

318508

3
2ej.



UNIVERSIDAD INTERCONTINENTAL
ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSIDERANDO SUS EFECTOS FISCALES

T E S I S
PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
QUE PRESENTA
ENRIQUE ANTONIO PANDO MARINO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1988



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.

I N D I C E

Página

METODOLOGIA

INTRODUCCION

CAPITULO I - MARCO GENERAL

1

1.1 DEFINICION DE AUDITORIA

2

1.2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

4

1.3 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
GENERALMENTE ACEPTADOS

12

1.3.1 Procedimientos de Auditorfa

14

1.4 LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

16

1.4.1 Políticas establecidas por los
Auditores externos sobre el
alcance de los procedimientos
de Auditorfa.

19

1.5 ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL DICTAMEN FISCAL

20

CAPITULO 2 - DIVERSOS TIPOS DE DICTAMEN DE LOS
ESTADOS FINANCIEROS

32

2.0 CERTIFICACION, FE PUBLICA Y DICTAMEN

33

2.0.1 Importancia Social del Dictamen

34

2.1 DEFINICION DE DICTAMEN

38

2.2 INTEGRACION DEL DICTAMEN

41

2.3 REGLAS DE CARACTER GENERAL RELACIONADAS
CON LA PRESENTACION DE LOS DICTAMENES
DEL CONTADOR PUBLICO

43

2.3.1 Impedimentos del Contador Público
para dictaminar fiscalmente

47

	Página	
2.4	DICTAMEN EN EL CASO DE VARIOS EJERCICIOS	48
2.5	DICTAMEN LIMPIO	52
2.5.1	Significado de mi opinión	53
2.5.2	Significado de principios de contabilidad generalmente aceptados	55
2.6	DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA	57
2.6.1	Reglas de carácter general relativas al Dictamen sobre Estados Proforma	58
<u>CAPITULO 3 - EL DICTAMEN PARA FINES FISCALES</u>		63
3.1	CONCEPTO DE DICTAMEN FISCAL	64
3.2	ASPECTOS QUE DEBEN TOMARSE EN CONSIDERACION PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL	66
3.2.1	Limitaciones del Dictamen Fiscal	67
3.2.2	Facultades de revisión del Dictamen Fiscal por parte de la D.G.A.F.	70
3.3	RESPONSABILIDAD QUE ASUME EL CONTADOR PUBLICO AL EMITIR SU DICTAMEN FISCAL	72
3.3.1	Posición del Contador Público ante su Cliente y el Fisco	77
3.4	SIMILITUDES Y DIFERENCIAS QUE HAY CON EL DICTAMEN PARA FINES FINANCIEROS	78
3.4.0	Dictamen de Estados Financieros	78
3.4.1	Similitudes y Diferencias que hay con el Dictamen para fines financieros	80
3.4.2	Ventajas y Desventajas del dictamen fiscal para el Cliente y para el Fisco	82

	Página
<u>CAPITULO 4 - SALVEDADES Y NOTAS EN EL DICTAMEN</u>	
<u>FISCAL</u>	87
4.1 SALVEDADES EN EL DICTAMEN FISCAL	88
4.2 NOTAS Y SALVEDADES A LA OPINION EN EL DICTAMEN FISCAL	91
4.2.1 Diferentes tipos de salvedades	91
4.2.2 Salvedad a cuentas por cobrar	97
4.2.3 Cuentas por cobrar no confirmadas	98
4.2.4 Omisión de examen de inversiones en valores	99
4.2.5 Descubrimiento posterior de hechos que existían a la fecha del informe del auditor	100
4.2.6 Dictámenes con salvedades sobre los estados del año anterior	102
4.3 NEGACION Y ABSTENCION DE OPINION	103
CONCLUSIONES	104
BIBLIOGRAFIA	107

METODOLOGIA

En términos generales, es el camino que se ha elegido para realizar una investigación, y me fue de gran utilidad organizar el proceso, controlar resultados y llegar a la solución del problema planteado; es por eso que dedico este apartado a la metodología, explicando de manera clara el procedimiento que seguí, con el propósito de que el trabajo presente tenga una sustancia válida y confiable.

1.1 Primera Etapa.- Diseño de la investigación

El diseño de la investigación, en términos generales me ayudó a elegir el tema propósito de esta tesis, conocer sus problemas y la manera de darles solución.

1.1.1 Selección del Tema

Para la elección del tema se partió del área de investigación y de ahí se siguió el "Procedimiento deductivo" que va de lo general a lo particular como se muestra a continuación:

Primer Paso: Carrera

- Licenciado en Contaduría Pública-

Segundo Paso: Areas

- Areas de estudio
- Areas docentes
- Areas de investigación
- Areas de especialización

Area docente:

- Contaduría

Area de investigación:

- Contaduría General

Area de Especialización:

- Auditoría Fiscal

Tercer Paso: Tema Genérico:

- Auditoría fiscal de Estados Financieros.

Cuarto Paso: Tema específico:

- a) Tema genérico elegido: Auditoría fiscal de Estados Financieros.
- b) Tipo de organismos privados posibles a aplicarse una auditoría fiscal de estados financieros:
 - Sector Privado.

Quinto Paso: Especificación del Tema.

- "El dictamen de estados financieros considerando sus efectos fiscales".

1.1.2 Motivos

Es de gran interés para mí, explicar los efectos prácticos de la existencia de un dictamen para fines fiscales.

Al llevar a cabo la recopilación del material de este tema, me motivé aún más para llevar a efecto la investigación y darla a conocer, con la finalidad de que sirva de información y de punto de partida para otras investigaciones relacionadas con este tema.

1.1.3 Planteamiento del problema

El aspecto más importante en una investigación, corresponde al planteamiento del problema que nos ayudará a iniciarnos en el conocimiento sobre el objeto de la investigación. Un problema bien planteado proporciona la mitad de la solución del mismo.

De entre todos los problemas planteados sobre el tema de investigación "Auditoría Fiscal de Estados Financieros" elegí el que consideré más relevante.

¿Qué beneficios aporta la existencia de un dictamen de es
tados financieros para fines fiscales?

Variable independiente: ¿Qué beneficios aporta?

Variable dependiente: Auditoría fiscal de estados
financieros.

1.1.4 Objetivos de la investigación

Las metas para este trabajo de investigación son:

- a) Incrementar los conocimientos propios del área.
- b) Buscar los beneficios de la existencia de un dictamen fiscal para el sector privado.
- c) Cumplir con el requisito de la parte escrita del Licenciado en Contaduría Pública.

1.1.5 Tipo de investigación

- a) Antes de plantear la hipótesis se realizó una revisión del material documental existente.
- b) La investigación fue documental.
- c) Se recurrió a fuentes directas e indirectas.

1.1.6 Hipótesis

Como hemos visto la investigación científica, se inicia con el planteamiento de un problema al cual se debe dar una solución tentativa en forma de proposición.

La respuesta tentativa al problema propuesto es la hipótesis.

En este trabajo después de haber planteado algunas hipótesis se eligió la más importante llamada "Hipótesis de trabajo" siendo la base de esta información.

Hipótesis: El dictamen fiscal es de trascendental importancia para los Licenciados en Contaduría Pública, como para los usuarios y público en general.

1.2 Segunda Etapa: Obtención de datos

De los procedimientos o técnicas para obtener información acerca de los problemas de investigación planteados y de la hipótesis, se utilizó la recopilación documental.

1.2.1 Recopilación documental

Para la recopilación de la información documental se siguió el procedimiento que a continuación se explica.

Se revisaron libros y artículos sobre el tema y se vaciaron los datos relevantes en fichas de trabajo. Se buscó material en la Biblioteca de la U.N.A.M., en la Biblioteca de la U.I.A. y en la Universidad Intercontinental.

1.3 Tercera Etapa. Tratamiento de los datos

Después de haber recopilado la información se llevó a cabo la elaboración de fichas bibliográficas con el objeto de tener un control de las mismas, permitiendo la disponibilidad del material documental de manera sencilla y clara.

Dicho material se encuentra ordenado en fichas bibliográficas, por orden alfabético de acuerdo a la siguiente clasificación:

- Libros
- Tesis
- Notas
- Revistas
- Diccionarios
- Leyes y Reglamentos

1.4 Cuarta Etapa. Integración de los datos

Es la última etapa de la metodología, y consistió en interpretar los resultados obtenidos con la ayuda de los instrumentos mencionados en el punto 1.2.

La interpretación de los datos es un doble proceso "Análisis Síntesis" que nos permite dar una explicación al problema investigado en la hipótesis de trabajo como podrá verse en las conclusiones de esta investigación.

1.4.1 Aspectos de la investigación

Para un investigador es importante el conocer los alcances y limitaciones del trabajo que realiza. Por eso es recomendable dedicar un espacio en la metodología donde se señalan estos límites.

1.4.1.1 Límites y Advertencias

La presente investigación se llevó a cabo mediante recolección de información documental sin realizar un trabajo de campo.

Esta investigación es antecedida por muchas otras sobre el tema, esperando aportar algo que sea significativo.

INTRODUCCION

Como es sabido, una de las principales actividades del Contador Público Independiente, es sin duda la de emitir su opinión, o mejor dicho, dictaminar los Estados Financieros de una empresa para efectos fiscales. Para esto tiene que cumplir con determinados requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Esta opinión profesional e independiente del Contador Público, la expresa en un documento llamado "Dictamen". Bien, el tema de este trabajo de investigación se refiere precisamente al Dictamen para efectos fiscales del Contador Público. Otros trabajos han antecedido a éste. No obstante esto, nos abocamos al tema y para desarrollarlo tuvimos presente de que el dictamen es siempre un tema de actualidad, en virtud de su trascendental importancia tanto para los profesionales en la contaduría pública, como para los usuarios y público en general.

El objetivo principal de esta investigación consiste en hacer un estudio del dictamen y sus efectos fiscales, ventajas y desventajas, dar a conocer al público los efectos prácticos de la existencia de un dictamen para fines fiscales.

Para desarrollar este trabajo se divide en cuatro capítulos como sigue:

En el capítulo primero tratamos de un marco general, que va desde la definición de auditoría hasta los antecedentes y origen del dictamen fiscal.

En el capítulo segundo nos abocamos a tratar los diversos tipos del dictamen de los estados financieros.

En el capítulo tercero versa el concepto de dictamen fiscal

y responsabilidades éticas y legales que asume el Licenciado en Contaduría al emitir su opinión para efectos fiscales.

En el capítulo cuarto presentamos las salvedades y notas, así como la negación y abstención en el dictamen fiscal.

Quiero finalmente manifestar que se ha puesto todo nuestro empeño para desarrollar este trabajo lo mejor posible.

CAPITULO I

MARCO GENERAL

- 1.1 Definición de Auditoría
- 1.2 Clasificación de la Auditoría
- 1.3 Normas y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados
 - 1.3.1 Procedimientos de Auditoría
- 1.4 La Auditoría de los Estados Financieros
 - 1.4.1 Políticas establecidas por los auditores externos sobre el alcance de los procedimientos de auditoría
- 1.5 Antecedentes y origen del Dictamen Fiscal

1.1 DEFINICION DE AUDITORIA

Es una herramienta que sirve a un grupo de profesionistas, que tienen la responsabilidad de examinar y expresar su opinión sobre los estados financieros en una fecha determinada y por un período limitado. Para poder emitir su dictamen u opinión con responsabilidad, precisa evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria. A la fecha no existen criterios uniformes para su realización, por tal motivo citaremos a continuación algunos conceptos con el fin de dar la idea general.

Según Kohler:

"La auditoría es la revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y de los registros contables de una empresa, que procede de la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

Según Montgomery H. Robert:

"La auditoría es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras, y los resultados de éstos para informar sobre los mismos".

Según Ricardo Miramontes:

"La auditoría, es el proceso por medio del cual un tercero (contador público), en su carácter de profesional independiente e imparcial, ractifica la opinión de quienes han suscritos los estados financieros sujetos a su examen".

Según Holmes:

"La auditoría es la comparación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros finan

cieros y legales de un individuo, firma o corporación con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados e informes que se rindan".

Según Fernando Diaz Barroso:

Auditorfa es "La ciencia del Análisis, comprobación y estimación de las ventas".

Según Rogelio Casas Alatraste:

"La auditoría de estados financieros es el examen o revisión a base de pruebas selectivas, de los estados financieros, tendientes a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refieren".

Según I.M.C.P. en su Boletín B:

"El objetivo del examen de estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

Con relación a estos elementos podemos decir que la Auditorfa es la especialidad que más identifica al Contador público como un profesional independiente, quien al expresar su opinión sobre los estados financieros que examina cumple con una labor social relevante: dar un sello de confianza a la información que se presenta en los mismos.

1.2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Se considera que existen diversas clases de auditoría, mismas que a continuación se indican:

- a. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
- b. AUDITORIA DETALLADA
- c. AUDITORIAS ESPECIALES
- d. AUDITORIAS CONTINUAS
- e. AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS
- f. AUDITORIA INTERNA

Auditoría de Estados Financieros:

Esta se lleva a cabo con el fin de dar una opinión de las cifras consignadas en los estados financieros; para dar esa opinión el auditor debe de aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios en cada caso.

Para estar en condiciones de dar su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener, con certeza razonable, la convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.

2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Estos tres pronunciamientos reflejan el orden lógico como se realiza el trabajo del auditor, poniendo particular énfasis en que el objetivo del mismo es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y que no se pretende como objetivo:

- El descubrimiento de fraudes.
- La corrección de los sistemas contables de la empresa.
- La actualización de la contabilidad.
- Corregir deficiencias del control interno.

También estos pronunciamientos concuerdan que el auditor debe de emitir su opinión si no se reúnen todos los elementos de juicio necesarios para ello, los que se obtienen a través de los procedimientos de auditoría los que deberán adaptarse a las circunstancias en cuanto a alcance y oportunidad.

Auditoría detallada:

En este caso el auditor utilizará las normas, técnicas y procedimientos que se emplean en la auditoría de estados financi

cieros, aclarando que la diferencia existente entre una y otra, es el grado de intensidad con que se efectúa este tipo de auditoría, que como su nombre lo indica es detallada, examinando la documentación probatoria en forma exhaustiva.

Esta auditoría se practica en caso que sea necesaria, ya que existen circunstancias en las que se tienen que comprobar en forma completa y detallada en los siguientes casos:

1. Cuando se presume o pretenda evitar un fraude o malversación de fondos.
2. En caso que la empresa no tenga un control interno adecuado.
3. En caso de que los diversos departamentos no tengan un adecuado control interno, y por consecuencia, no se efectúe el trabajo correctamente.

Auditorías Especiales:

Esta auditoría se lleva a cabo en el momento que juzgue necesario la asamblea o consejo administrativo de la empresa, con el objetivo de examinar determinadas áreas operacionales, para que así puedan emitir un juicio claro en la toma de decisiones.

Con relación a lo anterior, se encuentran otro tipo de auditorías, las cuales se consideran que son de mucha importancia, tomando en cuenta el crecimiento de la empresa.

Auditorías Continuas:

Que se practican en determinados rubros contables por lo regular se llevan a cabo semanal o mensualmente, según sea el caso.

Auditorías Administrativas:

Es la que se lleva a cabo para el examen y evaluación de la estructura organizativa de una empresa, en cuanto a sus objetivos o políticas, planes, métodos y procedimientos contables, así como un sistema de operación y el aprovechamiento razonable de sus recursos humanos, físicos y financieros.

Auditoría Interna:

Es fundamentalmente un control de controles, es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, a alto nivel.

Una parte importante de la auditoría interna es la comprobación y evaluación del cumplimiento por parte del personal contable, de las políticas y procedimientos establecidos.

Brevemente daremos una explicación de la diferencia que hay entre auditoría externa y auditoría interna:

Tanto en la auditoría interna como externa, se emplean técnicas de comprobación, documentos de trabajo y otros procedimientos que en la práctica resultan similares y aún idénticos y es de pensar, erróneamente que existe poca diferencia en los objetivos de ambas actividades.

El auditor externo, se interesa principalmente por comprobar la solidez de los criterios y estimaciones contables que la administración haya seguido en la preparación y presentación de sus estados financieros.

El auditor externo informa sobre el control que pudiera advertir al realizar su trabajo, no es otra cosa más que satis facerse a sí mismo de la suficiencia del control interno.

La auditoría interna, desempeña sus actividades poniéndole mayor interés a la organización misma. Su interés en los controles y procedimientos, así como su efectividad y cumplimiento, los resultados finales habrán de ser correctos. El au ditor interno debe de comprobar lo siguiente:

- a. La eficiencia de las operaciones
- b. La forma en que cada empleado realiza su labor individual.
- c. En qué grado las operaciones y el control de un departamento se comparan con otras operaciones y controles de la propia organización.

El auditor externo debe dirigir al cliente o a la junta directiva o en su caso, a los accionistas del cliente si la designación se hace por ellos.

En el caso de que la designación del auditor se haga por los directivos y se apruebe por los accionistas el informe pue de muy bien dirigirse a ambos.

Si es designado por los accionistas o dicha designación es aprobada por éstos, el informe debe dirigirse a ellos; sin embargo, cuando la designación se hace por los directivos sin ratificación de los accionistas, no es indispensable dirigir el informe a estos últimos.

Salvo estas excepciones, se dirige la mayoría de las veces el informe a los directores o a los accionistas, de acuerdo a la preferencia del cliente.

El auditor interno debe dirigir su informe a las autoridades superiores, directores y jefes de división, quienes son a quien primeramente debe dirigirse los informes de auditoría interna, los auditores deberán de esforzarse por preparar dichos informes de tal manera que su lectura reporte a aquellos funcionarios el máximo beneficio con el mínimo esfuerzo de parte de los mismos.

Normalmente el informe del auditor externo debe llevar la fecha de terminación del trabajo en las oficinas y locales del cliente, ya que la revisión de transacciones que tienen un efecto importante sobre la presentación razonable de los estados financieros a que el dictamen u opinión se refiere.

En el caso de los estados financieros consolidados en los cuales se han emitido informes separados para algunas de las compañías del grupo surge la pregunta de : ¿qué fecha debe llevar el informe de los auditores sobre los estados consolidados?.

Es aconsejable hacer arreglos para que todos los informes lleven la misma fecha, generalmente, lleva la fecha del primer informe de una compañía del grupo si no hay una objeción práctica a ello.

De cualquier modo, la fecha del informe sobre los estados consolidados no debe ser posterior a la del último informe sobre cualquiera de las compañías.

Cuando los informes de compañías importantes del grupo

tienen fechas muy anteriores, es aconsejable que llevemos nuestra revisión posterior de esas compañías hasta la fecha que se usa para el informe de los estados consolidados.

En ocasiones, el cliente puede pedir que el informe lleve una fecha considerablemente posterior a la fecha de terminación de nuestro trabajo en sus oficinas locales.

Esto sería posible siempre y cuando la revisión de las transacciones posteriores se extienda hasta la fecha del informe. Esta revisión adicional resulta esencial ya que éstas pueden tener un cierto efecto importante sobre la racionalidad de la presentación de los estados financieros objetos del examen.

En todo informe de auditoría interna será preciso distinguir estas dos fechas:

- a. Fecha de la auditoría.
- b. Fecha de la terminación de la auditoría (fecha oficial del informe).

La fecha de la terminación de la auditoría ha de corresponder a la del día en que el auditor termina su trabajo en la dependencia que inspecciona y se retira de ésta, aún cuando hubiere de continuar fuera de la misma otros aspectos de la auditoría, tales como alguna investigación complementaria en otra dependencia de la corporación. La fecha de la terminación de la auditoría será en todos casos, la fecha oficial del informe.

El propósito de hacer constar expresamente la fecha de la terminación de la auditoría será proteger al auditor contra

sucesos que eventualmente pudieren ocurrir en la dependencia que inspeccionó con posterioridad al día en que se ausentó de la misma por haber finalizado su labor.

Es evidente que ningún auditor podría ser considerado responsable por dejar de informar un hecho o situación que, aun cuando pudiendo influir en el resultado de la auditoría, hubiese tenido lugar después de la partida del auditor y, por consiguiente, no fuera posible que éste hubiese conocido oportunamente.

1.3 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS

Las normas de auditoría se clasifican en:

- Normas personales
- Normas relativas a la ejecución del trabajo
- Normas relativas a la información y al dictamen.

Normas personales o generales

El examen se debe efectuar por personas que poseen los conocimientos teóricos adecuados y habilidad como auditores.

Los auditores en todos los asuntos relacionados con el trabajo, deben mantener una actitud mental independiente.

En la ejecución del examen y en la preparación al informe debe mantenerse una actitud mental independiente.

Normas relativas a la ejecución del trabajo

El trabajo debe planearse adecuadamente, ejerciéndose la debida supervisión sobre las auxiliares, si las hubiere.

Debe existir un estudio apropiado y una apreciación del control interno existente, como base de seguridad y del consecuente alcance de las pruebas a que los procedimientos de auditoría habrán de limitarse.

Debe obtenerse suficiente evidencia pertinente mediante inspección, observación, averiguaciones como fundamento razonable de una opinión sobre los estados financieros objeto del examen.

Normas relativas a la información y al dictamen

En todos los casos que el contador público está asociado con algunos de los estados financieros, éste debe expresar clara y concisa la naturaleza de su relación con dichos estados financieros, y si ha realizado exámenes de ellos, ya que con eso debe expresar el alcance de responsabilidad que asume.

El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera que los resultados de operación de la empresa en la fecha que por el período a que se refiere, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El auditor debe declarar expresamente en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido observados constantemente en el período actual en relación con el período de precedente.

Siempre y cuando el auditor haga una declaración en la cual exprese lo contrario, se considera que él

estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades en algunas de las informaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro y conciso, manifestando explícitamente a qué punto se refiere, e indicar los motivos de las salvedades o trascendencia e importancia de ella dentro del cuadro general de los estados financieros.

Cuando el auditor considera que no está en condiciones de expresar su opinión profesional con respecto de los estados financieros tomados en conjunto, debe expresarlos así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado del examen lo autorice hacer.

1.3.1 Procedimientos de auditoría

La auditoría implica el uso, entre otros, de los siguientes procedimientos:

Observación.- De los procedimientos de contabilidad y de control interno del cliente, así como de la operación de practicar inventarios físicos.

Inspección.- De valores y otros bienes, con el objeto de determinar su existencia física y de documentación que justifique costos de los activos, ingresos y gastos de operación, etc.

Confirmación. - De saldos de cuentas y transacciones con personas ajenas al negocio, así como de bienes bajo custodia de terceros.

Comparación. - De saldos de cuentas o datos de operaciones con información semejante de períodos anteriores o posteriores para descubrir cambios de significación y determinar sus razones.

Análisis. - De cuentas y datos contables y de operación para determinar la veracidad de la información financiera expuesta.

Cálculo. - De operaciones aritméticas efectuadas por el cliente tales como acumulaciones de inventarios, balances (balanzas) de comprobación de cuentas por cobrar, pagos por adelantado, acumulaciones, etc.

Averiguación. - Con la gerencia sobre la política, procedimientos y otros asuntos que no pueden apreciarse del simple examen de libros y documentos de contabilidad, tales como pasivos contingentes, planes y perspectivas futuras, etc.

Estos procedimientos se aplican por lo regular a base de pruebas con la extensión y métodos que se consideren adecuados de acuerdo con la eficacia de los procedimientos de contabilidad y del sistema de control interno.

La aplicación de procedimientos tales como los descritos anteriormente es parte necesaria del proceso de auditoría y probablemente tomará una gran cantidad del tiempo planeado para la misma.

1.4 LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo primordial del examen de los estados financieros es la opinión; sin embargo es necesario e indispensable que se definan los objetivos que se persiguen, ya que éstos nos darán la base para una mejor planeación, clasificando los objetivos en dos grupos:

- a. Objetivos primarios
- b. Objetivos finales

Objetivos primarios:

Son aquellos en los cuales se persigue cierta técnica o procedimiento que son aplicables en la auditoría y que consiste en la obtención de evidencias suficientes y competentes de un hecho o circunstancia que tengan relación con los estados financieros. Con base en estas herramientas el contador público podrá emitir su opinión.

Dichos objetivos están regulados por normas de auditoría generalmente aceptadas, así como por los principios de contabilidad

Objetivos finales:

Dichos objetivos consisten en formar un juicio acerca de la razonabilidad de las cifras que nos muestran los estados

dos financieros a una fecha determinada y el resultado de sus operaciones por un periodo dado.

Es por esto que el desarrollo general de toda auditoría de estados financieros, se base en tres fases fundamentales como son:

- a. Verificación
- b. Comprobación
- c. Estimación

En la verificación, nos cercioramos de la exactitud numérica de las operaciones, la comprobación es la justificación de las operaciones, o sea mediante el examen de los comprobantes o hechos que la originan o la respaldan, y la estimación, es la valoración correcta de las partidas que examinaron, teniendo en cuenta las circunstancias relativas al negocio en general.

El examen financiero no tiene como objetivo expreso, el de descubrir fraudes, puesto que su propósito no es ése, el auditor al efectuar sus pruebas y emitir su opinión sobre lo razonable de los estados financieros, tomará en cuenta la posibilidad de que puedan existir fraudes, defalcas u otras irregularidades, así como el hecho de que el fraude pueda ser de tal magnitud que afecte la situación financiera o el resultado de sus operaciones.

Con ello no queremos decir que el auditor sea un policía, como en algunos casos lo han querido llamar, ya que se

contratan sus servicios para corregir mediante sus recomendaciones las irregularidades contables y de control interno y vigilar que se cumplan las políticas administrativas establecidas por la empresa.

Algunos de los trabajos que efectúa el auditor que le permite cerciorarse de la veracidad de los registros contables son los siguientes:

- a. Verificar las cifras presentadas en los estados financieros contra los registros contables.
- b. Checar aritméticamente los registros contables.
- c. Verificar todos los aspectos tendientes a determinar que los saldos de las cuentas de activo correspondan a derechos o propiedades reales, que todas las obligaciones estén contabilizadas y representadas en las cuentas de pasivo, y que las operaciones que afecten resultados queden debidamente registradas en las cuentas correspondientes.
- d. Verificar que las decisiones, así como acuerdos financieros debidamente aprobados por los órganos correspondientes, se reflejen en las cifras de los estados financieros.

1.4.1 Políticas establecidas por los Auditores Externos sobre el alcance de los procedimientos de Auditoría

Salvo que sea impracticable hacerlo, es política general del despacho de auditores externos, poner en práctica todos los procedimientos de auditoría que son esenciales para expresar una opinión sobre los estados financieros.

Aunque se podrá aceptar trabajo en el cual el cliente ha establecido limitaciones al alcance del examen, es recomendable no hacerlo.

En ausencia de limitación impuesta por el cliente, una manifestación es el párrafo de alcance que indique ciertas desviaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas, no justifica la omisión de los procedimientos normales de auditoría que sean practicables.

En el caso en que se han puesto en práctica todos los pasos de auditoría que son aplicables pero los registros son inadecuados y no se puede expresar una opinión global, no debe usarse el párrafo uniforme de alcance.

No existirá uniformidad si se dijera que el examen incluye aquellas pruebas y otros procedimientos que se consideró necesarios y, luego en un párrafo posterior expresar que las limitaciones sobre el alcance del examen, se obligó a rehusar la emisión de una prueba global.

1.5 ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL DICTAMEN FISCAL

Decreto del 21 de abril de 1959:

La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal se creó por Decreto Presidencial, el 21 de abril de 1959, siendo Presidente de México, el licenciado Adolfo López Mateos. El Decreto se publicó el 30 de abril de 1959, y la D.G.A.F.F. se creó como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

El Decreto creado por el Lic. López Mateos, surgió en una época en que el país necesitaba de un órgano técnico en donde se centralizaría todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales establecidas en las leyes desde 1948, en contra de las personas que incurran en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales.

También en el año de 1959 se le dio un gran impulso a la profesión de Contador Público para que diera asistencia técnica a los contribuyentes y les evitara las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias según se establece en el mismo Decreto.

El Decreto del 21 de abril de 1959 consta de 11 artículos que en términos generales expresan lo siguiente:

Se les establece como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, a cargo de un Contador Público Titulado.

La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal tendrá competencia en:

- a) Practicar auditorías en la contabilidad y documentación de los causantes y personas relacionadas con ellos.
- b) Proponer auditorías, con apoyo en los resultados que se obtengan de las revisiones o inspecciones.
- c) Investigar el pago de los impuestos de importación y exportación.
- d) Proponer con base en las auditorías, investigaciones o verificaciones practicadas.
- e) Organizar y llevar con fines fiscales el registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar sobre balances y declaraciones.
- f) Designar delegados ante las autoridades revisoras.

La D.G.A.F. era dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos.

También se estableció en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el registro de Contadores Públicos, que sería voluntario y que tendría que cumplir con ciertos requisitos.

En este Decreto se estableció que los causantes con ingresos anuales superiores a diez millones de pesos, tenfan la obligación de ser dictaminados por un Contador Público registrado y no se les practicarfa auditorfas a través de la D.G.A. F. y lo mismo serfa, de manera optativa para causantes con ingresos inferiores a los diez millones de pesos anuales.

También se establece en el Decreto que la Auditorfa Fiscal Federal podrá ordenar la realización de pruebas selectivas, para comprobar si los dictámenes de los Contadores Públicos se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que en caso de que existieran irregularidades en los dictámenes de los Contadores Públicos, la Auditorfa Fiscal Federal procederá a:

- I. Cancelar el registro del Contador para efectos fiscales.
- II. Turnar el expediente en que consten las actuaciones realizadas a la Procuradurfa Fiscal de la Federación, para que resuelva si procede denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondiente y para que en su caso, se constituya como coadyuvante.
- III. Notificar al Colegio de Contadores Públicos respectivo las anteriores determinaciones.

También se establece que los Contadores Públicos registrados que dictaminen Estados Financieros para efectos fiscales

no podrán tener lazos de parentesco, sociedad o asociación con los propietarios de los negocios, y en caso de que los hubiere, no se les dará crédito a los dictámenes.

Por otra parte, se estableció en dicho Decreto, todos los estados y anexos que tiene obligación de presentar el Contador Público cuando dictamina.

El Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959, que creó la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, quedó derogado por disposición del artículo segundo transitorio, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de abril de 1967, dándosele de nuevo vida legal, con el reglamento del 13 de enero de 1972.

El funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal se dio a conocer mediante el reglamento del 13 de enero de 1972, publicado en el Diario Oficial del 16 de marzo del mismo año.

Este reglamento se publicó, siendo presidente de la República el Lic. Luis Echeverría Álvarez, y contenía lo siguiente:

REGLAMENTO DEL FUNCIONAMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL:

- Se crea la Dirección General de Auditoría Fiscal como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- La Dirección General de Auditoría Fiscal estará a cargo de un Director que necesariamente deberá tener título de Contador Público, registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General contará con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos, del Código Fiscal de la Federación vigente en la forma y términos en que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

- La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere conveniente o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignen. En ningún caso, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal fijará créditos en cantidad líquida.

Este Reglamento fue firmado y autorizado por el Presidente de la República Lic. Luis Echeverría Álvarez y el Secretario de Estado Hugo B. Margáin.

Posteriormente en el acuerdo 102-117 del 12 de enero de 1973, se presentan las indicaciones con que se deberá presentar el dictamen, informes y anexos complementarios.

Viniendo después con fecha del 9 de abril de 1980 el ejecutivo federal expidió Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, con objeto de regular la formulación y presentación de Estados Financieros dictaminados por Contador Público cuando los contribuyentes opten por presentarlos y a efecto de facilitar su cumplimiento, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público resolvió lo siguiente:

- El Colegio de Contadores deberá emitir constancia al Contador que quiera dictaminar que es miembro del Colegio.
- La Dirección General de Fiscalización expedirá constancia de registro a los Contadores que cumplan con los requisitos establecidos.
- El Contador Público que realice el dictamen deberá señalar su número de registro y firmarlo.

En cuanto al texto del dictamen:

- El texto del dictamen relativo a los estados financieros deberá apegarse a los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos.

- Los estados financieros básicos dictaminados por el Contador Público registrado, deberán ir suscritos por el contribuyente y podrán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Los anexos deberán sujetarse a lo siguiente:

- Los estados comparativos de resultados y de costos de producción y ventas abarcarán los dos dltimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto en el caso de primera dictaminación en los que abarcará los cuatro dltimos ejercicios.
- Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos, se referirán a los dos dltimos ejercicios. Estos documentos podrán mostrarse en miles de pesos.
- El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo, también deberán incluir la descripción detallada de los métodos de descripción y amortización utilizados para fines fiscales, con la mención de tasas y bases adoptadas.

La relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por él mismo y contener:

- La descripción de bases, tarifas y control de impuestos detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir la verdad, que la relación incluye todos los impuestos federales a que está sujeto; que las únicas obligaciones como retenedor de impuestos federales son los incluidos, que en el ejercicio surtieran efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no la hubo.

- En cuanto al pago del I.S.R., deberá mencionar cualquier tipo de reducción o compensación efectuado.

- En cuanto al I.V.A. se deberá incluir la determinación y bases de prorrateo, en su caso, para fines de acreditamiento de dicho impuesto.

Actualmente según el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación:

Los hechos afirmados en los dictámenes por Contadores Públicos sobre Estados Financieros para fines fiscales, se presumirán ciertos, salvo pruebas en contrario, siempre y cuando reúna los siguientes requisitos:

- Registro del Contador Público
- Registrado ante Auditores Fiscales
- Nacionalidad mexicana
- Título de Contador Público registrado en la S.E.P.
- Miembro de un Colegio de contadores reconocido

Dictamen de Acuerdo:

- Disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Normas de auditoría.

Que emita el Contador Público:

- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente conjuntamente con el dictamen.

Sanciones para el Contador Público:

- Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las normas establecidas, se suspenderá hasta por tres años su registro. Si hubiera reincidencia se cancelará definitivamente su registro.

Estados Financieros Básicos respecto de los cuales dictaminan el Contador Público:

- Estado de posición financiera.
- Estado de resultados
- Estado de modificaciones del capital contable.
- Estado de cambios en la situación financiera.

Estos estados financieros básicos deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Anexos que se incluyen en el dictamen fiscal del Contador Público:

- Estado comparativo de resultados.
- Estado comparativo de los costos de producción y ventas.
- Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos.
- Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de Activo y reservas del Pasivo.
- Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados.
- Relación de declaraciones complementarias presentadas

das por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina.

- Relación de estímulos fiscales.
- Fotocopias de las declaraciones complementarias.
- Fotocopias de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
- Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero.
- Aviso firmado por el Contador Público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

Estado comparativo de resultados y de costo de Producción y Ventas:

- Estos anexos se presentarán abarcando los dos últimos ejercicios, incluyendo el ejercicio que se esté dictaminando, en caso de que se trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios. Estos anexos podrán ser presentados en miles de pesos.

Reservas Complementarias de Activo y Pasivo:

Aquí se deberá incluir el porcentaje y criterio que se ha adoptado para efectuar deducciones sobre inversiones.

Relaciones de Contribuciones a cargo del Contribuyente:

Esta relación deberá ir suscrita por el mismo contribuyente y debe de incluir:

- Descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas de tallando las diferencias en caso de haberlas.
- Se debe pasar al calce de la misma relación, bajo protesta, que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto.
- Deberá mencionarse si hubo alguna compensación o acreditamiento en el pago del I.S.R.
- Por el I.V.A. incluirfa la determinación del im puesto causado y acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.
- Por I.E.S.P.S. también mostrará la determinación del impuesto causado así como del acreditable a las tasas aplicables.

Conciliación entre el resultado contable y el fiscal:

- En este anexo se debe incluir la determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustado pen diente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada en caso de haber, así como la determinación de la deducción individual.

DIVERSOS TIPOS DE DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- 2.0 CERTIFICACION, FE PUBLICA Y DICTAMEN.
 - 2.0.1 Importancia social del dictamen.
- 2.1 DEFINICION DE DICTAMEN
- 2.2 INTEGRACION DEL DICTAMEN
- 2.3 REGLAS DE CARACTER GENERAL RELACIONADAS CON LA PRESENTACION DE LOS DICTAMENES DEL CONTADOR PUBLICO
 - 2.3.1 Impedimentos del Contador Público para dictaminar fácilmente
- 2.4 DICTAMEN EN EL CASO DE VARIOS EJERCICIOS
- 2.5 DICTAMEN LIMPIO.
 - 2.5.1 Significado de mi opinión.
 - 2.5.2 Significado de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 2.6 DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA
 - 2.6.1 Reglas de Carácter General Relativas al Dictamen sobre Estados Proforma.

2.0 CERTIFICACION, FE PUBLICA Y DICTAMEN

Al hablar de la opinión que como resultado de su trabajo emite un Contador Público hay que hacer la distinción entre: Certificación, Fe Pública y Dictamen.

Certificar los estados financieros implica asegurar la verdad de un hecho, sería una verdad absoluta e irrefutable.

Dar fe pública a los estados financieros implicaría asegurar que dichos estados fueron auténticos, se daría plena validez a los hechos presentados en ellos.

Mediante el dictamen, se está expresando únicamente la opinión, el juicio que se ha formado el Contador sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

Al respecto debe tenerse en cuenta que los estados financieros no reflejan verdades absolutas por lo que los conceptos de "certificación" y "fe pública" no deben ser utilizados por el auditor en la expresión de su dictamen ya que éste opina que los estados financieros presentan una situación, no da algo por absolutamente seguro, ni afirma ni atestigua, simplemente expresa su opinión y ésta está basada en apreciaciones y juicios personales sobre las diversas áreas que integran los estados financieros.

En suma, el Contador Público, al emitir su dictamen expresa solamente una opinión, un juicio, un parecer.

2.0.1 Importancia social del Dictamen

Diferentes sectores interesados en el Dictamen.

A todos aquellos grupos que se encuentran unidos de manera directa o indirecta con una entidad, les interesa saber si la situación que ésta presenta es confiable, por motivos especiales para cada uno de ellos en particular.

Entre los principales interesados en la marcha de una entidad económica podemos mencionar a los siguientes:

- a. Accionistas
- b. Administradores
- c. Autoridades fiscales
- d. Acreedores.
- e. Potenciales inversionistas.
- f. Trabajadores.
- g. Bolsa de Valores
- h. Público en general.

A continuación trataremos en forma breve las causas por las que el dictamen ayuda a cada uno de los sectores antes mencionados.

a) Accionistas

El dictamen influye de manera muy especial sobre este sector, ya que basándose en él, podrán tomar decisiones que les permitirá proyectar mejor su negocio con el fin de obtener ma-

yores utilidades que es el principal objetivo que se persigue al fundar una entidad lúcrativa y por medio del dictamen también podrán conocer cuáles fueron sus fallas y limitaciones para poder corregirlos en forma oportuna.

b) Administradores

Para este sector también será importante el dictamen, ya que como responsable de la posición financiera de la entidad económica les será necesario demostrar en forma eficiente la veracidad de las cifras presentadas en los estados financieros, más aún, servirá de base para que dicho grupo rinda los informes que le sean solicitados sobre determinadas situaciones, ya que en los documentos que proporciona el Contador Público, la administración encontrará comentarios importantes relacionados con los distintos aspectos que afectan a la entidad económica.

c) Autoridades fiscales

El dictamen del Contador Público garantiza a las autoridades fiscales la correcta percepción de los ingresos a que tienen derecho por concepto de gravámenes fiscales. De ahí que el Contador Público sea el mediador entre los intereses del fisco y del causante, ya que a través de su opinión las autoridades fiscales tendrán la seguridad de que el causante ha cumplido correctamente con el pago de sus impuestos.

d) Acreedores

Los estados financieros son importantes para que los

acreedores puedan tomar decisiones en cuanto al monto del crédito que van a otorgar, así como el plazo del mismo.

Los acreedores bancarios, buscarán como condiciones fundamentales la capacidad de pago y la productividad de la empresa; los acreedores comerciales tenderán a buscar la máxima capacidad de compra y la máxima capacidad de pago.

El auditor independiente al opinar sobre los estados financieros de su cliente, proporciona a los otorgantes del crédito un mayor grado de confianza en la recuperabilidad del crédito que se piensa otorgar, sin que esto se deba entender que lo garantice.

e) Potenciales inversionistas

El futuro inversionista, antes de invertir, hará una serie de estudios dentro de los cuales destaca por su importancia un análisis de los estados financieros de la empresa por medio de éstos, el futuro inversionista se percatará que su productividad, su liquidez, su estabilidad, las políticas seguidas en cuanto a reparto de dividendos, etc. una vez efectuado este estudio, el futuro inversionista tendrá los elementos de juicio suficientes para apoyar su decisión.

Ahora bien, si es cierto que la base sobre la confiabilidad de estos datos es la opinión de un Contador Público, actuando como Auditor Independiente. De ahí la importancia de su dictamen.

f) Trabajadores

El dictamen para este grupo tiene como finalidad primordial el conciliar los intereses de los trabajadores con el grupo patronal.

En virtud de que estos dos sectores son factores importantes para el desarrollo económico de la sociedad, es necesario que exista una armonía entre ambos.

Se recurre al dictamen para determinar si la capacidad económica de la entidad permite otorgar los porcentajes de aumento salarial solicitado, así como otras prestaciones económicas y el reparto de utilidades a los trabajadores.

g) Bolsa de Valores

En el artículo 9° de la Ley de la Comisión Nacional de Valores dice que las emisoras que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores deberán publicar su balance anual certificado por Contador Público titulado en uno de los periódicos de mayor circulación de su domicilio social. Para inscribir en bolsa las empresas deben acompañar a la solicitud un estado financiero de la empresa certificado por Contador Público titulado.

h) Público en general

El público tiene mucho interés en conocer la opinión que da un contador público sobre una empresa, porque de ahí depende su inversión en la misma muchas veces.

2.1 DEFINICION DE DICTAMEN

El dictamen del Contador Público es el documento formal suscrito por un profesional, conforme a las normas establecidas dentro de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros.

El dictamen no es más que la culminación de una labor encomendada al contador público, que por medio de éste da su opinión del examen que ha llevado a cabo sobre los estados financieros.

El documento en el que el auditor rinde su opinión debe llenar ciertos requisitos importantes del documento para el propio auditor, cliente e interesado; haciendo necesario regular la calidad de dicho dictamen, mediante las siguientes normas:

- 1) Responsabilidad que asume el Contador Público ante los estados financieros, haciendo la aclaración de cualquier duda sobre los mismos.
- 2) Aplicación y consistencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La opinión del auditor externo está fundada en el examen de los estados financieros que revisa; esta información está basada en la contabilidad de la empresa, que a su vez su funda en principios de contabilidad, principios que norman la contabilización de las operaciones de una empresa y que deben observer

vase durante la revisión, ya que son la medida misma de las informaciones de los estados financieros.

3) Suficiencia de las declaraciones informativas

El dictamen debe ser una redacción profesional en su mejor forma, ya que los estados financieros constituyen en esencia el móvil del dictamen, por lo que los títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, notas, etc., deben tener una claridad que no permita dudas, claro, sin llegar al extremo de descripciones minuciosas y exhaustivas.

Existen igualmente varios conceptos de dictamen, de entre los cuales expondremos a continuación los siguientes:

El dictamen es definido gramaticalmente por el diccionario básico Salvat como: "La opinión o juicio que se forma o emite sobre una cosa y especialmente suscrito por uno o varios facultativos sobre un asunto determinado de su especialidad".

Para el maestro A. Prieto, dictamen es: "La opinión del Contador Público acerca de los estados financieros como expresión de la posición de la empresa". Y posteriormente agrega: "Las palabras dictamen y opinión son sinónimas, ya que ambas expresan el concepto que alguien se ha formado de alguna cosa; y si alguna distinción podremos establecer entre ellas, sería sólo el de la costumbre que nos hace llamar dictamen al documento en el cual hacemos constar oficialmente nuestra opinión".

W.A. Paton considera que dictamen es: "El instrumento mediante el cual el contador público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo realizado".

Para la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus pronunciamientos relativos al dictamen -serie H- dice que el dictamen es: "El documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente"; posteriormente agrega: "La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental y que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo".

De las definiciones antes transcritas se comprueba que todas ellas a pesar de usar diferente terminología, llega a la conclusión de que el dictamen es la cristalización de todo el esfuerzo que se realiza en el trabajo de Auditoría, para dar una opinión sobre los estados financieros.

2.2 INTEGRACION DEL DICTAMEN

El dictamen del Contador Público es el documento formal suscrito por un profesional, conforme a las normas regidas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros.

El dictamen no es más que la culminación de una labor encomendada al contador público; por medio de éste, da su opinión del examen que ha llevado a cabo sobre los estados financieros.

El documento en el que el auditor rinde su opinión debe llenar ciertos requisitos de calidad, que son necesarios, por la importancia que tiene para el cliente, terceras personas y el propio Auditor.

Las normas de dictamen e información se clasifican de la siguiente manera:

- 1) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

Es la responsabilidad que el Contador Público asume en relación a los estados financieros que es su obligación el que figure su nombre y en su caso aclare cualquier duda sobre los estados financieros.

- 2) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados y consistencia de los mismos.

La opinión del Auditor externo está fundada en el examen de los estados financieros que revisa; esta información está basada en la contabilidad de la empresa, que se funda a su vez en principios de contabilidad, principios que norman la contabilización de las operaciones de una empresa y que deben observarse durante la revisión ya que son la medida misma de la información de los estados financieros.

3) Suficiencia de las declaraciones informativas.

El dictamen debe ser una redacción profesional en su mejor forma. Ya que los estados financieros constituyen en esencia el móvil del dictamen, por lo que los títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, notas, etc., deben ser lo más claro y sencillo posible de entender, para que no existan dudas, claro, sin llegar al extremo de descripciones minuciosas y exhaustivas.

2.3 REGLAS DE CARACTER GENERAL RELACIONADAS CON LA PRESENTACION DE LOS DICTAMENES DEL CONTADOR PUBLICO

Existen diferentes reglas de carácter general referentes a la presentación de los dictámenes del Contador Público que se formulen con fines fiscales según lo puesto por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación:

- I. Los causantes que utilicen los servicios de Contadores Públicos registrados, darán aviso a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal informando, mediante un escrito por cada ejercicio que vaya a ser auditado, con los siguientes datos:
 1. El número del registro federal de causantes que corresponda a la empresa que va a ser dictaminada.
 2. El (los) periodo(s) que corresponda(n) a la(s) declaración(es) y estados financieros que serán dictaminados.
 3. Los ingresos declarados en su caso.
 4. La fecha en que fueron o serán presentadas las declaraciones.
 5. El nombre del Contador Público que dictaminará.
 6. El número de registro del mismo en la Dirección General de Auditoría Fiscal. No tendrá trámite

alguno la solicitud cuando al presentarla, el Contador Público que se mencione no esté registrado en los términos previstos por la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

7. La conformidad expresada del Contador Público para realizar el trabajo profesional convenido.
8. La base técnica que adoptará para dictaminar los estados financieros, con referencia a los instrutivos 10.3, el cual tiene por objeto que todos los contadores que dictaminen para efectos fiscales, se uniformen en la presentación de sus dictámenes y presenten en un solo legajo o carpeta los estados y anexos que deberán de presentar conforme al artículo 52 del Código Fiscal. Si el dictamen va a ser entregado en la oficialía de partes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello deberá quedar claramente establecido.

II. El aviso al que se refiere la fracción I anterior, no tendrá trámite en la Dirección de Auditoría Fiscal.

1. Cuando el ejercicio que se menciona, no haya terminado todavía; invariablemente los causantes deberán presentar los escritos establecidos por la fracción anterior después de que el ejercicio a que se refieran haya terminado efectivamente.

2. Cuando se haya expedido en su caso, la orden de auditoría o la revisión contable y haya sido notificada al causante.

III. La Dirección General de Auditoría Fiscal considera invariablemente al Contador Público en su calidad de persona física de conformidad con lo que establece la fracción I del Código Fiscal de la Federación.

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

IV. Cuando el causante no dé aviso al que se refiere el inciso I, o el Contador Público no proporcione los servicios que se le encomendaron o los dictámenes no se presenten dentro del término autorizado por la Dirección General de Auditoría Fiscal.

V. Los dictámenes deberán ser entregados por los causantes dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que se haya formulado el oficio respectivo de autorización.

El término mencionado podrá ser ampliado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, hasta por un lapso improrrogable de 30 días cuando el causante lo solicite por escrito y existan pruebas fundadas para ello, a juicio de esta Dirección.

VI. El dictamen deberá presentarse dentro de los lineamientos establecidos por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los instructivos 10.1 y 10.3; 10.7 y 10.3 ó 10.5 según sea el caso, y se acompañará de todos los anexos establecidos.

Deberá entregarse por triplicado; la oficina receptora re tendrá el original y una copia, entregando otra copia sellada al causante.

VII. Cuando no se presente completa la documentación mencionada, se requerirá al causante para que subsane las omisiones otorgándole un plazo de cinco días cuando aquel radique en el D.F. y de diez cuando se encuentre domiciliado en el interior de la República, computados en ambos casos, a partir de la fecha en que reciba la comunicación de la Dirección General de Auditoría Fiscal.

Vencido el plazo otorgado en los términos indicados, si el causante no ha subsanado las omisiones en que incurrió, la Dirección General de Auditoría Fiscal no dará trámite al dictamen respectivo.

2.3.1 Impedimentos del Contador Público para Dictaminar fiscalmente

El Licenciado en Contaduría registrado estará impedido para dictaminar fiscalmente los estados financieros de un contribuyente, porque afectan su independencia e imparcialidad cuando:

- Sea pariente del propietario o socio principal o de algún director administrativo.

- Haya estado vinculado con la empresa económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma en el ejercicio fiscal que dictamine; que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

- Sea agente o corredor de bolsa en ejercicio.

- Cuando sus honorarios dependan del resultado del dictamen.

2.4 DICTAMEN EN EL CASO DE VARIOS EJERCICIOS

Es conveniente que a toda empresa se hagan revisiones anuales, tanto financieras como fiscales, para esto último, es necesario cumplir con ciertos requisitos que marca la ley, y no dejar que transcurra el tiempo, ya que en caso de no presentar el dictamen en el plazo máximo de 210 días, o sea siete meses contando a la presentación de la solicitud, queda sin efectos de autorización.

Es por esto que es necesario apoyarse a lo dispuesto por la Dirección General de Auditoría Fiscal para que se les otorgue autorización para dictaminar los ejercicios pendientes de revisar, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que el dictamen del último ejercicio aún no se haya presentado.
2. Que se obliguen a entregar simultáneamente todos los dictámenes dentro de la fecha originalmente autorizada por la Dirección General de Auditoría Fiscal para la entrega del dictamen del último ejercicio.
3. Que los dictámenes presentados por los ejercicios anteriores al último autorizado, correspondan a los señalados en las nuevas solicitudes.

En el caso de presentarse solicitudes simultáneas tanto del último ejercicio como de todos los ejercicios pendientes

de revisión, solamente se emitirá autorización por los ejercicios comprendidos en los últimos cinco años y por cada uno de ellos, llevará la siguiente declaración:

"Con base en los términos que posteriormente se expresan, el examen que practique la compañía "Z", S.A., en los libros, registros de contabilidad y en la documentación comprobatoria existente a mi juicio se realizó en vista a las limitaciones impuestas por diversas circunstancias, primordialmente por el tiempo transcurrido de la fecha de los estados financieros mencionados hasta la época de esta revisión; así mismo, se hacen constar las aclaraciones, excepciones y limitaciones que se derivaron de la revisión efectuada.

En tales circunstancias, no me es posible expresar una opinión sobre los estados financieros que se acompañan. Sin embargo, con base en el trabajo realizado, declaro bajo protesta de decir verdad que:

1. Durante la revisión antes descrita, que incluyó el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes en el periodo auditado, no observé omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación.
2. Mi examen fue realizado en relación al dictamen sobre los estados financieros por ejercicio terminado el ___ de ___ de ___ y,
3. Emito esta declaración apegándome a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación para los

dictámenes de los estados financieros y que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno".

México, D.F., a _____ de _____ de 198__.

Nombre y firma del contador público y número de registro en la Dirección General de Auditoría Fiscal

Así mismo, es necesario anexarle al dictamen lo siguiente:

- a. Las características mercantiles, financieros y jurídicas del causante.
- b. Estado de variaciones en las cuentas de capital contable.
- c. Breve descripción del sistema de control interno que tenga establecido el causante con relación a almacenes (costos), ingresos y egresos, haciendo mención al sistema contable relativo que tenga implantado.

La información que se indica en los subincisos anteriores se presentará con el primer informe, pero en los anteriores, deberá expresarse en su caso, la ratificación en el sentido de que se mantuvieron las mismas características e igual sistema o en su defecto los cambios habidos en el ejercicio de que se trata.

- d. Indicación expresa del contador público sobre la uniformidad observada por el causante en la aplicación de los estándares de contabilidad o en su caso, los efectos que sobre los resultados del causante haya significado la falta de dicha uniformidad en el ejercicio de que se trata en relación al ejercicio anterior.

- e. Descripción de los procedimientos de auditoría utilizados en la revisión de que se trate, con referencia a las cuentas o conceptos a los que haya sido aplicados.

- f. Las demás aclaraciones, excepciones y limitaciones a que se refiere la declaración del inciso 1.

2.5 DICTAMEN LIMPIO

Para los efectos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y con el fin de uniformar el criterio sobre la estructura técnica que debe reunir el dictamen fiscal de los estados financieros, a continuación se da a conocer el texto oficialmente aprobado:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué a los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presenta la situación financiera de la Cía. "X", S.A. al ____ de _____ de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir la verdad, que emito este dictamen apegándose a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que en mi revisión se incluyó la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes en el periodo auditado, sin observación omisión alguna de importancia.

Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación.

México, D.F., a ____ de _____ de 19 ____.

Nombre y firma del contador público y número de registro en la Dirección General de Auditoría Fiscal.

2.5.1 Significado de Mi Opinión

Es la frase que responde a las normas de preparación de informes anteriormente indicadas y que comienza con la frase "En mi opinión", por consiguiente la respuesta del auditor a las normas de preparación de informes se da en forma de dictamen u opinión profesional, más bien que una exposición de hechos. En los casos que por cualquier razón se desvía de la forma uniforme, se debe tener cuidado de que cualesquiera de las opiniones que se den se expresen claramente como opiniones.

Por ejemplo, en algunas ocasiones, debido a la naturaleza complicada de las excepciones o salvedades que se expresan, es aconsejable dividir la opinión en dos o más frases o párrafos. En estos casos las palabras "En mi opinión", deben repetirse en cada frase o párrafo, según resulte apropiado.

Es conveniente hacer notar que a pesar de que el nuevo texto oficialmente aprobado, no se considera la frase "Presentan Razonablemente", es necesario resaltar ya que:

- Dichas palabras se usan en el sentido de presentar equitativamente, imparcialmente, honradamente, objetivamente, dichas palabras no se usan en el sentido de presentar tolerablemente, moderadamente bien o aproximadamente.
- La frase de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados expresa el contexto en que la racionalidad (equidad) de la presentación se determina para fines del dictamen con informe corto.

Entre la racionalidad (equidad) de presentación y de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados se indica lo siguiente:

Un dictamen u opinión, sin salvedades, de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones puede expresarse únicamente cuando el auditor externo se ha formado la opinión de que la presentación es conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes e incluye todas las manifestaciones informativas necesarias para que los estados no conduzcan a error.

2.5.2 Significado de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

El término "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", en la forma usada en la primera norma de preparación de informes y en el dictamen de los auditores externos debe entenderse que se incluye no solamente principios y análisis de contabilidad, sino también los métodos de aplicación de los mismos.

La determinación de si los estados se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados requiere el empleo de juicio en cuanto a si los principios propuestos en práctica en los estados, han encontrado aceptación general.

La determinación requiere además estar familiarizados con principios alternativos, a veces más de uno, que pueden ser aplicables a la transacción o hechos de que se trate y la apreciación de que un principio de contabilidad puede ser usado en forma limitada, pero sin embargo tener aceptación general.

Dichos principios evolucionan y cambian. Los pronunciamientos hechos por organismos autorizados del Instituto Americano de Contadores Públicos, le dan reconocimiento a dichos cambios, la primera norma de preparación de informes espera que el auditor externo estará atento a dichos pronunciamientos.

El auditor externo debe estar atento a los cambios que aunque no sean objeto de pronunciamiento por instituto, se

conviertan en aceptables mediante el uso común por los negocios.

El boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. los define como: conceptos básicos que establecen la delimitación y la identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros, el informe de los auditores expresará, si dichos principios han sido observados en el actual período de manera uniforme con el período anterior.

La norma que indica el párrafo anterior lleva implícita que los principios se han observado uniformemente dentro de cada período.

No se requiere hacer referencia, en el informe de los auditores, a cambios hechos con anterioridad al año social que precede al primer año, período cubierto por el informe.

Cuando el informe de los auditores cubre los estados financieros de dos años o más, generalmente no hay necesidad de señalar cualquier falta de uniformidad con respecto al año social que precede al primer año (o período menor de un año) sobre que se informa, cuando una compañía ha existido por menos de dos años y estamos viendo informes por dos períodos que cubre todo el tiempo de su existencia, la referencia a un período anterior no sería apropiado.

2.6 DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

Concepto:

El dictamen del contador público se emite ordinariamente en relación con estados financieros históricos que presentan la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por el período que termina en la misma fecha.

Existen, sin embargo, situaciones que hacen indispensable conocer el efecto que pueden tener sobre las cifras de los estados financieros, transacciones importantes que ocurren después de la fecha de los mismos o que no se han consumado, pero que tienen grandes probabilidades de efectuarse. Para conocer ese efecto se utilizan estados financieros que se denominan proforma.

2.6.1 Reglas de Carácter General Relativas al Dictamen sobre Estados Proforma

Estas reglas de carácter general se refieren exclusivamente a los estados proforma que se preparan para mostrar el efecto de hechos posteriores ya ocurridos o cuya posibilidad de ocurrir tenga un alto grado de certeza. Estos pronunciamientos no se aplican a otros estados proforma basados en presupuestos, hipótesis o tendencias para los cuales se usa el nombre genérico de "proyecciones".

El concepto proforma presupone una presentación formal de situaciones sobre las cuales se pueda tener un grado de certeza tal que no hagan concluir a los lectores de manera equivocada. Por ésto, el Código de Etica Profesional establece que ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole cuya realización dependerá de hechos futuros en tal forma que induzca a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos.

Por esta razón se considera importante distinguir entre los estados proforma en los que se requiere como ingrediente el que incorporen transacciones ya efectuadas en los que no puede haber duda o bien en transacciones que están en estudio o que no se han consumado, pero que tienen un alto grado de probabilidad de que se llegue a efectuar.

Sólo podrá dictaminarse sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.

Es de gran utilidad y necesidad que el auditor exprese su opinión sobre los estados proforma y recomienda que lo haga con la máxima prudencia. Esta prudencia obliga a tener como base unos estados financieros que hayan sido dictaminados, o estén en aptitud de ser dictaminables, de tal manera que tanto estas cifras como aquéllas posteriores o que no se han consumado, pero que tienen grandes probabilidades de consumarse, sean cifras sobre las que se pueda opinar. No es posible pensar que se pueda dictaminar un estado financiero proforma en el que las cifras base no hayan sido auditadas, independientemente de que las transacciones posteriores que se incorporen hayan sido o pudieran ser objeto de un examen por parte del auditor. En esta situación el auditor no está en aptitudes de poder emitir una opinión por no haber cumplido con las normas de auditoría.

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien deberá asegurarse de que exista un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrirán.

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo requieren que el auditor, para poder dictaminar, obtenga evidencia suficiente y competente que fundamente su opinión. Independientemente del tipo de estados financieros de que se trate. Es por eso necesario que para poder dictaminar sobre estados financieros proforma se utilicen estados financieros históricos y que las transacciones a las que se les da efecto también sean operaciones sobre las cuales pueda opinar el auditor.

En general la existencia de convenios o contratos en firme, acuerdos del consejo de administración o asambleas de accionistas asentados en los libros de actas correspondientes, emisiones de obligaciones ya aprobadas y situaciones semejantes, constituirán la evidencia de que las transacciones tienen probabilidades de que ocurrirán. Tanto en el caso de transacciones efectuadas como de aquellas que tienen probabilidades de ocurrir, el auditor deberá juzgar y cuantificar el efecto de tales transacciones posteriores examinando la documentación, registros de contabilidad y otras evidencias disponibles que considere necesarias y suficientes en las circunstancias.

Los estados financieros que se acompañen al dictamen del contador público deberán estar claramente marcados como proforma y las operaciones subsecuentes a las que le esté dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicadas en notas a dichos estados.

Aún cuando existen varias posibilidades de presentación de los estados financieros proforma se considera como recomendable el que dichos estados se preparen en tres columnas para consignar:

- Saldos históricos
- Cambios que reflejen el efecto de las operaciones posteriores
- Saldos proforma.

Si se utiliza otra forma de presentación resulta evidente la necesidad de marcar con toda claridad de que los estados financieros son "proforma".

En todos los casos las operaciones subsecuentes a las que se está dando efecto retroactivo requiere de una explicación clara y precisa para poder distinguir aquellas operaciones que no habfan sido consumadas a la fecha de los estados financieros.

El dictamen del contador público deberá indicar que se refiere a estados financieros proforma y que se dá efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado, de manera semejante a como se muestra en el ejemplo que sigue:

En mi opinión los estados financieros proforma adjuntos presentan _____ a la situación financiera de _____ al 31 de Diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año, dando efecto a las operaciones posteriores que se describen en la Nota _____ como si hubieran ocurrido a esa fecha.

En opiniones de dos párrafos o de uno solo párrafo en la forma tradicional se tendrá que cuidar de incorporar a la redacción el concepto "_____ dando efectos a las operaciones posteriores que se describen en la Nota _____ como si hubieran ocurrido a esa fecha"; o una frase semejante v. gr. "_____ como si las operaciones posteriores (por ejemplo, el aumento de capital) descritas en la Nota _____ hubiesen ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio".

Cuando existan salvedades, observaciones o aclaraciones a los estados base, deberá consignarse también en el dictamen sobre los estados proforma.

Debe recordarse que en realidad el dictamen sobre estados proforma es el mismo dictamen, sea opinión limpia, con salvedad, negación o abstención que se dió sobre los estados financieros básicos y únicamente se incorporan las transacciones posteriores consumadas o que tienen grandes probabilidades de consumarse que fueron objeto de examen por parte del auditor.

Es por ello que no podría concebirse un cambio o una omisión en el dictamen sobre estados proforma que variará los términos del dictamen sobre los estados financieros básicos.

CAPITULO 3

EL DICTAMEN PARA FINES FISCALES

- 3.1 CONCEPTO DE DICTAMEN FISCAL
- 3.2 ASPECTOS QUE DEBERAN TOMARSE EN CONSIDERACION PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL.
 - 3.2.1 Limitaciones del Dictamen Fiscal
 - 3.2.2 Facultades de revisión del Dictamen Fiscal por parte de la D.G.A.F.
- 3.3 RESPONSABILIDAD QUE ASUME EL CONTADOR PUBLICO AL EMITIR SU DICTAMEN FISCAL
 - 3.3.1 Posición del Contador Público ante su Cliente y el Fisco.
- 3.4 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS QUE HAY CON EL DICTAMEN PARA FINES FINANCIEROS
 - 3.4.0 Dictamen de Estados Financieros.
 - 3.4.1 Similitudes y Diferencias que hay con el Dictamen para fines financieros.
 - 3.4.2 Ventajas y Desventajas del Dictamen Fiscal para el Cliente y el Fisco.

3.1 CONCEPTO DE DICTAMEN FISCAL

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente. La importancia del dictamen en su práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. han ido acostumbrándose gradualmente a las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esas formas implica una explicación clara del motivo que la origina. Sin embargo, estas formas no deberán utilizarse cuando las condiciones específicas sean tales que su aplicación no quede indicada.

El objetivo del Dictamen Fiscal examinando los estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener, con certeza razonable, la convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.

2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

3.2 ASPECTOS QUE DEBERAN TOMARSE EN CONSIDERACION PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL

Que exprese si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que exprese si dichos principios se han observado en el actual período de manera uniforme con el período anterior.

Que exprese una opinión sobre los estados financieros en conjunto o a una denegación de dicha opinión.

Que sea la opinión uniforme de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones pueden expresarse únicamente cuando las manifestaciones informativas pueden considerarse razonables.

3.2.1 Limitaciones del Dictamen Fiscal

Las principales limitaciones que tendrá el Contador Público en cuanto a su trabajo de auditoría para fines fiscales serán:

- Obtención de información solo a través de la empresa
El Contador Público no puede tomarse las atribuciones de actuar por sí mismo (como el pedir estados de cuentas a terceros, copias fotostáticas de cheques pagados por los bancos, etc.) y menos aún, en contra de la voluntad de la empresa; es decir, debe solicitar a la empresa solo la información que le servirá de base para efectuar sus pruebas y la colaboración para llevar a cabo algunas de ellas. En caso de que la empresa se oponga, por alguna causa, a que el Contador Público efectúe alguna de las pruebas de auditoría o que el resultado de alguna no sea satisfactorio, deberá medir el efecto que tienen en su dictamen.

- Revisión de operaciones únicamente en la empresa auditada.
El Contador Público no está facultado para intervenir en otra empresa o entidad en la que no ha sido contratado sus servicios. Es por ello que al examinar la documentación comprobatoria de algunas operaciones, exista la posibilidad de que, a pesar de alguno de esos comprobantes pudiera ser falso, el Contador se diera por satisfecho de la operación, máxime si el comprobante reúne todos los

requisitos fiscales respectivos.

- No aptitud de verificar la autenticidad de requisi
tos fiscales.
El Contador Público no está en aptitud de verifi-
car si los requisitos fiscales incluidos en los
comprobantes son correctos o verdaderos.

- No aptitud de objetar cierta clase de operaciones.
El Contador Público no está en aptitud de objetar
a través de su examen, ciertas operaciones que, aun
que puedan parecerle extrañas o ilógicas, salen
del ámbito de su profesión o en ellas su criterio
y argumentos de apoyo, pudieran ser muy subjetivos.

- No revisión de la clasificación arancelaria relati
va a los impuestos de importación y exportación.
Por lo que se refiere a los impuestos de importa-
ción y exportación, el Contador Público no está ca
pacitado para revisar la clasificación arancelaria
relativa a dichos impuestos. Sin embargo, con ex-
cepción de la clasificación arancelaria, el Licen-
ciado en Contaduría sí está obligado a efectuar
una revisión adecuada de los impuestos de importa-
ción y exportación, mediante la aplicación de pro-
cedimientos específicos tales como: Cotejo de fac-
turas contra pedimentos o boletas aduanales, compa
ración de fracciones arancelarias en artículos
iguales o similares.

Así como tiene limitaciones el Contador Público en
cuanto a su trabajo de auditoría, también las tendrá relativas
al contenido del dictamen y las principales serán las siguientes:

- No implica una opinión sobre todos los elementos determinantes de los impuestos.

El dictamen fiscal no implica necesariamente el que el Contador Público esté emitiendo una opinión sobre todos los elementos que intervienen en la de terminación correcta de los impuestos, es decir, existen elementos que intervienen en forma importante en esa determinación y que salen del ámbito de su profesión o en ellos su criterio y argumentos de apoyo, pudieran ser muy subjetivos.

- No implica una opinión sobre la autenticidad de to das las operaciones.

El dictamen fiscal tampoco implica, el que el Contador Público esté expresando una opinión en el sentido de que todas las operaciones efectuadas por la empresa son auténticas y que no existen documentos o comprobantes que pudieran ser falsos.

- No implica una opinión sobre la autenticidad de re quisitos fiscales.

El dictamen fiscal tampoco implica, el que el Contador Público esté emitiendo una opinión en el sen tido de que los requisitos fiscales incluidos en los comprobantes son correctos o auténticos.

3.2.2 Facultades de Revisión del Dictamen Fiscal por parte de la D.G.A.F.

La Dirección General de Auditoría Fiscal (D.G.A.F.) tiene la facultad de realizar pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes se han ajustado a las disposiciones legales aplicables, a los principios de contabilidad generalmente aceptados, si han seguido normas y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.

Las facultades de la D.G.A.F. se resumen como sigue y pueden ser utilizadas indistinta o simultáneamente y no necesariamente en el orden en el que se mencionan a continuación:

- Revisión con la profundidad que se juzgue conveniente de los papeles de trabajo preparados por el Contador Público.
- Solicitud escrita o verbal (en forma personal o telefónica) al Contador Público, de toda la información o documentación que se considere necesaria para efectuar la revisión del dictamen, in dependientemente de que el Contador Público cuente con esa información o documentación, o tenga que solicitarla a la empresa.
- Solicitud escrita a la empresa de toda la información o documentación que se juzgue pertinente para llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal presentado.

- Revisión directa en la empresa, con la profundidad que se considere necesaria, ya sea con objeto de cerciorarse de que el dictamen se formuló, de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

3.3 RESPONSABILIDAD QUE ASUME EL CONTADOR PUBLICO AL EMITIR SU DICTAMEN FISCAL

Como ya hemos mencionado anteriormente, la responsabilidad del Contador Público en su dictamen es siempre la misma, no importa el objeto por el cual se haya emitido su dictamen y del uso que se le vaya a dar.

El Contador Público es el responsable del informe y a su vez de las declaraciones que exprese en su dictamen.

Los informes que rinde el auditor bajo su certificación sirven:

- Para fundar el otorgamiento de créditos por banqueros y proveedores, evitando así muchas pérdidas y desarrollándose buenas líneas de crédito.
- Como base de las inversiones en proyecto por el análisis clínico de las finanzas de las compañías en las que ha de hacerse la inversión.
- Como base para la preparación de las declaraciones o manifestaciones fiscales.
- Como base para la determinación de la buena situación financiera.
- Como base para determinar las tendencias de la situación financiera.

- Como base para determinar el rendimiento de las operaciones.
- Como base para determinar las acciones que legalmente procedan en los casos de quiebra o insolvencia.
- Como base para determinar las acciones que procedan en los casos de fraude.
- Para proporcionar información por algún cambio de la estructura o de la dirección de la empresa, tal como una venta, conversión en sociedad o expansión del negocio.
- Como una protección contra los malos métodos, la carencia de inspección o control internos, la negligencia de los empleados y los procedimientos inadecuados de registro de contabilidad.

Por lo que se refiere al dictamen para efectos fiscales y la responsabilidad que asume el Contador Público para con él, éste ha adquirido nuevas responsabilidades que no asume si circunscribe a la emisión de su dictamen, sino también son responsables en forma solidaria con el cliente, así como de la información complementaria que solicitan las autoridades mencionadas, es necesario hacer notar que la empresa es la responsable del contenido y corrección de los estados financieros que el contador haga de éstos, por otra parte, en caso extremo, cuando el contador público proporcione en sus dictámenes datos falsos se le puede imputar el delito de defraudación y se le

sancionará además de la cancelación de su registro hasta pena corporal de nueve años.

En la actualidad existen leyes y reglamentos a los que pue de acusar el Contador Público en su función de Auditor Externo, siendo esta responsabilidad para todas las profesiones, en algunos casos, y específica para el Contador Público en otras, destacando las siguientes:

Los instructivos de la serie 10 emitidos por la Dirección General de Auditoría Fiscal establecen reglas y sanciones que los Contadores Públicos que dictaminen estados financieros para efectos fiscales deberán acatar, así como en los artículos del Reglamento de Ética Profesional que enseguida mencionaremos.

El Contador Público será considerado culpable de un acto que desacredite la profesión, si al expresar su opinión al respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar haga otra información profesional:

- a. Omite un hecho importante que conozca que sea necesario manifestar para que los estados o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.
- b. Disimule o no informe sobre cualquier dato falso importante que aparezca en los estados financieros y del cual tenga conocimiento.
- c. Incurra en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente.

- d. No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente.
- e. No informe respecto a cualquier decisión clave de los principios contables generalmente reconocidos o acerca de cualquier omisión importante en los procedimientos de auditoría generalmente aceptados y aplicables en las circunstancias del caso concreto.

En suma los informes documentados que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

El Contador Público no expresará una opinión acerca de los estados financieros ni presentará cualquier otra información profesional sin haber practicado un examen adecuado. No firmará dichos estados o informes sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión cuando las salvedades de falta de datos y comprobación lo hagan confuso, habrá constar en su informe o al pie del estado que presente, que no puede emitir su opinión y también los motivos que se lo impidan, tampoco permitirá que los estados, documentos o informes sean presentados en papel con membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esta regla o no se hagan anotaciones para aclarar que no ha examinado los propios estados o que deben leerse en relación con su dictamen en otros estados o en el informe.

Los dictámenes, opiniones o informes que emita el Contador Público con su firma, deberán ser necesarios de una revi-

sión practicada por él, con su supervisión o de cualquier miembro o empleado de su firma. Podrá suscribir aquellos informes, dictámenes u opiniones que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto Mexicano o Institución similar, ya sea nacional o extranjera.

3.3.1 Posición del Contador Público entre su Cliente y el Fisco

Debido a que el dictamen fiscal constituye una opi
nión profesional que reúne las características más importantes del dictamen para efectos financieros, el Contador Público asu
me una gran responsabilidad profesional, entre otras, ante su cliente y ante el fisco; esto provoca la confianza del Contador Público que emitió el dictamen para verse desvirtuada ante su cliente y el fisco. Es decir, la posición en que quedará el Contador Público ante el fisco será de desconfianza porque debido a las limitaciones que tiene el dictamen fiscal (mencio
nadas en el punto 3.2.1), no es posible darle el crédito que se requiere, sin necesidad de ejercer ninguna de las facultades de revisión que puede llevar a cabo el fisco.

Por otra parte, la posición en que quedará el Contador Público ante su cliente será también de desconfianza, ya que debido a las facultades que tiene el fisco (D.G.A.F.) de revisión, no se ha dado crédito al producto terminado de su trabajo profesional y que esto ha originado al cliente molestias innecesarias, que si no se le hubiera dictaminado para efectos fiscales.

Si la confianza es el factor más importante que re
quiere el Contador Público para el desarrollo de su profesión, y en especial para la dictaminación de estados financieros, y si por lo que respecta al dictamen fiscal, esa confianza se va alejando, tanto por parte del fisco, por parte del cliente, el Contador Público puede quedar en una posición negativa y perju
dicial que puede desvirtuar su prestigio como profesional que dictamina para efectos fiscales.

3.4 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS QUE HAY CON EL DICTAMEN PARA FINES FINANCIEROS

3.4.0 Dictamen de Estados Financieros

Se puede determinar que la auditoría de los estados financieros es el procedimiento seguido por el Contador Público, en función de Auditor Externo para mostrar la razonabilidad de éstos.

Estos estados financieros, reflejan tanto criterio como hechos y quizá ninguna otra clase de información esté sujeta a interpretaciones tan variadas por parte de los lectores como los que muestran los estados financieros.

El valor de las partidas de los estados financieros no pueden ser de una exactitud sistemática, muchas de estas cantidades son estimaciones, más no con esto quiero decir que no deben ser tomadas en cuenta, sino que deben ser aceptadas con plena confianza, como la expresión más equitativa de la situación financiera y del resultado de las operaciones de la empresa.

A continuación mencionaré algunos ejemplos del por qué es frecuente hacer estimaciones a ciertas partidas cuyo valor no puede medirse exactamente:

En caso del activo circulante y tomando como ejemplo las cuentas por cobrar, se puede saber con exactitud el importe total de los adeudos de los clientes; ésto de acuerdo con las operaciones realizadas por la empresa; pero la estima-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

ción de las cuentas de cobro dudoso no es más que una mera estimación basadas en informes o en experiencias obtenidas por la empresa, de ahí que se derive que las cifras netas que aparecen en el balance general, solo sean una estimación.

Los inventarios no es más que el buen juicio del contador para valuar éstos, ya sea el precio de costo o de mercado, el que sea más bajo, implica uno o varios procedimientos de valuación.

En estas condiciones, el contador, debe juzgar si el procedimiento seguido es el adecuado y además si su aplicación ha sido consistente con ejercicios anteriores.

Podemos decir, que el examen que hacemos a los estados financieros no es más que el procedimiento seguido por el contador en función de auditor, para comprobar que los esta dos financieros presentan razonablemente la situación financie ra de la empresa.

3.4.1 Similitudes y Diferencias que hay con el Dictamen para fines Financieros

Es necesario aclarar la diferencia que existe entre el dictamen para fines fiscales y financieros, para ésto es conveniente analizar el texto de cada uno de ellos.

El texto para el dictamen de fines fiscales fue analizado en el capítulo anterior en lo que se refiere a su presentación o forma.

Quedando por comentar el dictamen para fines financieros, a fin de establecer las diferencias y similitudes que existen entre uno y otro dictamen, para lo cual considero señalar el modelo de dictamen que para tal efecto nos proporciona una firma de auditores independientes.

En nuestra opinión, con base en el examen practicado, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, y considerando el efecto financiero de los hechos consignado en las cinco notas adjuntas, presentan la situación financiera de:

Compañía "Y", S.A. al 31 de Diciembre de 19__
los resultados de sus operaciones y las variaciones en su capital contable por el ejercicio anual que terminó en esa misma fecha.

México, D.F. a ____ de _____ de 19 ____.

Despacho _____.

Firma _____.

Como podrá observarse, en el principio del primer párrafo del dictamen se siguen plenamente los lineamientos establecidos de redacción en el dictamen para efectos fiscales, se establece claramente en las primeras líneas la naturaleza del trabajo desarrollado; así mismo está dando la parte más importante del dictamen, pues en ella está expresado claramente si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

Hasta este punto dichos dictámenes son parecidos.

En el dictamen para fines financieros, se hace notar en algunos casos notas de carácter aclaratorio para informar de las observaciones que en determinadas cuentas existen, observaciones de importancia.

El segundo párrafo, consignado en el dictamen para efectos fiscales es el que no aparece en el dictamen financiero, ya que hace mención a lo relativo del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, remarcando que se cumplieron con las disposiciones fiscales en vigor.

Como se puede observar, realmente no existe diferencia de fondo sino de forma entre uno y otro ya que en ambos dictámenes se emplearon normas de auditoría, así como principios generalmente aceptados por la técnica contable.

La diferencia de forma es la presentación, ya que para efectos fiscales se requiere una serie de datos adicionales, que en un dictamen financiero no se incluyen por no considerarse necesarios.

3.4.2 Ventajas y Desventajas del Dictamen Fiscal para el Cliente y el Fisco

Ya mencionadas en el punto 3.2.2. Las facultades de revisión tan amplias que tiene la D.G.A.F. en cuanto al Contador Público y su cliente, es bastante comprensible el hecho de que para el fisco resulten más importantes las ventajas que reúne el dictamen fiscal que las desventajas que contiene, ya que de lo contrario, dicho dictamen ya habría sido eliminado.

A continuación, se indican las principales ventajas y desventajas del dictamen fiscal para el fisco:

Principales Ventajas:

- Un medio de vigilancia muy importante para la SHCP. Constituye un medio de vigilancia bastante importante para el fisco, ya que a dicho régimen se someten voluntariamente los causantes que, a pesar de estar convencidos de que estarán más a la vista del fisco, el objetivo fundamental que persiguen es evitarse, hasta lo posible, molestias innecesarias de visitas e investigaciones de la D.G.A.F., no porque no se haya cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, sino por las molestias, básicamente de distracción de tiempo que las revisiones ocasionan.

Este temor (el cual puede resultar contraproducente si se comparan las molestias que se le podrían provocar al causante, con base en las facultades de revisión de los dictámenes fiscales ya mencionadas, si el fisco lo considera necesario), ha sido provocado

en buena medida por la propia D.G.A.F., para atraer y mantener mayor número de causantes con dictamen fiscal.

- Costo de fiscalización más bajo que el de las auditorías directas

Este medio le resulta a un costo considerablemente menor que el de las auditorías directas, ya que en la actualidad la gran mayoría de las empresas más importantes del país, es decir, los causantes que generan el mayor volumen de los ingresos tributarios federales, son controlados por el fisco, a través del dictamen fiscal.

- Mayor productividad por hombre en la recaudación de impuestos.

La recaudación debe considerarse originada por las personas encargadas de la revisión de dictámenes fiscales, ya que puede suponerse que dichas revisiones, son con objeto de cerciorarse de que el dictamen se formuló de acuerdo con las disposiciones fiscales, y en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

Principales Desventajas:

- No abarca otros campos tributarios adicionales a los impuestos federales.

El objetivo principal que persigue el fisco, a través del dictamen para efectos fiscales, es observar

si el causante cumplió en forma debida con sus obligaciones fiscales federales y no abarca otros impuestos tales como impuestos estatales y municipales, cuotas al IMSS, aportaciones al INFONAVIT, etc., en las que el causante puede no haber efectuado el pago de las obligaciones respectivas, a pesar de haberse reconocido el Pasivo correspondiente en sus estados financieros.

- No es obligatorio para los causantes.

Resulta una desventaja el hecho de que el dictamen fiscal no sea obligatorio (por lo menos para cierta clase de causantes, que interese al fisco tener controlado por medio de este régimen), tal como se pretendió al crearse la D.G.A.F., al establecerse que los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, estaban obligados a presentar dictamen fiscal. Esta obligación no fue exigida en la práctica y oficialmente fue eliminada en febrero de 1960.

Considerando las facultades de revisión tan amplias que tiene la D.G.A.F. sobre el dictamen fiscal (facultades ya comentadas en el punto 3.2.2) y el hecho adicional de que el fisco tome muy en cuenta las limitaciones de dicho dictamen, en cuanto al trabajo de auditoría y relativas a su contenido (limitaciones comentadas en el punto 3.2.1), es lógico pensar que para el causante resulta menos importante las ventajas que comprende el dictamen fiscal que las desventajas que contiene. Por esta razón indicaré primero las principales desventajas y posteriormente las ventajas que reúne el dictamen fiscal para el causante:

Principales Desventajas:

- El causante se encuentra más vigilado por el fisco.

Debido a que el número de causantes que no se encuentran dictaminados para fines fiscales, es bastante superior al número de causantes que sí se han sometido voluntariamente a este régimen, es evidente que estos últimos se encuentran más vigilados por el fisco y al estar mostrando de buena fé, en la mayoría de los casos año con año, su situación fiscal a través del dictamen.

- Se está más expuesto a la obligación de proporcionar toda la información requerida.

Aquí el causante se encuentra más expuesto a la obligación de proporcionar toda la información, documentación y aclaraciones que le sean requeridas para comprobar si cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales.

- El costo de mantenerse en ese régimen puede resultar más oneroso.

El mantenerse en el régimen del dictamen fiscal, implica para el causante un costo por diversos conceptos que pueden ser los siguientes (sin considerar el hecho de que este causante también puede ser objeto de una revisión directa, provocada precisamente por el propio régimen del dictamen fiscal): honorarios al Contador Público por la emisión del dictamen; costo del tiempo empleado por personal de la empresa en cumplir con los requisitos hechos por el propio dictamen, etc.

Principales Ventajas:

- Se obtienen básicamente los mismos beneficios que los de un dictamen para efectos financieros.

Mediante el dictamen fiscal la empresa obtiene una serie de beneficios propios, que un trabajo profesional de esta naturaleza trae implícitos; beneficios como : conocer su situación financiera (la cual incluye la situación fiscal); contar con estados financieros dictaminados, para fines crediticios u otros fines, el de obtener adicionalmente recomendaciones de control interno, etc. Sin embargo, todos estos beneficios también se obtienen a través de la auditoría cuyo objetivo primordial es el emitir el dictamen para efectos financieros.

CAPITULO 4

SALVEDADES Y NOTAS EN EL DICTAMEN FISCAL

- 4.1 SALVEDADES EN EL DICTAMEN FISCAL
- 4.2 NOTAS Y SALVEDADES A LA OPINION EN EL DICTAMEN FISCAL
 - 4.2.1 Diferentes tipos de salvedades
 - 4.2.2 Salvedad a Cuentas por Cobrar
 - 4.2.3 Cuentas por cobrar no confirmadas
 - 4.2.4 Omisión de examen de Inversiones en Valores
 - 4.2.5 Descubrimiento posterior de hechos que existían a la fecha del informe del auditor
 - 4.2.6 Dictámenes con salvedades sobre los estados del año anterior.
- 4.3 NEGACION Y ABSTENCION DE OPINION

4.1 SALVEDADES EN EL DICTAMEN FISCAL

Las salvedades se definen como excepciones parciales o restricciones a alguna de las afirmaciones que se incluyen en el dictamen.

Toda limitación importante en el alcance del examen im-
puesta por la razón que sea evaluada por el juicio del auditor
como una salvedad, deberá hacerse constar en todo dictamen y
saldo que sea compensada mediante la aplicación de otros proce-
dimientos satisfactorios, la limitación afectará la opinión
del auditor.

El auditor externo cuando ha terminado la revisión de los
estados financieros de su cliente, tendrá que emitir su opinión
a través del dictamen, ya sea sin restricción alguna, diciéndo-
se que está emitiendo una opinión limpia; pero en ocasiones és
ta puede ser limitada o sea que no le permite a su revisión el
alcance deseado, impidiéndole la aplicación de los procedimien-
tos de auditoría que considere necesarios en las circunstan-
cias, o bien que no se tengan los elementos de juicio suficien-
tes para emitir una opinión positiva.

Es por lo anterior que el auditor debe expresar claramen-
te en su dictamen una "Salvedad".

El dictamen con salvedad debe mencionar lo siguiente:

- a. Qué fue lo que no se revisó y/o que habiendo
aplicado los procedimientos de auditoría nece
sarios y en las circunstancias que no se lle-
gó a obtener la evidencia requerida.

- b. El porqué no se revisó y/o porqué no se tuvo la evidencia.
- c. Importe de lo no revisado o de lo que no se obtuvo la evidencia.
- d. Indicar si se aplicaron procedimientos alternativos y el resultado de ellos (no siendo ne cesario mencionar esa situación en el dictamen a través de una salvedad ya que el auditor obtuvo la certeza moral mediante la apli cación de procedimientos supletorios).

A continuación se indican algunas situaciones que originan este tipo de salvedades:

- a. Impedimento del cliente para la confirmación de cuentas por cobrar y/o pagar.
- b. No presenciar la toma física del inventario inicial o final o en caso de no haber sido realizados.
- c. Registros contables inadecuados.
- d. Impedimentos para la revisión de inversiones en valores
- e. Descubrimientos posteriores.

Además debe haber mucha claridad en la exposición de la salvedad, su precisión debe ser rotunda, no debiendo existir expresiones vagas, inseguras o que dejen en la mente del lector la deducción de las conclusiones que de ella se deriven.

4.2 NOTAS Y SALVEDADES A LA OPINION EN EL DICTAMEN FISCAL

4.2.1 Diferentes tipos de salvedades

- Por limitaciones al alcance.
- Por faltas en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Por inconsistencia en los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Por contingencias.
- **POR LIMITACIONES AL ALCANCE:**

Siempre que se haga salvedad en el dictamen debido a una limitación del alcance, la salvedad debe comenzarse en las palabras "excepto por".

En los párrafos siguientes, se comentan varias clases de limitaciones del alcance encontradas en nuestro trabajo de auditoría y ejemplos de redacción de informes que pueden ser apropiadas de acuerdo con las circunstancias.

En el caso de una primera auditoría (cuando se con trata al auditor externo, después del inicio del período) surge la pregunta de si algo debe decirse en nuestro informe con respecto al hecho de que no estuvimos presentes en la toma de inventario físico al inicio del período.

El hecho de que el inventario inicial no fue observado en una primera auditoría no requiere, por sí, exponer o comentarse en el informe puesto que dicha observación no era ni practicable ni razonable y, por consiguiente, no constituye una excepción a las normas de auditoría; o sea, que inventario inicial significa todos los inventarios anteriores al inventario a la fecha del último balance general objeto de examen, que se toma en cuenta para determinar los resultados de las operaciones de los períodos, objeto de auditoría.

Según el comité de procedimientos de auditoría, expresada en su boletín de auditoría número 43, lo siguiente:

En 1939 los miembros de dicho instituto, establecieron la confirmación de cuentas por cobrar y la observación de inventarios como procedimientos de auditoría generalmente aceptados. El comité reafirma la importancia de este bien y destaca que el auditor externo que emite una opinión sin que haya empleado dichos procedimientos debe tener presente que él tiene la obligación de justificar la opinión expresada.

En el caso que el inventario inicial pudo haber sido tomado descuidadamente y que puede existir presentación incorrecta, de más o de menos, en las cantidades del inventario por importes de consideración, se debe rehusar expresar una opinión sobre el estado de resultados; así mismo si el estado de resultados del año, muestra un resultado de operaciones que está fuera de proporción con la experiencia anterior de la empresa, específicamente en el índice de utilidad bruta, no se puede tener una expli-

cación satisfactoria del hecho, pues puede surgir duda so
bre la verdadera veracidad del inventario inicial. En este
caso, se debe considerar cuidadosamente si se tiene
justificación para expresar aún una opinión con salvedades
sobre dicho estado de resultados.

Para decidir el tratamiento adecuado en el dictamen, se requiere del juicio del auditor externo, aunque existen diversos grados de seguridad sobre la racionalidad de las cantidades, en el inicial, se debe estar preparado para asumir la responsabilidad plena que acompaña a una opinión sin salvedades, o debe expresar una salvedad clara o una denegación del dictamen.

En todas las primeras auditorías es importante determinar al principio del trabajo si es probable que se pueda satisfacer sobre los inventarios iniciales.

A continuación se indica una forma de redacción que ha de usarse en un dictamen con salvedad relativa a los inventarios iniciales:

"... y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias excepto se aplica en el párrafo siguiente".

No observamos en el inventario físico (\$) practicado al 31 de diciembre de 19___, puesto que dicha fecha fue anterior a nuestra contratación inicial como auditores de la compañía y los registros de ésta no permiten efectuar pruebas retroactivas adecuadas de las cantidades

del inventario, sin embargo, hicimos pruebas de la valora
ción y exactitud aritmética de dicho inventario.

- **PRESENTACION INCORRECTA DE INVENTARIOS DEL
AÑO ANTERIOR**

En el caso de una primera auditoría a una empresa se descubre la presentación incorrecta importante del inventario inicial y no se hace un ajuste retroactivo adecuado (aunque se tenga plena confianza, en cuanto al inventario inicial), debe darse una opinión con salvedad a un dictamen adverso según resulte apropiado, sobre el es
tado de resultados.

Es conveniente señalar que no podemos ocultar cues
tiones importantes relativas a impuestos sobre ganancias, ya que es responsabilidad del auditor externo, ya sea el caso de un nuevo cliente en el cual se ha verificado que dichos inventarios son presentados por cantidades dís
minufdas.

- **POR INCONSISTENCIA DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS**

En mi opinión ... excepto que se siguió el procedi
miento de últimas entradas, primeras salidas en lugar del costo promedio seguido el año anterior, esta varia
ción originó una reducción al inventario final aproximadam
ente de \$ 3'000,000.00 y consecuentemente una disminución en la utilidad.

- **REGISTROS INADECUADOS**

En algunos casos, el estado de los registros contables pueden ser tal, que no podamos expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros.

Resulta entonces necesario considerar, si de acuerdo con las circunstancias podemos emitir un dictamen con salvedad o si las posibles incertidumbres son de tal magnitud que se tenga que denegar el dictamen.

Es necesario considerar, si podemos hacer la referencia usual a la uniformidad o si debemos denegar una opinión en ese sentido.

En caso de salvedad, el informe puede redactarse como sigue:

"... En mi opinión, excepto que, debido a que los registros del año anterior no son adecuados, no pudimos obtener evidencia suficiente para formarnos una opinión sobre la base en que se presentan las propiedades, planta y equipo y las reservas conexas."

En caso de que nuestro informe lleve una denegación el informe de auditoría pudiera decir:

"... En mi opinión, excepto que no se han mantenido registros detallados de las propiedades y no están disponibles para nuestro examen ciertos registros del año anterior e información justificante."

Por consiguiente, no pudimos obtener evidencia suficiente para formarnos una opinión sobre si al 31 de diciembre de 198__, la maquinaria y equipo está representado al costo y si son adecuadas las reservas para depreciación conexas (\$) al 31 de diciembre de 198__, y las provisiones para depreciación por el año terminado en la propia fecha (\$).

Debido a la importancia de las cuestiones que se mencionan en el párrafo precedente, no podemos expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos, en conjunto.

- **POR CONTINGENCIA:**

Existen estas salvedades en el momento que hay situaciones o asuntos pendientes de resolución y que pueden afectar negativamente a la empresa.

"... En mi opinión ... sujeto al efecto que se menciona en la nota número 1, etc.

Nota No. 1.- La empresa tiene en trámite una exención de impuestos de I.V.A., por ser una empresa de nueva creación durante el año de 198__, no se declaró dicho impuesto, en caso de no ser concedida, la compañía tendrá que enterar \$500,000.00 para cubrir dicho impuesto."

4.2.2 Salvedad a Cuentas por Cobrar:

Cuando no se han puesto en práctica los "procedimientos ampliados" aplicables a cuentas por cobrar del período objeto de la auditoría, ya no es necesario que el auditor haga comentarios en su informe, siempre que la omisión de tales procedimientos obedezca únicamente a que fueron impracticables o imposibles y el auditor puede quedar satisfecho por medio de otros procedimientos.

En caso de que no sea posible aplicar otro procedimiento apropiado a las cuentas por cobrar se requerirá una opinión con salvedades o una denegación de dictamen sobre los estados financieros en conjunto, según la importancia relativa de los importes de que se trate y el grado de seguridad que ha ya obtenido.

Si la cantidad de que se trata es de tal importancia que el efecto de la salvedad es denegar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, el párrafo del dictamen debe contener una denegación como sigue:

"Debido a que no pudimos obtener confirmación de las cuentas por cobrar, no podemos expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos."

4.2.3 Cuentas por Cobrar no Confirmadas:

La redacción en el informe de un dictamen con salvedad relativa a la omisión de circularizar las cuentas por cobrar, sería como sigue:

"En mi opinión... excepto que, según instrucciones recibidas, no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la compañía.

En mi opinión, excepto por el efecto, si lo hubiere de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera solicitado confirmación de cuentas por cobrar.

Es necesario indicar entre paréntesis el importe total de las cuentas por cobrar que no se nos permitió circularizar o sobre las que no pudimos obtener respuesta satisfactoria.

Si la limitación del alcance es consecuencia de condiciones o circunstancias existentes más bien que de restricciones impuestas por el cliente, la redacción debe indicar claramente ese hecho.

Por ejemplo:

En mi opinión... excepto que no pudimos obtener confirmación de cuentas por cobrar de (identificados los clientes o clases de clientes según sea el caso) por un total de \$ _____.

4.2.4 Omisión de Examen de Inversiones en Valores

En caso que el cliente nos "Aconseja" que no se examinen valores (o que no los confirmemos, si están de custodia de terceros) la cual representa una parte importante de los activos netos de la compañía, la siguiente redacción sería la más apropiada:

"... De acuerdo con las circunstancias excepto según instrucciones recibidas, no examinamos los certificados que justifican las inversiones de la compañía (\$) en acciones y bonos."

Debido a la importancia de las inversiones cuyos certificados no examinamos, según se indica anteriormente no podemos expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos en conjunto.

La denegación es aplicable a todos los estados financieros (no solamente al balance general), puesto que sin el examen de los valores o la ejecución de otros procedimientos satisfactorios, no habría manera de conocer si los valores se encuentran actualmente en poder de la compañía; por consiguiente, no existiría seguridad de que las inversiones no habrían sido dadas en prenda, vendidas o cedidas en otra forma, o que el estado de resultados incluyó los productos reales de las inversiones y las pérdidas y ganancias en venta de la misma, ya que ésta fue una limitación al alcance impuesta por el cliente, no debe darse ningún dictamen fragmentario.

4.2.5 Descubrimiento posterior de hechos que existían a la fecha del informe del Auditor

Según el boletín de auditoría, todo descubrimiento posterior de hechos que existían en la fecha del informe del auditor pero que él desconocía en ese momento, se recomienda que después de la fecha de su informe obtenga información significativa que podría afectar el informe.

A continuación mencionaré algunos puntos al respecto:

1. El auditor debe de determinar primero si la información a la que ha dado su atención es digna de crédito, y se debe actuar para evitar que se continúe confiando en su informe.
2. En el caso de que se haya determinado dicha información el auditor debe advertir a su cliente que haga exposición adecuada a las personas interesadas e involucradas en los estados financieros y en el informe del auditor.
3. En el caso de que se tenga la determinación del efecto que tiene dicha información, es necesario una investigación prolongada; se recomienda que el auditor advierta a su cliente que notifique a terceros que no deben confiar en las cifras presentadas en los estados financieros, hasta que se emitan éstos e informe con las cifras modificadas y/o definitivas, así como exponer en una junta y si el caso lo amerita al con

sejo de administración y determinar qué notificación adicional debe hacerse para evitar confianza futura.

Los posibles receptores de esa notificación pueden ser personas que el auditor sabe que confían en los estados y los organismos reguladores que tienen jurisdicción sobre el cliente.

4.2.6 Dictámenes con Salvedades sobre los Estados del año anterior

En caso a los estados financieros comparativos por dos o más años, diré que si el dictamen sobre los estados del año anterior contenían una salvedad, ésta debe repetirse cuando la salvedad sea aplicable. Si no se presentan estados comparativos, y la salvedad del año anterior no afecta los estados financieros del año actual, no es necesario repetir la salvedad, a menos que se haga referencia al informe anterior.

Cuando se presentan estados comparativos y se han eliminado las causas de la salvedad mediante modificación de los estados del año anterior, deben explicarse la modificación en una nota y se omitirá la salvedad en el informe.

4.3 NEGACION Y ABSTENCION DE OPINION

En caso de que por restricciones importantes a la aplicación de procedimientos de auditoría o a los resultados que arrojaron éstos, el auditor carezca de elementos de juicio suficientes en una área importante y significativa de los estados financieros, en tal situación el auditor externo, puede optar por dar una opinión negativa o abstenerse de dar una opi
nión.

CONCLUSIONES

1. La secretaría de Hacienda, a través de la Dirección General de Auditoría Fiscal, responsabiliza por su capacidad técnica y práctica al Contador Público para que éste en el ejercicio de su profesión ejercite el voto de confianza otorgado por la ley.
2. La auditoría, es el área en la cual existen los medios suficientes para informar a través de exámenes y estudios la capacidad económica de una empresa. De hecho es difícil establecer procedimientos de auditoría uniformes para todas las empresas, pues cada una de ellas tiene problemas muy específicos que requieren de la utilización de diferentes sistemas y/o procedimientos para poder obtener la evidencia necesaria en cada una de las revisiones; es por esto que la opinión que se da de los estados financieros es razonablemente correcta.
3. El dictamen no es más que la culminación del trabajo efectuado por el Contador Público, el cual emite su opinión del examen efectuado a los estados financieros.
4. Es necesidad del empresario, contratar los servicios del Contador Público, para que éste sea el responsable de dar su opinión de la situación financiera de la empresa; para esto es necesario dictaminar para efectos fiscales.

5. El dictamen es un documento donde se expresa la opi
nión profesional del Contador Público, sobre la si-
tuación financiera y los resultados de operación de
una entidad económica. Dicha opinión está basada
en el trabajo profesional del mismo, siguiendo los
lineamientos técnicos y éticos que marca su profe-
sión.

6. En virtud de que en las revisiones de los estados
financieros intervienen una serie de estimaciones
que por estar basadas en apreciaciones personales,
y estando sujetas a diferentes interpretaciones que
no garantizan su absoluta exactitud, el Contador Pú-
blico opina, no asegura, dictamina, no certifica.

7. Con el nacimiento del dictamen fiscal recibió un au
ge muy importante la profesión de Contador Público
en México, debido a los alicientes que se estable-
cían para los causantes que se acogieran a dicho ré
gimen.

8. El dictamen del Contador Público para fines fisca-
les, constituye un medio de vigilancia muy importan-
te para el fisco, a un costo considerablemente bajo.
A esto se debe, básicamente, que el dictamen fiscal
represente para el fisco una ventaja.

BIBLIOGRAFIA

- 1) KOHLER, ERIC LOUIS. Auditorfa Introducción a la Práctica de la Contabilidad. Editorial Diana, llava. impresión, 629 pp., México, 1982.
- 2) HOLMES, ARTHUR WELLINGTON. Auditorfa, Principios y Procedimientos, Editorial UTEHA, 2 vol., México, 1957.
- 3) Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditorfa. I.M.C.P.
- 4) Procedimientos, D.G.A.F.
- 5) Código de la Etica Profesional, I.M.C.P., México, 1979.
- 6) Instructivos de la serie 10, D.G.A.F.
- 7) Código y Reglamento Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, México, 1986-1987.
- 8) DEFLIESE, L. PHILIP y otros. Auditorfa Montgomery, Edit. Limusa, México, 1983.

- 9) MEIGS, B. W. WALTER. Principios de Auditoría. Editorial Diana, 1, 94 pp., México, 1981.
- 10) Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., U.N.A.M. 1984.
- 11) Manual del Contador, I.M.C.P., U.N.A.M., Tomo I y II, México, 1974.
- 12) El Nuevo Dictamen para Efectos Fiscales, Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, México, 1980.
- 13) Objetivos y Procedimientos de Auditoría, Traducción de la 2a. edición inglesa, 1971. Obra de consulta del despacho de Arthur Andersen and Co.
- 14) El dictamen en la Contaduría Pública. Benjamín R. Téllez Trejé, Edit. ECASA, 3a. edición, México, 1984.