimina la declaración de no haberse realizado una auditoría detallada de las operaciones, por innecesaria.
 - Se redujo la referencia al alcance de la auditoría, mencionando únicamente que comprendió pruebas, y los registros de contabilidad sobre la documentación y todos los procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.

MEXICO

- Se han ido adaptando las diversas formas de Dictamen presentadas para su empleo por el Instituto Americano de Contadores Públicos, en virtud de que la Contaduría al igual que otras disciplinas y técnicas son de adopción y generalización universal.
- 1964
- La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C., adoptando el Dictamen de 1951, sin eliminar las afirmaciones que contenía éste, recomienda la utilización opcional de dos formatos de uno y dos párrafos, respectivamente.
- 1975
- La misma Comisión presenta una nueva forma de Dictamen menos técnica y más explícita, la cual:
 - Excluye la afirmación en relación a las Normas y Procedimientos de Auditoría.

- Se suprime el calificativo de "razonablemente"
- Se elimina la referencia a los Principios de Contabilidad y que éstos fueron aplicados consistentemente con el año anterior.
- Destaca la responsabilidad de la administración de la compañía en la preparación de los Estados Financieros.

La Comisión indica que de no utilizarse esta forma de Dictamen, que es la más reciente, deberán emplearse las recomendadas en 1964.

1.1 DEFINICION Y DIFERENTES FORMAS DE DICTAMEN

A continuación se presentan algunas definiciones de dictamen, emitidas por organismos reconocidos:

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. lo define de la siguiente manera:

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo al alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

El Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos lo define así:

"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.

Así lo define la Comisión Nacional de Valores:

"Es la certificación de un balance; es la explicación de la opinión -- profesional del Contador Público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores; y, en su caso, los efectos del -- cambio".

Como podemos observar, existen diferentes definiciones sobre el dictamen de estados financieros, en mi opinión: "Es el documento formal que, en su carácter de auditor externo emite el profesional de la contaduría, en el cual en forma breve señala el alcance y naturaleza del examen que realizó, y expresa la opinión que se ha formado en relación a la situación financiera, a los resultados de operación, así como a sus cambios que muestran los estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo con los Principios de Contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (I.M.C.P., A.C.".)

DIFERENTES FORMAS DE DICTAMEN

1. Informe Corto Estandar o Dictamen
2. Informe Largo o Información Complementaria

Informe Corto Estandar o Dictamen.

La forma de Dictamen utilizada es la que presentó la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C., en octubre de 1975 -- que es el más reciente y sintetizada, pero opcionalmente pueden emplearse los modelos recomendados por la misma comisión en octubre de 1964, los cuales corresponden al de dos párrafos y al de uno solo párrafo.

Informe Largo o Información Complementaria.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C. lo define así: Son los análisis o comentarios que amplían la información

básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor.

Dado que la información adicional depende de las necesidades y requerimientos de la administración, la cual no siempre era de tipo financiera y por la responsabilidad que entraña para el auditor por considerarla representativa de su opinión se pensó en la conveniencia de mantener la distinción entre la información de la administración y del auditor.

A continuación se presenta un plan típico de organización para el Informe Largo:

- I. El Dictamen del Auditor.
- II. Estados Financieros Basicos (y notas a los mismos.)
 - a) Balance general.
 - b) Estado de resultados.
 - c) Estado de utilidades retenidas.
- III. Información financiera complementaria
 - a) Historia y antecedentes
 - b) Análisis de la posición financiera
 - 1) Balances generales comparativos condensados
 - 2) Análisis del capital de trabajo
 - origen y aplicación de fondos
 - Discusión de las cuentas individuales de capital de trabajo
 - 3) Análisis y discusión de otras cuentas del balance general, según se estimara apropiado
 - 4) Análisis de los resultados
 - Estados de resultados comparativos condensados
 - Análisis y discusión de las cuentas individuales de resultados, según lo considerablemente requerible.

El párrafo adicional al dictamen que cubre a la información complementaria se expresaría como sigue:

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados considerados en conjunto. Sin embargo, también examiné la información complementaria -- que aparece en las páginas, a , con procedimientos de auditoría semejantes. En mi opinión, esta información está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros y por lo mismo, no obstante ser de interés, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19 .

1.2 CLASIFICACION DEL DICTAMEN Y OTRAS CONSIDERACIONES

Utilizo la siguiente clasificación del dictamen para su mejor comprensión:

- | | | | | |
|----------------------------------|---|--|---|-------------|
| CLASIFICACION
DEL
DICTAMEN | } | 1. Limpio o sin salvedades | } | Tradicional |
| | | | | Nuevo |
| | | 2. Con salvedades o excepciones: | | |
| | | a) Desviaciones en la aplicación de los Principios -- de Contabilidad. | | |
| | | b) Desviación en la aplicación consistente de los -- Principios de Contabilidad. | | |
| | | c) Limitaciones en el alcance del examen practicado. | | |
| | | d) Incertidumbres | | |
| | | 3. Dictamen Negativo u Opinión Adversa. | | |
| | | 4. Abstención de Opinión. | | |

En el transcurso del presente trabajo se darán ejemplos de los Dictámenes, de acuerdo a la anterior clasificación.

OTRAS CONSIDERACIONES.

A quien se dirige el dictamen.

Se puede dirigir a la compañía misma, a su consejo directivo o a sus accionistas. En términos prácticos, tiene poca importancia a quien se dirige el dictamen, sin embargo, es muy probable que dirigirlo a los accionistas responde al principio de que la responsabilidad final del auditor es hacia éstos, más bien que hacia la compañía a sus directores.

Firma.

El dictamen debe ser firmado por el auditor que tiene a su cargo la auditoría en su carácter de persona física ya que, de acuerdo con nuestras leyes y Código de Etica, quien firma un dictamen es responsable del mismo ante terceros, en forma individual.

Fecha del Dictamen.

Esta debe ser la del último día de trabajo en las oficinas de la empresa en donde llevo a cabo su revisión, se ha reconocido, que la revisión de transacciones y eventos subsecuentes a la fecha de los estados financieros se extiende hasta la fecha de terminación del trabajo en las oficinas del cliente.

2 EL DICTAMEN TRADICIONAL.

2.1 CONCEPTO, FORMA, CONTENIDO Y ANALISIS.

CONCEPTO.

Es el documento que suscribe el auditor, en el cual plasma el resultado de su revisión, y puede ser de uno o dos párrafos, éste último consta de un párrafo de alcance del trabajo realizado y otro que incluye su opinión profesional acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

FORMA Y CONTENIDO.

Las dos formas de dictámenes fueron las recomendadas por la comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria del I.M.C.P., A.C., en octubre de

1964, de uno y dos párrafos en el primer tema de este capítulo , pero para efectos de análisislos vuelvo a transcribir:

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

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

El Licenciado en Contaduría adquiere responsabilidad en relación a las declaraciones expuestas en el texto del dictamen y que son:

1.- Afiración de haber examinado los estados financieros de acuerdo con las normas de su profesión y aplicando los procedimientos considerados necesarios en la circunstancia.

2.- La certeza moral sobre la razonabilidad en la presentación de los estados financieros en cuanto a la situación financiera y los resultados de operaciones de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El auditor deberá fundamentar su opinión en base a la evidencia suficiente y competente obtenida en la aplicación de procedimientos de auditoría.

ANALISIS.

Tomando en consideración que el dictamen tradicional se encuentra integrado de dos párrafos , el del alcance y el de la opinión, procederé a analizarlo por separado:

Párrafo Del Alcance.

He examinado. Esta afirmación indica que el auditor llevó a cabo una-

revisión como así lo marcan los principios 1.06 y 1.07 del Código de Ética Profesional, que al respecto dicen: que el dictamen es el resultado - del examen practicado por el licenciado en contaduría a los estados financieros y su juicio está fundamentado a los elementos objetivos derivados - de dichos trabajos.

Identificación De Los Estados Financieros Y De La Compañía A La Que Se Refieren. Se define el área sobre la cual se ha desarrollado el trabajo y - a la cual se refiere su opinión y de esta forma delimitar su responsabilidad con respecto solamente a los estados que examinó.

Es importante mencionar que los estados financieros son responsabilidad de la compañía.

Mi Examen Se Efectuó De Acuerdo Con Normas De Auditoría Generalmente - Aceptada.

Esto quiere decir que su examen ha tomado en cuenta requisitos de calidad y presentación, que posee un título profesional así como entrenamiento técnico, que mantiene independencia mental y que su trabajo fue planeado - y supervisado adecuadamente.

... Y En Consecuencia Incluyo Las Pruebas De Los Registros De Contabilidad Y Los Otros Procedimientos De Auditoría Que Consideré Necesarios En Las Circunstancias.

Indica que el auditor ha cumplido con la norma de ejecución del trabajo, relativo a la obtención de evidencia competente y suficiente a través del examen realizado a base de pruebas selectivas, que es un método de investigación mediante el cual se obtienen conocimientos acerca de las características de un conjunto de eventos (universo) mediante el examen de una parte representativa de dicho conjunto (muestra).

Párrafo De La Opinión.

En Mi Opinión.

Puesto que los servicios del auditor son contratados para expresar su opinión acerca de la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera y los resultados de operación. La afirmación de mayor trascendencia en aquella en que el Licenciado en Contaduría calificó a través de su opinión la razonabilidad de los estados financieros.

Con esta opinión el auditor no esta certificando o garantizando que los - estados financieros son exactos.

Presenta Razonablemente.

Significa que los estados financieros presentan objetiva, honrada, imparcial y equitativamente la situación financiera y los resultados de operación y que se encuentran libres de errores de importancia.

...De Conformidad Con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Debe entenderse en el sentido que incluye también los métodos para la aplicación de dichos principios. Los Principios de Contabilidad que se -- aplican en una empresa deben ser aquellos que produzcan estados financieros razonables y deben estar reconocidos como de aceptación general por parte - de la profesión.

...Aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Esta afirmación responde a la exigencia de la normas relativas a la información . La importancia, descansa en el hecho de que la consistencia o inconsistencia afecta la comparabilidad de los estados financieros de un - año en relación al inmediato anterior.

2.2 EXCEPCIONES RELEVANTES Y SU PRESENTACION

Las excepciones relevantes en el dictamen se pueden clasificar en:

Salvedades al alcance y Salvedades en la opinión.

Salvedades al alcance.

Esta salvedad surge cuando el auditor se enfrenta a limitaciones en la aplicación de los precedimientos; los precedimientos referentes a los inventarios físicos y a la circularización de saldos por cobrar a clientes, que son parte central de los procedimientos de auditoría: son esenciales para cubrir los requisitos de calidad de la auditoría que exigen las Normas de - Auditoría Generalmente Aceptadas.

En seguida presento un Dictamen con salvedades al alcance:

He examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al y los -- estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son re-
lativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acue-
do con las normas de auditoría generalmente aceptada y, en consecuencia, -
incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedi-
mientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excep-
to que no presencié los inventarios tomados al principio del ejercicio, -
los cuales fueron revisados por los anteriores auditores de la compañía.

En mi opinión los estados financieros que se adjuntan presentan razona-
blemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al y los resul-
tados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformi-
dad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron apli-
cados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Salvedades A La Opinión.

1. Por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Toda excepción o salvedad por faltas a los principios de contabilidad -
tienen que ser expresados únicamente en el párrafo de la opinión.

Ejemplo:

He examinado en las circunstancias.

En mi opinión, con la salvedad con la provisión de impuestos sobre la -
renta por el año que terminó el 31 de diciembre del 1985, que es insuficien-
te en la cantidad de \$150,000.00 aproximadamente, los estados financieros -
adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Cfa. X, S.A.
al.... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha
de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que -
fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

2. Por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad.

El auditor debe informar sobre la uniformidad con que fueron aplicados-
los principios de contabilidad para asegurarle al usuario que la comparabi-
lidad de los estados financieros entre períodos no se vió afectada de mane-
ra considerable.

Ejemplo:

He examinado..... en las circunstancias.

En mi opinión.... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales, excepto por el cambio en el método de evaluación de los inventarios que se explican en la nota 2 en los estados financieros, fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Otro tipo de salvedad que podría presentar sería la de una incertidumbre, debido a que las circunstancias que se deriva la excepción quedan fuera del control interno.

Ejemplo:

He examinado.... en las circunstancias.

Según se explica en la nota D a los estados financieros, no se ha hecho la provisión para los posibles daños que se reclamen a la compañía en relación a un juicio pendiente, toda vez que la suma que en su caso la empresa tuviera que pagar no puede determinarse a esta fecha.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, sujetos al efecto del asunto pendiente a que se refiere el párrafo anterior, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía.... bases consistentes con las del año anterior.

Opinión negativa.

El auditor expresa una opinión negativa cuando a través de su examen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operación de acuerdo con los principios de contabilidad, no los presentan de conformidad con tales principios y son a tal grado las excepciones en cuanto a su importancia, que una opinión con salvedades no sería adecuada. Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas la razones que la originaron .

Ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de.... al.... ni el resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en los párrafos siguientes:

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

Las autoridades fiscales hicieron una revisión de las declaraciones presentadas por los últimos cinco años y como resultado están cobrando diferencias del impuesto sobre la renta con importe de \$. más recagos y sanciones, del impuesto omitido. La compañía no ha hecho provisión para este pasivo y la magnitud del mismo es tal que de hacerse efectivo se vería seriamente afectada la situación financiera de la compañía.

Abstención de opinión.

Cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, el auditor deberá abstenerse de expresar su opinión.

Ejemplo:

He examinado el balance general de.... al.... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que les son relativos, preparados por la administración de la compañía.

En vista de las deficiencia de control interno que existen, no he podido satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio y por ello me abstengo de opinar de los estados financieros que se acompañan.

Las principales deficiencias encontradas fueron.....

3. EL NUEVO DICTAMEN

3.1 CONCEPTO, ANALISIS Y CAMBIOS ENTRE EL DICTAMEN TRADICIONAL Y EL NUEVO DICTAMEN

CONCEPTO

Es el documento suscrito por el Licenciado en Contaduría en calidad de Auditor Externo, donde expresa en un solo párrafo y de manera sintética y explícita que fueron examinados los estados financieros de una entidad económica, preparados por la administración y opinando profesionalmente sobre los mismos.

ANÁLISIS Y CAMBIOS ENTRE EL DICTAMEN TRADICIONAL Y EL NUEVO DICTAMEN.

En esta forma de Dictamen, la cual recoge la inquietud de varios Contadores Públicos, tanto en el orden nacional como internacional, quienes perseguían la simplificación de la redacción del recomendado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1964, sin menoscabo de su esencia, se eliminan las siguientes afirmaciones:

1. Que el examen se llevó a cabo conforme a las Normas de Auditoría --- generalmente aceptadas.
2. Que el examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de Auditoría, acorde con las circunstancias.
3. Que la situación financiera y los resultados de operación de la empresa se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
4. Que dichos principios fueron aplicados sobre bases constantes con las del año anterior.

Las afirmaciones hechas en el Dictamen Tradicional, eliminadas en el Nuevo fueron ampliamente analizadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, antes de que ésta determinara su total desaparición del cuerpo del Dictamen, haciendo las siguientes consideraciones:

- a). Que dichas afirmaciones son de naturaleza técnica y por ende su real significado es exclusivo para los Licenciados en Contaduría o personas conocedoras de su técnica.
- b). Fueron de utilidad para dar a conocer al lector del Dictamen los fundamentos de los cuales se sustenta la opinión del auditor sobre estados financieros.

c) Los años de vigencia del texto del Dictamen de 1964 permitieron - que sirviera de material didáctico.

d) El término "razonablemente" sale sobrando en virtud de que al afirmar el auditor que "su opinión" se presenta la situación financiera y su juicio de naturaleza profesional se encuentra enmarcado dentro de los principios de contabilidad generalmente aceptados; por consiguiente se hace innecesario dicho calificativo.

e) En los casos de haber salvedades resulta mayormente complicada la lectura para el lector común.

f) No se hace mención de la responsabilidad que guarda la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Cambios.

En base a tales consideraciones, la Comisión convino en presentar el nuevo Dictamen, suprimiendo, en relación con el tradicional:

a) Las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.

b) Las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.

c) El calificativo de "razonablemente".

Agregando:

a) La referencia hacia la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

b) Se hace mención a los estados financieros en su conjunto y no de manera individual como en el Dictamen tradicional.

3.2 FORMA Y ARGUMENTACION DEL NUEVO DICTAMEN

FORMA.

La forma sintética del Dictamen nuevo reconocida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., A.C., es como sigue:

"En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, 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". Argumentación del Dictamen Nuevo por parte de la Comisión de Normas y Procedimiento de Auditoría del I.M.C.P.A.C.

Las razones en que se basó la recomendación del Dictamen nuevo son básicamente las siguientes:

a) Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.

b) Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.

c) No hay objeción para utilizar el Dictamen nuevo sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas no obstante que no se haga referencia a ellas en el Dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

d) En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo en el Dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.

e) La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al Dictamen del Auditor. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención alguna, se refiere que éstos fueron aplicados consistentemente.

3.3 EXCEPCIONES RELEVANTES Y SU PRESENTACION.

Cuando el auditor no se encuentra en posibilidades de expresar su opinión limpia por existir violaciones a las normas de auditoría, a los prin-

cipios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de evaluación y de presentación, a la aplicación consistente de los principios o bien que existe incertidumbre por situaciones pendientes de solución, el auditor deberá expresar las salvedades, según proceda, su opinión negativa o se abstendrá de opinar de acuerdo al caso encontrado.

Dictamen con Salvedad por Desviación en los Principios.

La salvedad, en este caso, se expresará en el párrafo de la opinión y las causas y su efecto neto cuantificado sobre los estados financieros se consignan en párrafo o párrafos por separado.

Ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en los tres párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y los resultados de su operaciones por el año que terminó en esa fecha.

1. La estimación de cuentas de cobro dudoso es insuficiente en la cantidad de \$..... como se describe en la nota 2 a los estados financieros.

2. Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con importe de \$..... para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos.

3. Por lo anterior, la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$....., después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Dictamen con Salvedad a la Consistencia en la Aplicación de los Principios.

Ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Cía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y los resultados de su operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha, con excepción de que para el cálculo en la depreciación de la

maquinaria y equipo industrial, se utilizó un método distinto al del período anual precedente, según se explica en la nota 2 a los estados financieros; cambio que considero adecuado. De haberse aplicado el mismo método del ejercicio anterior, la utilidad del ejercicio hubiera aumentado en \$2,300,000.00.

Salvedad por Limitación en el Alcance del Examen Practicado.

Ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué excepto por lo que se señala en el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Cía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

No fue posible satisfacerme del saldo del proveedor W, S.A., con un importe de \$4,300,000.00 debido a que la Dirección General de la empresa negó al envío de su solicitud de confirmación de saldos, debido a las deficiencias en el registro de sus auxiliares, no pude emplear métodos supletorios de revisión.

Salvedad por Incertidumbre .

Ejemplo:

En mi opinión , con base en el examen que practiqué y sujeta al efecto que pueda resultar del hecho que se menciona en el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Cía. Z, S.A., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Debido a un incendio ocurrido el 31 de diciembre de 1985 en las bodegas de Puebla, Pue., se consumieron mercancías con valor aproximado de \$30,000,000.00, las cuales se encontraban cubiertas con póliza de seguro. La empresa ya ha presentado la reclamación, pero a la fecha se desconocen los resultados de la investigación que lleva a cabo la Compañía Aseguradora y por lo tanto, el monto que pueda recuperarse por el siniestro sufrido.

Dictamen Negativo.

En caso de existir un Dictamen negativo no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros porque se vería contradictoria la afirmación básica del auditor en el sentido de que los estados financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía.

Ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de al 31 de diciembre de 19... ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en los dos párrafos siguientes:

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

La compañía no ha registrado los efectos de operaciones de venta con un importe de \$..... y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

Abstención de Opinión.

Si el alcance del examen se ha visto limitado de manera importante, el auditor deberá abstenerse de expresar una opinión precisando los motivos que originaron la abstención.

Tampoco deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en virtud de que haría contradictoria y confusa la abstención de opinión.

Ejemplo:

He examinado el balance general de la Cía, X, S.A., al y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la compañía.

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no he po-

dido satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del -- ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros -- que se acompañan.

Las principales deficiencias que se encontraron fueron :

- a) Carencia de una política de crédito.
- b) Carencia de un sistema para el control de inventarios.
- c) Ausencia de un sistema de revisión y aprobación de ventas y salidas de almacén.

CAPITULO III

EL DICTAMEN FISCAL1. CONCEPTO, OBJETIVOS Y VENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL.

CONCEPTO.

El dictamen para efectos fiscales es el documento util que cumple con el objeto de coadyuvar con las autoridades fiscales en la tarea de cerciorarse del cumplimiento correcto de la disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

OBJETIVOS.

Entre los más importantes objetivos que persigue el Dictamen para efectos fiscales son los siguientes:

- a). Facilitar a las autoridades fiscales la revisión fungiendo el Licenciado en Contaduría como intermediario entre estas y el contribuyente.
- b). Analizar la buena fé del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- c). Determinar si existen errores en la contabilidad de la empresa que puedan representar diferencias en impuestos.
- d). Determinar la verdadera situación financiera y los resultados correctos de las operaciones de una empresa.

VENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL.

El hacer dictaminar los estados financieros de una entidad origina múltiples beneficios entre los cuales se encuentran los siguientes:

- a). Ahorro de molestias.

La presencia de un Licenciado en Contaduría contratado por el contribuyente para llevar a cabo una revisión de los libros, registros y documentos, será menos molesto en lo administrativo que si la desarrollara personal de la SHCP. en cumplimiento de la facultad de revisión que a ésta le otorga el Código Fiscal de la Federación.

b). No imposición de multas

Al detectarse en el examen de los estados financieros que no se ha cumplido con alguna o algunas obligaciones fiscales en los plazos fijados por las leyes, se está en posibilidad de cumplir con ellas espontáneamente aún fuera de los plazos previstos por las leyes, lo que evita la imposición de multas, siempre que no haya requerimiento de parte de las autoridades.

c). Disminución de recargos.

Al examinar los estados financieros, el Licenciado en Contaduría puede detectar omisiones en el pago de impuestos y al tener conocimiento, la empresa de tales omisiones podrá pagarlas cubriendo los recargos correspondientes.

Al respecto el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación nos dice: Los recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales y no excederán del 500% del monto de dicho crédito. Cuando el pago hubiere sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

d). Produce tranquilidad

Al señalar el Código Fiscal de la Federación que los hechos afirmados en los Dictámenes formulados por el Contador Público sobre los estados financieros de los contribuyentes en su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto a sus dictámenes se presumiran ciertos, salvo prueba en contrario.

2. ORGANISMOS Y LEYES QUE LO REGULAN.

ORGANISMOS.

La función de fiscalización anteriormente era realizada por diferentes dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en forma independiente, fué el 21 de abril de 1959, cuando el entonces Presidente de la República Mexicana, Lic. Adolfo López Mateos, expidió el decreto que dió origen a la Dirección General de Auditoría Fiscal como órgano dependiente

de la SHYCP., cuyas funciones básicas eran investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes y aceptar el registro de Contadores Públicos autorizados por la SHYCP, para dictaminar los estados financieros con fines fiscales.

En la actualidad a esta dependencia se le llama Dirección General de -- Fiscalización.

LEYES.

El Dictamen fiscal se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 52 y en los artículos 45 al 58 de su reglamento.

Al respecto la 8a. resolución miscelánea del 28 de febrero de 1986 nos dice: Los contribuyentes que presenten el aviso (a) a que se refiere el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para dictaminar sus estados financieros, podrán presentar el dictamen correspondiente y los documentos señalados en el artículo 50 del citado Reglamento, dentro de los siete meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio. Tratándose de contribuyentes cuyo ejercicio fiscal hubiera terminado entre el 31 de octubre de 1985 y el 31 de enero de 1986, que hubieran presentado el aviso para dictaminar sus estados financieros antes de la entrada en vigor de la presente Resolución, podrán presentar dicho dictamen y los documentos mencionados dentro del plazo establecido en el parrafo anterior.

2.1 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR EL LICENCIADO EN CONTADURIA PARA SU PRESENTACION, ASI COMO LA SOLICITUD DE PRESENTACION DEL DICTAMEN.

El artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos menciona que los requisitos que debe reunir el Contador Público, que quiera obtener su registro ante la SHYCP. son:

Deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes

(b) acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- 1). El que acredite su nacionalidad mexicana
- 2). Cedula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- 3). Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo.

(a) Vease forma HDF-1

(b) Vease forma HDF-2



SOLICITUD DE REGISTRO DE CONTADORES PUBLICOS

46

SOLICITUD N°.

H.D.F.-2
12-1585

DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION
INSURGENTES SUR N°. 14 MEXICO 6, D. F.

PARA LOS EFECTOS DE LOS ARTICULOS 65, FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 2º DE SU REGLAMENTO, ATENTAMENTE SOLICITO MI INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE CONTADORES PUBLICOS, PARA LO CUAL DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE NO ESTOY ACUSADO O CONDENADO POR DELITO DE CARACTER FISCAL, POR DELITOS INTENCIONALES CONTRA EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS, DE FALSEDADE EN DECLARACIONES JUDICIALES O EN INFORMES DADOS A UNA AUTORIDAD O POR CUALQUIER OTRO, TAMBIEN DE CARACTER INTERNACIONAL, QUE AMERITE PENA CORPORAL.

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO

NOMBRE (APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE)		R.F.C.
DOMICILIO PARTICULAR		TEL.
COLONIA	Z.P.	
POBLACION	ESTADO	
TITULO EXPEDIDO POR	CEDULA PROFESIONAL N°	

DATOS DEL DESPACHO AL QUE PERTENECE

NOMBRE		
DOMICILIO	COLONIA	Z.P.
POBLACION	ESTADO	TEL.

COLEGIO PROFESIONAL DE CONTADORES PUBLICOS AL QUE PERTENECE

NOMBRE		
DOMICILIO	COLONIA	Z.P.
POBLACION	ESTADO	TEL.

ANEXO COPIA CERTIFICADA DE:

- I. ACTA DE NACIMIENTO O CARTA DE NATURALIZACION EN SU CASO
- II. TITULO PROFESIONAL (ANVERSO Y REVERSO)
- III. CEDULA PROFESIONAL EMITIDA POR LA S.E.P. (ANVERSO Y REVERSO)
- IV. CONSTANCIA RECIENTE EMITIDA POR EL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS QUE ACREDITA MI CALIDAD DE MIEMBRO ACTIVO

FIRMA DEL SOLICITANTE

LUGAR

FECHA		
DIA	MES	AÑO

PARA USO EXCLUSIVO DE LA D. G. F.

NOMBRE Y FIRMA	FECHA			EXPEDIENTE N°.	NOMBRE Y FIRMA	FECHA		
	DIA	MES	AÑO	110/		DIA	MES	AÑO
				REGISTRO ASIGNADO N°.				

CUALQUIER MODIFICACION A LOS DATOS ANOTADOS ANTERIORMENTE DEBERA COMUNICARSE DENTRO DE LOS DIEZ DIAS SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE OCURRA

SE PRESENTARA POR CUADRUPLICADO



DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION
AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL
O SUSTITUCION DE C. P. R.

47

H.D.F.-1

PRESENTAR DENTRO DE LOS TRES MESES SIGUIENTES
 AL CIERRE DE SU EJERCICIO FISCAL.

PARA USO EXCLUSIVO DE LA D. G. F.				
Nº. OFICINA DE PARTES	F E C H A			
	DIA	MES	AÑO	
Nº. EXPEDIENTE				
Nº. DE AVISO	CLAVE A.T.R.	CLAVE GIRO		

PARA LOS EFECTOS A QUE SE REFIEREN LOS ARTICULOS 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 46 DE SU REGLAMENTO, AVISO QUE PRESENTAREMOS DICTAMEN FORMULADO POR C. P. R. RELATIVO A MIS ESTADOS FINANCIEROS CONFORME A LOS SIGUIENTES DATOS:

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE				
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL				E.F.C.
DOMICILIO FISCAL			CODIGO POSTAL	
POBLACION	O. P. H.	EDO.	ACTIVIDAD PREPONDERANTE	

DATOS DEL EJERCICIO A DICTAMINAR DECLARADOS O POR DECLARAR														
EJERCICIO						FECHA PRESENTACION DE LA DECLARACION			ANOTAR CON NUMEROS ARABIGOS	EN CASO DE HABER OBTENIDO PROEROGA PARA LA PRESENTACION DE LA DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE ANEXA COPIA DE OFICIO				
DEL		A								F E C H A				
DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO		Nº.	EXPEDIDO POR:			
										<input type="checkbox"/> D.O.T.	<input type="checkbox"/> A.F.R.			

MILES DE PESOS	ACTIVO CIRCULANTE	ACTIVO TOTAL	PASIVO CIRCULANTE	PASIVO TOTAL	CAPITAL CONTABLE
	INGRESOS ACUMULABLES I.S.R.	COSTO	OTRAS DEDUCCIONES	RESULTADO FISCAL	CAPITAL SOCIAL
	I.S.R.	I.V.A.	IMP. ESP. S. / PRODUCCION Y SERVICIOS		

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINARA		
NOMBRE	NUMERO DE REGISTRO	PRIMA DE CONFORMIDAD
DOMICILIO FISCAL	CODIGO POSTAL	
POBLACION Y ESTADO	TELEFONO	
FIRMA DE CONTADURIA PUBLICA A LA QUE PERTENECE (DESFACHO)		

INGRESOS ACUMULABLES I.S.R. DE LOS ULTIMOS TRES EJERCICIOS ANTERIORES AL DE ESTE AVISO (MILES DE PESOS)	
AÑO	INGRESOS ACUMULABLES

DATOS DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL	
NOMBRE	
CARGO	
TELEFONO(S)	FIRMA

- PRIMER DICTAMEN CONTROLADA
 SUSTITUCION C. P. R. CONTROLADORA
- CONSOLIDA PARA EFECTOS FISCALES SI NO

LUGAR	F E C H A		
	DIA	MES	AÑO

SE PRESENTA POR QUINTIFICADO

3. INFORMACION REQUERIDA POR LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

Dictámenes para efectos de la Dirección General de Fiscalización.

El 29 de febrero de 1984 se publicó el Reglamento del Código Fiscal - de la Federación, en el cual se incluye los lineamientos y requisitos de - información para dictámenes que se presenten ante la Dirección General de - Fiscalización (DGF).

Modelo de Informe sobre Estados Financieros para efectos de la Dirección - General de Fiscalización.

I. DICTAMEN

II ESTADOS FINANCIEROS

Balance general

Estado de resultados

Estado de variaciones en la inversión de los accionistas

Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo

Notas a los estados financieros

III. INFORMACION ADICIONAL:

Informe y opinión sobre la situación fiscal

IV. ANEXOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS:

a) Estado comparativo de resultados

b) Estado comparativo de costo de producción y ventas

c) Análisis comparativo de gastos por subcuenta:

Producción

Venta

Administración

Financieros

Otros

d) Análisis de algunas cuentas complementarias de activo y estimaciones de pasivo, así como de otras partidas que intervienen en la determinación del resultado fiscal y el financiero en años distintos.

e) Relación de contribuciones federales

f) Conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta

g) Conciliación entre los ingresos mostrados en el estado de resultados y los declarados para efectos de la contribución que se causan por ejercicio

Impuesto al Valor Agregado?

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Derechos

h) Determinación de la participación del personal en las utilidades

i) Relación de declaraciones complementarias que modifican las de ejercicios anteriores

j) Relación de estímulos fiscales

k) Fotocopias de declaraciones complementarias del ejercicio

l) Fotocopias de resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales federales en el ejercicio

- m) Relación de acciones enajenadas por extranjeros
 n) Aviso de registros especiales

V. FORMA OFICIAL DE INFORMACION ESTADISTICA (original y copia)

I. DICTAMEN

México, D.F., a ___ de ___ de 198__

A los Accionistas

He examinado el balance general de _____ al _____ de 198__, y los estados de resultados, de variaciones en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, que le son relativo por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de _____ al _____ de 198__ y 198__, y el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados uniformemente.

C.P. _____

R. en D.G.F. No. _____

II ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros básicos y sus notas deberán ir suscritos por el representante legal de la empresa dictaminada. Esto puede hacerse al reverso de cada estado financiero, para evitar volverlo a mecanografiar.

ESTADO DE VARIACION EN LA INVERSION DE LOS ACCIONISTAS

(En miles de pesos)

	<u>Capital social</u>	<u>Superávit</u>	<u>Utilidades</u>
<u>Numero de</u>		<u>por</u>	<u>retenidas</u>
<u>acciones</u>	<u>importe</u>	<u>revaluación</u>	<u>(déficit)</u>

SALDOS AL 1o. DE ENERO DE 198__

Dividendos pagados \$ _____
 por acción
 Revaluación de propiedad,
 planta y equipo.

Aumento al capital social
 Disminución de capital social
 Participación en la revaluación
 de propiedad, planta y equipo
 de asociadas

Utilidad neta

SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 198

Aumento al capital social
 Disminución de capital social
 Dividendos pagados \$ _____
 por acción

Revaluación de propiedad,
 planta y equipo

Participación en la revaluación
 de propiedad, planta y equipo
 de asociadas

Utilidad neta

SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

\$

\$

\$

Véanse notas a los estados financieros.

Representante Legal

(Papel membretado del Despacho)

III. INFORME Y OPINION SOBRE LA SITUACION
FISCAL DE (Nombre de la Compañia)
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

México, D.F., a de de 198

Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Dirección General de Fiscalización (en su caso)
México, D.F. (en su caso)

- A). Declaro bajo protesta de decir verdad que emití mi dictamen apeguándose a lo dispuesto en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y disposiciones aplicables de su Reglamento, así como también, que llevé a cabo una revisión, la cual fué efectuada de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de _____ por el año que terminó el _____ de _____ de 198 _____. Emití dicha opinión en un Dictamen del _____ de _____ de 198 _____.
- B). Como parte de mi examen revisé la información y documentación adicional preparada por la Compañía que se presenta en los anexos IV-a a V. Verifiqué esta documentación e información mediante pruebas selectivas utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances necesarios para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de mis procedimientos:
1. Revisé el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la Compañía como contribuyente y como retenedora, las cuales están descritas en el anexo IV-e, y no observé omisión alguna. Mi revisión no comprendió la naturaleza, valores y demás características de los bienes en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación y exportación.
 2. Verifiqué el cálculo correcto y el entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se calculan por el ejercicio aplicable a las mencionadas bases. En el caso de retenciones de Impuestos sobre Sueldos y Salarios y aportaciones de seguridad social, lo hice sobre la base de pruebas selectivas.
 3. Me cercioré en forma razonable, de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente están debidamente registrados en contabilidad.
 4. Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran:
 - a) La conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efecto del impuesto sobre la renta; b) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y demás contribuciones que se causarán por ejercicio; c) El cálculo de la participación del personal en las utilidades.

(continúa)

5. Revisé las declaraciones complementarias descritas en el anexo IV-i y comprobé su apego a las disposiciones fiscales.
6. Revisé los saldos de las cuentas incluidas en los anexos IV-a a -- IV-d. (En su caso, hacer mención de que se incluye la conciliación respectiva, si existen diferencias por reclasificaciones).
7. Revisé la información relativa a los estímulos fiscales que se describen en el anexo IV-j.

En mi opinión, que esta suscrita en mi examen de los estados financieros, la Compañía _____ (nombre de la Compañía), cumplió debidamente con las disposiciones Fiscales Federales vigentes por el año que terminó el ____ de ____ de 198__.

Asimismo en mi opinión, la información y documentación adicional presentada en los anexos IV-a a V está presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes en relación con los estados financieros en conjunto.

C. P. _____

R. en D.G.F. No. _____

INFORMACION ADICIONAL

a) ESTADO COMPARATIVO DE RESULTADOS

(En miles de pesos)

	Año que terminó el	
	de	de
	198	198
INGRESOS:		
Ventas netas	\$	\$
Otros ingresos		
COSTO Y GASTOS:		
Costo de ventas		
Gasto de Ventas		
Gastos generales y de administración		
Intereses		
Pérdida en cambios		
UTILIDAD ANTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DEL PERSONAL		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARTICIPACION DEL PERSONAL EN LAS UTILIDADES		
UTILIDAD NETA	\$	\$

(En el caso de primera dictaminación, se mostrarán los 4 últimos ejers.)

b) ESTADO COMPARATIVO DE COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS

(En miles de pesos)

	Año que terminó el	
	de	de
	198	198
Inventario inicial de materias primas	\$	\$
Compras de materias primas		
Inventario final de materias primas	()	()
Materia prima utilizada		
Mano de obra directa		
Gastos de Producción		
Inventario inicial de producción en proceso		
Inventario final de producción en proceso	()	()
COSTO DE PRODUCCION		
Inventario inicial de productos terminados		
Compras de productos terminados		
Inventario final de productos terminados	()	()
COSTO DE VENTAS	\$	\$

(En el caso de primera dictaminación, se mostraran los 4 últimos ejers.)

c) ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS POR SUBCUENTA

(En miles de pesos)

Año que termino el	de	de
198	198	198

d) ANALISIS DE ALGUNAS CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y ESTIMACIONES DE PASIVO ASI COMO DE OTRAS-QUE INTERVIENEN EN LA DETERMINACION DEL RESULTADO-FISCAL Y EL FINANCIERO EN AÑOS DISTINTOS

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

Tasas	Saldo al de 198	de	Disminu- ciones.	Aumentos	Saldo al de 198
ESTIMACION PARA CUEN- TAS DE COBRO DUDOSO	\$ _____	()	\$ _____	() \$ _____	\$ _____
ESTIMACION PARA OBSOLENCIAS DE INVENTARIOS	\$ _____	()	\$ _____	() \$ _____	\$ _____
ESTIMACION PARA DEPRECIACION ACUMU- LADA FISCAL:	\$ _____	()	\$ _____	() \$ _____	\$ _____
Método _____					
Base: _____	(Sobre saldos iniciales o finales, mensuales- o anuales)				
Edificios: y cons- trucciones	\$ _____		\$ _____	() \$ _____	\$ _____
Maquinaria y equipo					
Muebles y enseres					
Equipo de Transporte					
Herramienta					
_____	\$ _____		\$ _____	\$ _____	\$ _____
DEPRECIACION ACUMU- LADA CONTABLE:					
(Solo cuando di- fiera de la					
fiscal	\$ _____		() \$ _____		\$ _____
_____			()		
_____	\$ _____		\$ _____		\$ _____

3) ANALISIS DE ALGUNAS CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y ESTIMACIONES DE PASIVO ASI COMO DE - OTRAS PARTIDAS QUE INTERVIENEN EN LA DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL Y EL FINANCIERO EN AÑOS DISTINTOS.

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

	Tasa	(continuación)		Disminu- ciones	Aumentos	Saldo al de de 198
		Saldo al de 198	de			
AMORTIZACION ACUMU- LADA FISCAL:						
Mejoras a propieda- des arrendadas	\$		\$		\$	\$
Gastos de Organización						
Gastos de Instalación						
		<u>\$</u>		<u>\$</u>	<u>\$</u>	<u>\$</u>
AMORTIZACION ACUMU- LADA CONTABLE: (Solo cuando difiera de la fiscal)						
	\$		()	\$		\$
			()			
	<u>\$</u>			<u>\$</u>		<u>\$</u>
ESTIMACION PARA PRI- MAS DE ANTIGUEDAD						
	\$			\$		\$
	\$			\$		\$
	\$			\$		\$
	\$			\$		\$

- () Incremento de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la renta
- () Cancelación por baja de activo
- () Incremento considerado como no deducible
- () Aplicación considerada como deducible

UTILIDADES O PERDIDAS CAMBIARIAS

Neto acumulado al principio del año de (pérdida)
utilidad cambiaria ya reconocida financieramente
y pendiente de reconocer fiscalmente;

Pérdida \$ _____ \$

Utilidad _____

(Pérdida) utilidad cambiaria neta reconocida
financieramente en el año _____

Pérdida (utilidad) cambiaria neta reconocida
fiscalmente en el año _____

Neto acumulado al final del año, de (pérdida)
utilidad cambiaria ya reconocida financieramente
y pendiente de reconocer fiscalmente \$ _____

d.) ANALISIS DE ALGUNAS CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y ESTIMACIONES DE PASIVO ASI COMO DE OTRAS PARTIDAS QUE INTERVIENEN EN LA DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL Y EL FINANCIERO EN AÑOS DISTINTOS.

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

(continuación)

<u>UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS</u> <u>EN ABONOS</u>	<u>(Diferida) acumulada</u>			<u>Total por acumular</u>
	<u>Reconocida como ingreso en el año que terminó el de</u>	<u>Años anteriores</u>	<u>Año actual</u>	
19__	\$		(\$) \$	\$
19__				
19__				
19__				

e.) RELACION DE CONTRIBUCIONES FEDERALES

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
---------------------	----------------------	-----------------------	---------------------------------------	----------------------

LA EMPRES ES
CAUSANTE DE LOS
SIGUIENTES IM--
PUESTOS:
Impuesto sobre la
renta al ingreso
de las sociedades
mercantiles

Se efectuaron doce anti-
cipos como sigue:

<u>Fecha</u>	<u>Op.Caja</u>	<u>Importe</u>
_____	_____	\$ _____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

En declaración anual
presentada el de _____
de 198__ con Op. Caja _____
En delcaración anual com
plementaria presentada

e) RELACION DE CONTRIBUCIONES FEDERALES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

(continuación)

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
el <u> </u> de <u> </u> de 198 <u> </u> con Op. de Caja No. <u> </u>	<u> </u>	\$ <u> </u>		\$ <u> </u>

(Nota: En su caso mencionar cualquier reducción o compensación efectuada).

Impuesto del 1%
sobre remuneraciones pagadas

Dentro de los 7 días siguientes al mes en que se causó

\$

\$

En declaración complementaria presentada el de de 19 con Op. de Caja No.

\$

\$

Impuesto al Valor Agregado

Actividades gravadas

\$

\$

\$

Impuesto acreditado
Impuesto pagado:
Dentro de los 10 días siguientes al mes en que se causó

En declaración anual presentada el de de 198 con Op. de Caja No.

e) RELACION DE CONTRIBUCIONES FEDERALES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198 .

(continuación)

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
En declaración complementaria presentada el _____ de _____ de 198_____ con Op. de caja No. _____		_____		
Impuesto al Valor Agregado por acreditar		\$ _____		
Impuesto especial sobre producción y servicios	Actividades gravadas	\$ _____		\$ _____
	Impuesto acreditado	_____		
	Impuesto pagado	_____		
	Impuesto por acreditar	\$ _____		\$ _____
Otras contribuciones:				
Aportaciones de seguridad social:				
Cuotas al I.M.S.S.		\$ _____		\$ _____
Aportaciones al INFONAVIT		\$ _____		\$ _____
(en su caso conciliar contra los anexos que sirvan de base para su determinación)				
Derechos que se causan por ejercicio				
Inscripción o revalidación en padrón de contratistas de Obras Públicas		\$ _____		\$ _____
Concesiones mineras		\$ _____		\$ _____
Pesas y medidas		\$ _____		\$ _____

e) RELACION DE CONTRIBUCIONES FEDERALES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198 .
 (continúa)

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Derechos de vigilancia de estímulos fiscales obtenidos		\$ _____		\$ _____
Invencciones, marcas patentes y certificados de invención, etc.		\$ _____		\$ _____
LA EMPRESA ES RETENEDORA DE LOS SIGUIENTES IMPUESTOS:				
Impuesto sobre la renta:				
Impuesto sobre Sueldos y Salarios	Dentro de los 7. días siguientes al mes en que se causó	\$ _____		\$ _____
	En declaración complementaria presentada el ____ de ____ de 19 ____ con Op. de Caja No. _____	\$ _____		\$ _____
Impuesto sobre dividendos pagados a personas residentes en el país		\$ _____		\$ _____
	En declaración complementaria presentada el ____ de ____ de 19 ____ con Op. de Caja No. _____	\$ _____		\$ _____
Para pagos al extranjero de: Sueldos y salarios		\$ _____		\$ _____
Honorarios		\$ _____		\$ _____
Arrendamientos		\$ _____		\$ _____

e) RELACION DE CONTRIBUCIONES FEDERALES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

(continúa)

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Enajenación de bienes		\$ _____		\$ _____
Dividendos		\$ _____		\$ _____
Intereses		\$ _____		\$ _____
Regalías		\$ _____		\$ _____
Construcción, mantenimiento y montaje		\$ _____		\$ _____
Premios		\$ _____		\$ _____
Espectáculos públicos		\$ _____		\$ _____

Declaro bajo protesta de decir verdad, que esta relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeta esta Empresa, excepto las de -- importación y exportación, así como todas las obligaciones solidarias que tiene como retentora de contribuciones federales.

Durante el ejercicio, la Empresa obtuvo los estímulos, autorizaciones, subsidios o exenciones otorgados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan en los anexos IV j) y IV e) (en su caso, la mención expresa de que no los obtuvo).

(Antefirma de la Compañía)

Representante Legal.

f) CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO FINANCIERO
Y EL FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA-
RENTA.

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

UTILIDAD NETA (PERDIDA)

\$ _____

Más:

Impuesto sobre la Renta

Participación del personal en las utilidades

UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION

Más partidas no deducibles:

Incrementos a estimaciones para cuentas de activo:

\$ _____

**F) CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO FINANCIERO
Y EL FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA-
RENTA.**

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

Cuentas de cobro dudoso	\$ _____
Obsolencia de inventarios	_____
Depreciación contable	_____
Incrementos a estimaciones de pasivos:	
Primas de antigüedad	_____
Participación en la pérdida de subsidiarias registradas al valor contable	_____
Impuestos pagados por cuenta de terceros	_____
Multas y recargos	_____
Gastos que no reúnen requisitos fiscales	_____
Más partidas acumulables:	_____
_____	_____
Menos partidas deducibles:	
Aplicaciones a estimaciones para cuentas de activo:	
Cancelación de cuentas incobrables	_____
Destrucción o pérdidas en liquidación de inventarios obsoletos y dañados	_____
Depreciación fiscal	_____
Aplicación a estimaciones de pasivo:	
Pago de primas de antigüedad	_____
_____	_____
Menos partidas acumulables:	
Participación en la utilidad de subsidiarias registradas al valor contable	\$ _____
Devolución de impuestos indirectos (CEDIS)	_____
Certificados de promoción fiscal (CEPROFIS)	_____
UTILIDAD FISCAL	\$ _____
Menos:	
Disminución de pérdidas fiscales de años anteriores I	_____
Dividendos pagados	_____
Deducción adicional II	_____
RESULTADO FISCAL	\$ _____

f) CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO FINANCIERO
Y EL FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA-
RENTA.

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

I. <u>PERDIDAS FISCALES DISMINUIBLES</u> Reportada en declaración del año que termino el ___ de ___ de:	<u>Disminuidad en</u>		<u>Por disminuir</u>
	<u>Años</u> <u>anteriores</u>	<u>Año</u> <u>actual</u>	
19 _____ \$	\$	\$	\$
19 _____			
19 _____			
19 _____			
	<u>\$</u>		

II. DEDUCCION ADICIONAL
Depreciación de inversiones

	<u>Importe</u>	<u>Factor</u>	<u>Total</u>
19 _____ \$		\$	\$
19 _____			
19 _____			
			<u>\$</u>

Más promedio de activos financieros (más en su caso
promedio de cuentas por cobrar al público en general)

Menos promedio de pasivos financieros

g) CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS MOSTRADOS
EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y LOS DECLARADOS-
PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE -
CAUSAN POR EJERCICIO.

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

I IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

INGRESOS SUJETOS AL IMPUESTO AL VALOR

AGREGADO:

Ingresos gravados al 0%	\$
Ingresos gravados al 6%	
Ingresos gravados al 15%	
Ingresos gravados al 20%	
Ingresos exentos:	
	\$

g) CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS MOSTRADOS
EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y LOS DECLARADOS -
PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE CAU-
SAN POR EJERCICIO

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

(Continúa)

Menos ingresos acumulables sujetos a

IVA:

Diferencia entre precio de venta y costo
de venta del activo fijo

Más ingresos acumulables sujetos a IVA:

Intereses ganados

\$

dividendos cobrados

INGRESOS SEGUN DECLARACION ANUAL DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

\$

\$

INGRESOS SUGUN ESTADO DE RESULTADOS

\$

(Reglas prorrateo del IVA en su caso)

II IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

<u>CONCEPTO</u>	<u>TASA</u>	<u>IMPUESTO</u>
ENAJENACION O IMPORTACION		
Aguas envasadas y refrescos	15.7%	\$ _____
Jarabes o concentrados para refrescos	40%	_____
Concentrados, polvos, jarabes, etc.	20%	_____

Coniliar base gravable del impuesto contra los ingresos mostrados en
el estado de resultados

g) CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS MOSTRADOS
EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y LOS DECLARA-
DOS PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES --
QUE SE CAUSAN POR EJERCICIO

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

III DERECHOS

- a) Inscripción o revalidación en patrón
contratistas de obras públicas
- b) Concesiones mineras
- c) Invenciones y marcas, patentes,
certificados de invención
- d) Pesas y medidas
- e) Derechos vigilancia por estímulos
fiscales obtenidos
- f) etc.

h) DETERMINACION DE LA PARTICIPACION
DEL PERSONAL EN LAS UTILIDADES

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

UTILIDAD FISCAL	\$ _____
10% participación de utilidades	\$ _____
MAS:	
Participación de utilidades no cobradas de ejercicios anteriores	_____
PARTICIPACION DEL PERSONAL EN LAS UTILIDADES	\$ _____

i) RELACION DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS
QUE MODIFICAN LAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

En esta hoja se listarán todas las declaraciones complementarias que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trata, la base que modifica y el renglón que afecta.

Declaro, bajo protesta de decir verdad, que esta relación incluye todas las declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio que modifican las presentadas en ejercicios anteriores. (En su caso se deberá hacer la mención de que no se presentaron este tipo de declaraciones complementarias).

Representante Legal

j) RELACION DE ESTIMULOS FISCALES
AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

<u>Concepto</u>	<u>DEDIS y CEPROFIS (1)</u>	<u>Monto</u>	<u>Aplicación (1)</u>
<u>Depreciación acelerada</u>	<u>Concepto</u>	<u>Monto</u>	<u>Aplicación</u>
<u>Otros estímulos</u>	<u>Concepto</u>	<u>Monto</u>	<u>Aplicación</u>

- (1) Indicar si se aplicaron para el pago de impuestos federales a cargo de la Empresa no afectos a fin específico o se optó por la monetización (conversión en efectivo de hasta un máximo del 40% del estímulo)

Declaro, bajo protesta de decir verdad, que la Empresa cumplió con los requisitos para el otorgamiento y disfrute de los estímulos descritos en este anexo, en los términos de las disposiciones que los establecen.

Representante Legal.

k) FOTOCOPIAS DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS
DE EJERCICIO

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

En este anexo se adjuntarán fotocopias de todas las declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio por las diferencias de impuestos determinadas con motivo del dictamen.

1) FOTOCOPIAS DE RESOLUCIONES OBTENIDAS DE
LAS AUTORIDADES FISCALES EN EL EJERCICIO

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

Se adjuntarán fotocopias de las resoluciones obtenidas de las autoridades -
fiscales en el ejercicio que se dictamina. Por ejemplo:

- Destrucción de Inventarios
- Reducción de pagos provisionales
- Cambio del método de evaluación de inventarios
- Pagos en parcialidades
- Extensiones y Reducciones específicas, etc.

m) RELACION DE ACCIONES ENAJENADAS POR
EXTRANJEROS

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198

<u>No. de acciones</u>	<u>Empresas</u>	<u>Importe</u>	<u>Tasa</u>	<u>Impuesto</u>
------------------------	-----------------	----------------	-------------	-----------------

En este anexo se deben relacionar las enajenaciones de acciones realizadas
por extranjeros, por las cuales la empresa sea responsable solidaria de la
retención del impuesto correspondiente.

n) AVISO DE REGISTROS ESPECIALES

AÑO QUE TERMINO EL DE DE 198 .

Debido a que el concepto de "Registros Especiales" es muy ambiguo, creemos
que se refiere a todos aquellos libros que maneja la empresa en adición a-
los obligatorios (diario y mayor). Por lo tanto, hasta que no se tenga una
definición sobre este particular, se considerarán como tales:

- Registro de adquisición de moneda extranjera
- Registro de acciones o certificados de aportación
patrimonial
- Registro de utilidades por ejercicio
- Registro de control de inventarios
- Registro electrónico de contabilidad, etc.

V. FORMA OFICIAL DE INFORMACION ESTADISTICA

Al igual que el anexo anterior, no existe una definición para información-
estadística.

Por lo tanto, creemos que se trata del aviso que se tiene que presentar a-
la Dirección General de Estadística.

4. OBLIGACIONES Y SANCIONES

OBLIGACIONES

La obligación principal que tiene el Licenciado en Contaduría al emitir un Dictamen para efectos fiscales ante la Dirección General de Fiscalización es la de presentar toda la información requerida por la misma Dirección de acuerdo con lo señalado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, la cual es descrita en el punto 3 de este capítulo.

Entre otras obligaciones tenemos las siguientes:

- a) Atender los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes acerca del trabajo que desarrolle.
- b) Deberá apegarse estrictamente a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de acuerdo a lo mencionado en el artículo 52 del mencionado Código.

SANCIONES

El Licenciado en Contaduría al no realizar su trabajo de acuerdo a las disposiciones legales puede ser suspendido en sus funciones de auditor con carácter fiscal y ser cancelado su registro.

La suspensión procederá cuando:

- a) El Licenciado en Contaduría acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- b) No formule el Dictamen, debiendo hacerlo. En este caso la suspensión sería por dos años.
- c) Formule el Dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y demás relativos en su Reglamento. En este caso sería la suspensión por tres años.

La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidido en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del Dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando se acumule tres amonestaciones.

- b) Hubiera participado en comisión de delitos de carácter fiscal o por delitos internacionales contra el patrimonio de las personas.

Las amonestaciones procederán en los siguientes casos:

- a) Cuando el Dictamen así como la información y documentación adicional al Dictamen se presenten incompletos.
- b) Cuando el Licenciado en Contaduría no cumpla los requerimientos de información y documentación adicional que le solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con motivo de la revisión del Dictamen.
- c) Cuando se presente extemporaneamente el Dictamen.

5. PROGRAMA PARA LA REVISION DEL DICTAMEN POR PARTE DEL LICENCIADO EN CONTADURIA.

CLIENTE _____

AUDITORIA AL _____ DE _____ DE 198 _____

Este cuestionario, es requisito para que el cuaderno del Dictamen pueda ser firmado.

I. ASPECTOS GENERALES

1. ¿Se recibió el programa para la preparación del Dictamen Fiscal con el borrador del mismo?
2. Cerciórese durante la revisión que el borrador contenga:

- Escritura legible
- Signos de pesos donde deban ir
- Buena ortografía
- Márgenes y mayúsculas
- Distribución de cifras en columnas

Debe recordarse que el borrador se enviará a mecanografía y que para evitar errores, deberá estar correctamente presentado.

3. Compruebe que está correctamente relacionado con todos los anexos que incluye el borrador.

II. DICTAMEN

1. Compruebe que sea el mismo dictamen que se emitió para efectos financieros.
2. ¿La fecha es la misma del Dictamen para efectos Fiscales?
3. Verifique el número del Registro en la Dirección General de Fiscalización del socio.

III. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

Cerciórese que los Estados Financieros Básicos sean exactamente los mismos que se emitieron en el Dictamen para efectos Fiscales, pero que incluyan el número de anexo señalado en el programa.

IV. INFORME Y OPINION SOBRE LA SITUACION FISCAL

1. Analice las excepciones en el informe y concluya sobre las mismas.
2. Compruebe que las diferencias de impuesto señaladas en su caso, en el -- anexo IV-e coincidan con lo señalado en el anexo III.
3. Verifique que esté suscrito por el socio y su numero de Registro en la Dirección General de Fiscalización.

V. ESTADO COMPARATIVO DE RESULTADOS

1. Compruebe su coincidencia con el estado dictaminado
2. Verifique, si es primera dictaminación que abarque los 4 últimos ejercicios, o subsecuente que incluya los 2 últimos ejercicios.

VI. ESTADO COMPARATIVO DEL COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS

1. Compruebe la coincidencia del costo de ventas con el anexo del estados de resultados y de los inventarios con el anexo del Balance General.
2. Verifique si es primera dictaminación que abarque los últimos 4 ejercicios, o subsecuente que comprenda los 2 últimos ejercicios.

VII. ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS POR SUBCUENTAS

1. Cerciórese que se haya elaborado un análisis por cada uno de los renglones de gastos de los estados de resultados y de costo de producción y ventas.
2. Compruebe que los totales de cada anexo coincidan con los que se mencionan en los anexos del estado de resultados , IV-b, etc.
3. Asegúrese que cada análisis se haya elaborado por los 2 últimos ejercicios.

cios y que las subcuentas estén anotadas mediante la agrupación de conceptos similares y por saldos que se relacionen con otros anexos del - cuaderno en primer lugar, y después las demás subcuentas en función a monto.

4. Revise los conceptos de las subcuentas, evitando abreviaturas o conceptos confusos.
5. Respecto a los intereses pagados, cuide que se hayan separado los pagos al extranjero con los del país, verificando que el monto de aquéllos sea el considerado en el anexo IV-e, por los que se hayan retenido y enterado el ISR correspondiente.
6. En el caso de utilidades o pérdidas en venta de activo fijo procure --- desglosarlas mencionando el importe de la venta, el valor en libros y --- la utilidad o pérdida, para poder conciliar la venta en el anexo IV-g.

VIII. ANALISIS DE MOVIMIENTOS DE ALGUNAS CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y ESTIMACIONES DE PASIVO

1. Cerciórese que incluya todas las estimaciones y/o reservas que presenten los estados financieros, tales como:
 - Depreciaciones acumuladas
 - Amortizaciones acumuladas
 - Estimación para cuentas de cobro dudoso
 - Estimación para obsolescencia o lento movimiento de los inventarios
 - Reserva para primas de antigüedad
 - Reserva para indemnizaciones, etc.
2. Compruebe que los saldos iniciales coincidan con los finales del ejercicio anterior, con los estados financieros básicos.
3. Asegúrese que los incrementos se presenten en los anexos IV-c, perfectamente definidos y claros.
4. Compruebe que los saldos finales coincidan con los que muestra el Balance General, o la nota que los refiere.
5. En caso de discrepancia entre las bases y tasas de depreciación y amortización contable y fiscal, cuide que se hayan separado en grupos diferentes.
6. Al calce del análisis deben mencionarse las bases adoptadas para la depreciación y amortización de los activos fijos u otros activos, así como ---

las tasas que se aplican para efectos fiscales, en su caso. Cerciórese que coincidan con las que muestra la Nota de Políticas Contables anexo de las Notas a los Estados Financieros.

7. Este análisis, así como los posteriores anexos, no deben mostrarse en miles de pesos.

IX. RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES

1. Compruebe con papeles de trabajo que los impuestos causados han sido efectivamente pagados. De lo contrario se tendrá que mostrar la diferencia en esta relación, debiéndose mencionar también en el anexo III.
2. Compruebe que el impuesto sobre la renta causado coincida con el que se muestra en el Estado de Resultados y que se muestre cualquier compensación o acreditamiento efectuado.
3. En cuanto a la base del impuesto del 1% sobre remuneraciones y del impuesto sobre productos del trabajo deberá estar conciliada con las remuneraciones que muestren los anexos IV-c, así como la participación de utilidades pagadas y con los créditos a las reservas de pasivo por porcepciones al personal pagadas.
4. Verifique que el impuesto del 1% sobre remuneraciones causado, coincida con los anexos IV-c. correspondientes.
5. Respecto al IVA, cerciórese que muestra los montos acreditados o por acreditar. En su caso, debe mostrarse la determinación de las bases de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto a distintas tasas, o porque sea aplicable la tasa del 0% o las actividades se encuentre exentas del pago del IVA.
6. Cuide que se mencionen todas las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones otorgadas que surtieron efectos en el ejercicio.
7. La declaración anterior debe ir suscrita por el Representante Legal de la Empresa.

X. CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO FINANCIERO Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1. Compruebe todas las partidas que integran la conciliación con otros anexos del cuaderno, ya que todas ellas deberán mostrarse en alguna forma.

2. Cerciórese que se haya eleborado un anexo especial (IV-d y IV-f) en -- los casos de :

- Pérdida fiscal ajustada pendiente de aplicar
- Deducción adicional por depreciación de bienes y por activos y pasivos financieros.
- Deducciones que procedan en el ejercicio dictaminado, provenientes de ejercicios anteriores, en su caso.

XI. CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS MOSTRADOS EN EL ESTADO DE RESULTADOS Y LOS DECLARADOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y OTROS IM_PUESTOS FEDERALES.

1. Verifique que la conciliación parta de los ingresos obtenidos según - el estado de resultados dictaminado, para obtener los ingresos declarados para efectos del ISR y de éstos, obtener los declarados para -- efectos del IVA.
2. Compruebe que todas la partidas de conciliación y resultados coinciden con las que muestran otros anexos del cuaderno.

XII. DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DEL PERSONAL EN LAS UTILIDADES

1. Verifique que la determinación se inicie con el Resultado Fiscal obtenido en el anexo IV-f.
2. Compruebe las partidas de conciliación para obtener la utilidad fiscal base del reparto, con otros anexos del cuaderno.
3. Compruebe la PTU del ejercicio con el Estado de Resultados dictaminado y la PTU a distribuir con el Balance General, en su caso.

XIII. OTROS DOCUMENTOS

Verifique la inclusión en el informe de los documentos relacionados - en este anexo.

6. REVISION DEL DICTAMEN POR PARTE DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) podrá llevar a cabo la revisión del Dictamen y demás documentos complementarios conforme al siguiente procedimiento:

- I. Requerirá al Licenciado en Contaduría:
 - Cualquier información que deba incluirse en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, de acuerdo con el reglamento -- del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales.
 - La exhibición de los papeles de trabajo de la auditoría practicada-- los cuales, en todo caso se entiende que son propiedad del Licenciado en Contaduría.
 - La información que estime necesaria para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - La exhibición del libros y documentos originales que estimen necesarios.
- II. La SHCP podrá requerir al contribuyente la información y documentación a que se refieren los dos puntos anteriores, cuando no hayan sido proporcionados por el Licenciado en Contaduría.
- III. Si efectuado lo dispuesto en los puntos anteriores la información proporcionada no es suficiente a juicio de la SHCP, está podrá en los términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación requerir a terceros y demás obligados la información necesaria.

CAPITULO IV

DICTAMEN DEL COMISARIO1. INTRODUCCION

Debido al constante avance tecnológico e industrial el campo de acción de la Contaduría Pública se ha ido expandiendo a este mismo ritmo.

Con una previa preparación académica-técnica y cultural este profesional ha ido incursionando cada vez más y con mejores resultados en diversos ámbitos, reportando a los usuarios de sus servicios la ventaja no sólo de obtener información veraz y oportuna en el aspecto contable, sino además en otras áreas de la Contaduría como son: Finanzas, Administración, Fiscalía, etc.. Y contando con sus conocimientos, experiencias, habilidades unidos con su sentido de responsabilidad, le permitirá satisfacer las exigencias del público contratante, dentro de la intervención en actividades que no se contriñen únicamente al aspecto contable.

Al emitir su opinión sobre los Estados Financieros de una entidad, en su carácter de Auditor el Licenciado en Contaduría, deja huella de la calidad y utilidad de sus servicios. Esto a su vez se convierte en una carta de presentación para que, además, pueda emitir su opinión en actos y actividades de naturaleza, fiscal, contractual y estatutaria, como puede ser la función de vigilancia en las Sociedades Anónimas, aunque dicha función puede ser desempeñada por cualquier otra persona ajena a la profesión ya que así lo permite la Ley General de Sociedades Mercantiles, pero considero que la más adecuada para ese cargo sería aquella que tuviera conocimiento previo de como analizar e interpretar Estados Financiero y documentos que puedan ser base para testimoniar respecto a la situación financiera y resultados de la entidad.

2. ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA FUNCION DE VIGILANCIA.

La Legislación Mexicana se ha preocupado por la reglamentación de la vigilancia de las Sociedades Anónimas. En el Código de Comercio de 1889 por primera vez aparece la figura del vigilante y posteriormente, en 1934 la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) legisla específicamente sobre el Comisario.

Sin embargo, el Licenciado en Contaduría, al aceptar el cargo de Comi

sario debe acatar, independientemente de las disposiciones legales, los lineamientos enmarcados en el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C..

Desde el origen de las funciones de vigilancia que señala la ley han tenido por objeto el que una persona informe a los accionistas respecto a la razonabilidad de la información presentada por los administradores sobre la situación financiera y los resultados de la Sociedad.

Los cambios efectuados en la legislación mercantil al respecto, han permitido que el Licenciado en Contaduría como profesional independiente asuma el cargo de Comisario debido a los elementos de identificación que guarda su profesión para el desempeño de esa función.

En relación a las funciones del Comisario (la LGSM) establece, entre otras, tiene la de realizar un examen de las operaciones, documentación, registros, reportes y demás evidencia comprobatoria necesaria para efectuar la vigilancia de las operaciones de la sociedad y por otra parte, la presentación anual de un informe en el que deberá expresar su opinión sobre las políticas y criterios contables y de información seguidos por la Sociedad, bajo la responsabilidad de sus administradores; sobre la consistencia de esas políticas y criterios en la información presentada y si ésta refleja en forma veraz y suficiente la información financiera y los resultados de la Sociedad por el ejercicio examinado.

En conclusión, la persona ideal para llevar a cabo el cargo de Comisario es el Licenciado en Contaduría ya que las mismas disposiciones legales dejan entre ver esta conveniencia por los puntos de identificación entre ambas actividades.

3. EL CARGO DE COMISARIO REGLAMENTADO POR LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES-MERCANTILES.

3.1 INDEPENDENCIA MENTAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL

El Artículo 164 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece que la vigilancia de la Sociedad estará a cargo de uno o varios Comisarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la Sociedad.

El Comisario para poder desempeñar su función adecuadamente debe mantener un criterio libre e imparcial, ya que, en caso contrario podría encubrir alguna o varias operaciones realizadas con dolo, o bien, podría ser participar en algún interés que tuviera su origen en el capital de la Sociedad. Por lo tanto, como requisito primario, que el Comisario debe cumplir, es el de la independencia mental, puesto que de ello depende la imparcialidad del resultado de su trabajo profesional.

El Artículo 165 (LGSM), al respecto, especifica que no podrán ser Comisarios los que conforme a la Ley estén inhabilitados para ejercer el comercio, los empleados de la Sociedad, los empleados que sean accionistas de la Sociedad en cuestión, por más de un 25% del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la Sociedad en cuestión sea accionista en más de un 50%. Asimismo tampoco podrán ser Comisarios los parientes consanguíneos de los administradores, en línea recta sin limitación de grado los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

Los Artículos 156 y 170 (LGSM) como medida de prevención y de sanción destacando que en cualquier operación en que los Comisarios tuvieran algún interés opuesto al de la Sociedad, se deberán de abstener de toda intervención y en su caso de contravenir en este señalamiento, serán responsables de los daños y perjuicios que causan a la Sociedad.

Los Comisarios serán individualmente responsables para con la Sociedad por el cumplimiento de los preceptos legales y las obligaciones que los estatutos le imponen. Sin embargo se podrá auxiliar y apoyarse en el -

trabajo de personal que actúa bajo su dirección y dependencia así como en los servicios de técnicos o profesionales independientes, los cuales quedaran sujetos a la contratación y designación de los mismos a su propia decisión.

3.2 EL INFORME DEL COMISARIO.

Entre las obligaciones que el Comisario tiene se encuentran la relativa a la presentación de un informe como producto final de su trabajo profesional, para lo cual el artículo 166 en su fracción IV de la Ley General de Sociedades Mercantiles nos dice:

Que el Comisario debe rendir anualmente a la asamblea general de accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración a la asamblea de accionistas. El cual deberá incluir por lo menos:

- a) La opinión del comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad.
- b) La opinión del Comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.
- c) La opinión del Comisario sobre si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

ENTREGA DEL INFORME.

Dicho informe deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas, por lo menos quince días antes de la fecha de la Asamblea que haya de discutirlo. Si no se presenta oportunamente, se le removerá del cargo al Comisario por la Asamblea General de Accionistas, sin perjuicio de que se le exija la responsabilidad en que éste hubiera incurrido.

4. PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS EN EL INFORME DEL LICENCIADO EN CONTADURIA
EN EL DESEMPEÑO DEL CARGO DE COMISARIO.

4.1 RESPONSABILIDAD DEL COMISARIO DE ACUERDO CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

Todo profesional , de acuerdo con el desempeño de sus actividades, se encuentra sujeto a ciertas normas de tipo ético.

El Licenciado en Contaduría debe normar su comportamiento profesional con diversos principios de ética, cuantificados y cualificados por el Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, publicado éste por primera vez en los últimos años de la década de los veintes, el cual ha sufrido modificaciones a la fecha

Por lo tanto, al desempeñar el cargo de Comisario, el Licenciado en -- Contaduría está obligado a observar los principios que emanan del mencionado Código, ya que precisamente su primer postulado, referente al alcance -- del Código es aplicable a todo Licenciado en Contaduría (también -- -- -- -- llamanlo Contador Público) por el simple hecho de serlo, no en función a su actividad o especialidad; tanto en su desempeño independiente, como de empleado subordinado, ya sea en el sector público o privado, y a los que --- ejerzan, además de la Contaduría, otra profesión.

En estos mismos términos, al aceptar el cargo de comisario el Licenciado en Contaduría 'dbbe normar su actuación en base a los postulados de este Código. Por lo cual siendo de tal relevancia para emitir su Dictamen, deberá mantener un criterio libre e imparcial, tal y como se establese en los postulados de este Código, referente a la responsabilidad que debe guardar este profesional hacia la sociedad, de la misma forma, que el Auditor Ex--- terno actuando como comisario, queda expuesto a sujetarse a un juicio con independencia e imparcialidad.

Si al aceptar el cargo como Comisario se viera involucrado directa o -- indirectamente en asuntos que atenten contra la dignidad profesional deberá hacer la denuncia de la anomalía existente, ya que de lo contrario, al encubrir alguna intención o situación contraria a los intereses de la soci-- dad o participar en la misma, se hará acreedor independientemente de lo --

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

que determinen las diversas disposiciones legales que rigen la función del Comisario, a las sanciones que le imponga el Colegio del que sea socio o - el mismo Instituto Mexicano del Contadores Públicos, A.C.

Cabe mencionar que cuando el Licenciado en Contaduría asume el cargo de Comisario, será responsable de manera individual al suprimir el dictamen. Respecto a este renglón, tanto la Ley General de Profesiones emanada del Artículo 5° de la Constitución, como el Código de Etica Profesional y la Ley General de Sociedades Mercantiles convergen en este criterio.

4.2 LAS NORMAS DE AUDITORIA EN EL INFORME DEL COMISARIO

En relación con lo que se menciona en el punto 3.2 de este capítulo de que cuando el Licenciado en Contaduría adquiere el cargo de Comisario, debe de presentar un informe anual a la Asamblea General de Accionistas - correspondiente al examen de las operaciones, documentos y registros, en el grado y extensión necesarios basándose por una parte en los Estados de Situación Financiera y de Resultados que presenta el Consejo de Administración de la Sociedad, y por otra parte, en el resultado de sus propias observaciones en acatamiento de las disposiciones estatutarias, respaldadas por la Ley.

Debido a esto considero que el Dictamen del Comisario queda sujeto a las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas, emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. debido a que versa sobre un examen de los Estados de Situación Financiera y de Resultados por un lado, y por lo tanto, habrá de cumplir con las Normas de Información y primordialmente en lo que se refiere al Dictamen del Auditor, las cuales regulan los requisitos mínimos de calidad que deberá observar el mismo y por otro, en relación a las afirmaciones u observaciones que haga en acatamiento a los requerimientos de orden legal y estatutario, a las contenidas en el Boletín H-22 de esa Comisión, inherente a opiniones profesionales a un dictamen sobre - - -

Estados Financieros.

En el propio cuerpo del Dictamen se hace mención que el examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría, ya sea cuando el Licenciado en Contaduría sea el auditor externo o no lo sea.

5 EL DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA PUNGIENDO COMO COMISARIO.

5.1 EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO COMISARIO SIENDO EL AUDITOR EXTERNO.

INFORME DEL COMISARIO:

México, D.F.....
(misma fecha del dictamen
del auditor)

A la Asamblea General de
Accionistas de la Compañía
"X", S.A.

En mi carácter de Comisario, he examinado el balance general de la Compañía "X", S.A. al.... y los estados de resultados, de cambios en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Además asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, los cuales

fueron preparados por la Administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A. a.... así como el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que termina en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior, por lo que me permito proponer su aprobación a la Asamblea General de Accionistas.

5.2 EL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO COMISARIO SIN SER EL AUDITOR EXTERNO.

INFORME DEL COMISARIO:

México, D.F.....

A la Asamblea General de Accionistas
de la Compañía "X", S.A.

En mi carácter de Comisario me permito rendir el siguiente informe en relación con el ejercicio que terminó el.....

Asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

Revisé con el alcance que consideré necesario en las circunstancias, el dictamen que se acompaña, rendido por los auditores - X Y Z, S.C de la empresa..... en relación con el examen que llevaron a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, de los estados financieros preparados por la Administración de la compañía.

En mi opinión, basada en las funciones de vigilancia antes descritas:

a. Las políticas y criterios contables y de información seguidos por la compañía, son adecuados y suficientes en sus circunstancias y se aplicaron sobre bases consistentes con las del

año anterior.

- b. Los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A. al...., así - como el resultado de sus operaciones y los cambios en la inversión de los accionistas y en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, por lo que me permito proponer su aprobación a la Asamblea General de Accionistas.

CONCLUSIONES

1. La Contaduría Pública en el área de Auditoría Externa, persigue el mejoramiento de Normas que rigen esta actividad.
2. El Licenciado en Contaduría debe actuar siempre con honestidad, ya que la confianza que le brinda el cliente parte del prestigio que la profesión a logrado mantener en la sociedad.
3. El Dictamen es un documento donde el Licenciado en Contaduría expresa - su opinión después de haber efectuado una revisión de los Estados Financieros de una entidad económica , de acuerdo con Normas y Procedimientos de Auditoría.
4. El Dictamen de Estados Financieros solamente puede ser emitido por un - Licenciado en Contaduría, pues la opinión que suscriba, aportará la confianza para que pueda ser tomado como base por personas que lo utilizarán con distintos fines.
5. El Dictamen va evolucionando acorde a la esencia que guarda el trabajo realizado por el Auditor.
6. Existen dos textos de Dictamen recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, A.C., los cuales son el tradicional y el nuevo.
7. Los cambios que ha sufrido el texto del Dictamen de las diferentes épocas hablan de la evolución de la Auditoría.
8. El Dictamen tradicional contiene frases que cada una de ellas tiene un motivo, las cuales reflejan parte del trabajo realizado por el auditor, este Dictamen contiene términos que solamente son conocidos por personas conocedoras de la materia.
9. Para cubrir los requerimientos de los usuarios del Dictamen, si es necesario eliminar ciertos tecnicismos para hacerlo en su intención y redacción más claro y objetivo.
10. La opinión del Auditor no siempre será limpia, sino que dependiendo de las circunstancias que se le presenten emitirá una opinión ya sea con - salvedades, abstención o negación de opinión, dependiendo de la gravedad de la situación.

11. El informe largo es el documento suscrito por el Auditor, además de -- opinar profesionalmente sobre la situación financiera y resultados de las operaciones de la empresa, aplía su revisión aportando una información adicional más detallada y que se hace en base a los mismos Estados Financieros.
12. El Dictamen para efectos fiscales es un instrumento cuyo objetivo principal es el de avalar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes ante las autoridades respectivas, el - cual trae consigo ciertas ventajas que benefician a ambas partes.
13. Legalmente un Licenciado en Contaduría que esté registrado ante la Dirección General de Fiscalización tiene facultades e impedimentos para poder emitir un Dictamen de carácter fiscal, así mismo que deberá estar soportado con papeles de trabajo desarrollados de acuerdo a Normas y Procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.
14. La información requerida por la Dirección General de Fiscalización está enunciada en los Artículos 50 y 51 del reglamento del Código Fiscal de la Federación en los cuales nos menciona los documentos a presentar con el Dictamen y los requisitos que deben cubrir los mismos, los cuales son de observancia obligatoria.
15. La función de Fiscalización en México está regulada por organismos gubernamentales (Dirección General de Fiscalización) y por leyes de carácter federal (Código Fiscal de la Federación y reglamento correspondiente), en los cuales se encuentran definidos los requisitos y lineamientos a los que debe sujetarse el Licenciado en Contaduría independiente, en caso de que presente Estados Financieros dictaminados para - efectos fiscales.
16. Las Sociedades Anónimas, de acuerdo por lo dispuesto en la Ley General de Sociedades Mercantiles deben designar a una o varias personas - para que en calidad de Comisario (s) se encargue (n) de vigilar las operaciones de la Sociedad.
17. El o los Comisarios deben emitir anualmente un Dictamen de la situa---ción financiera y resultados de las operaciones de la Sociedad, así como otro tipo de información que le infiere el cargo y que deberá pre---

sentarse en el mismo Dictamen; cuando el Comisario no es Licenciado en Contaduría se tiene que apoyar en el Dictamen del auditor externo, por lo que respecta a la información de tipo financiera.

18. En base al punto anterior surge la conveniencia de que la persona que asuma el cargo de Comisario sea Licenciado en Contaduría y preferentemente sea el auditor externo.
19. Siendo Licenciado en Contaduría la persona que funge como Comisario, sin ser el auditor externo, puede emitir su Dictamen en base al trabajo de éste. Debiendo además de hacer referencia en su Dictamen que se apoyó en el examen realizado por auditores externos anexando el Dictamen de éstos.

BIBLIOGRAFIA

AUDITORIA MONTGOMERY

Philip L. Defliese
Kenneth P. Johnson
Roderick K Macleod
Editorial LIMUSA

PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Walter B. Meigs
Editorial DIANA, 1978

AUDITORIA, CONCEPTOS Y METODOS

John J. Willingham
D.R. Carmichael
Editorial McGRAW HILL

AUDITORIA PRACTICA

Luis Ruiz de Velazco y Alejandro Prieto
Editorial BANCA Y COMERCIO

AUDITORIA PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS

Arthur W. Holmes
Editorial C.E.C.S.A.

AUDITORIA INTRODUCCION A LA PRACTICA DE LA
CONTADURIA PUBLICA

Eric L. Kohler

AUDITORIA, EL EXAMEN DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS

R. L. Grinaker y Ben B. Barr
Editorial C.E.C.S.A., 1973

AUDITORIA FILOSOFIA Y TECNICA

John W. Cook
Gary M. Winkle
Editorial BANCA Y COMERCIO

EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA

C.P. y L.A.E. Benjamín R. Tellez T.
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

AUDITORIA I y II

C.P. Harec Regalado Hernández
SOID, S.A.

ELEMENTOS DE AUDITIRIA

C.P. Victor Manuel Mendivil E.
E.C.A.S.A. 1984

DICTAMEN FISCAL

Jaime del Valle Noriega
Antonio C. Gómez E.
DOFISCAL EDITORES.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

ACEPTADOS .

I.M.C.P. A.C. 1986.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

I.M.C.P. A.C. 1986.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

I.M.C.P. A.C. 1986.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Edición 1986.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Edición 1986.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES
Edición 1986

CODIGO DE COMERCIO Y LEYES COMPLEMENTARIAS
Editorial Porrúa, S.A. 1986

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Edición 1986

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA
Edición 1985

DERECHO MERCANTIL

Lic. Raúl Cervantes Ahumada
Editorial HERRERO, .S.A 1982

TESIS : ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL
NUEVO TEXTO DE DICTAMEN DE ESTADOS EMITIDO
POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PU-
BLICOS

Monsalvo Serna Yoselinda
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO