

6.
2ej

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

GENESIS DEL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA.

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
LUZ LETICIA GARCIA AGUILERA
GUADALAJARA, JAL., 1989



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 .

Introducción	1
--------------	---

CAPITULO PRIMERO

Auditoría de Estados Financieros

1.1.- Generalidades	3
1.2.- Concepto de auditoría	5
1.3.- Clasificación de auditoría	7
1.4.- Normas y procedimientos de auditoría	10

CAPITULO SEGUNDO

El Dictamen .

2.1.-Concepto de dictamen	17
2.2.-Clasificación de dictámenes y ejemplos	18
2.3.-Determinación de la fecha de emisión del dictamen y - circunstancias que hacen cambiarla a una fecha nueva - posterior	23
2.4.- Nuevos dictámenes y proyecciones futuras	32

CAPITULO TERCERO

Auditoría Financiera

Introducción	36
3.1.- Relaciones personales de trabajo	37
3.2.- Programas preliminares para revisión y análisis del - sistema financiero	43
3.3.-Ejecución de la auditoría	45

CAPITULO CUARTO

Responsabilidades del Contador Público en su Ejercicio Profesional.

Introducción	73
3.1.- Responsabilidades derivadas de su propia profesión	73
3.2.- Responsabilidades impuestas por las leyes del Estado	75
Conclusiones	80
Bibliografía	82
Apéndice	83

INTRODUCCION .

No se concibe que el ser humano viva aisladamente, ya que por su propia naturaleza es sociable.

Del comportamiento connatural de la criatura humana de asociarse, deriva el vivir y relacionarse con los demás en franca interrelación, formando la sociedad, propiamente dicha, la cual se proyecta en múltiples actividades, tendientes todas ellas a satisfacer las necesidades que tienen los miembros de la sociedad, tanto de manera individual como de grupo en general.

Como el individuo y la sociedad, por sus propias complejidades tienen y se crean muchas y variables necesidades que han de solventarlas de la manera más conveniente y satisfactoriamente posible, hace necesaria la división de actividades, a fin de responder a los requerimientos planteados por tales necesidades.

Así, pues, al conocerse las necesidades y las actividades que deben efectuarse para satisfacerlas, hizo indispensable crear ramas específicas de ocupaciones de manera racional y organizada para responder a esos fines lo más completamente posible y así alcanzar el mayor éxito en los logros deseados. Encontramos, por tal motivo, ocupaciones de artesanos, técnicos, científicos, de servicios sociales y humanos, etc., que son aportes imprescindibles en la vida del hombre y la sociedad.

Uno de estos aportes es la profesión de contador público, que actúa bajo normas y procedimientos técnicos con fundamentos científicos en el ordenamiento; análisis, registro y emisión de opinión de las operaciones practicadas en unidades económicas, individuales y sociales, con la responsabilidad y la obligación de cumplir cabalmente con las leyes y reglamentos que les son impuestos en su actuación profesional.

La Contaduría Pública en la actualidad, por el impulso de los cam-

bios en la sociedad que busca avances progresivos, se ha ido desarrollando con la rapidez acorde a esas metas y sus adelantos han sido notorios, respondiendo eficazmente a las exigencias que la sociedad moderna le proyecta como un reto. Por ésto, la Contaduría Pública constantemente se renueva, perfecciona y se prepara siempre para responder a futuro.

Por la complejidad de las ocupaciones y máxime en las profesionales, que abarcan varios campos de acción, hace imprescindible la especialización en alguno de ellos con el propósito de obtener resultados confiables y óptimos de su aplicación. En la Contaduría Pública pueden hacerse múltiples divisiones de especialización, como la de inventarista, almacenista, caja y bancos, auditor de organización, auditor de sistemas financieros, etc..

De la rama de especialización de auditor de sistemas financieros es de la que se tratará en este trabajo, su desarrollo versará en exponer todo lo que implica la génesis de un dictamen en la Contaduría Pública, desde la auditoría hasta la emisión del dictamen.

Por otra parte, espero que lo que aquí se expone sirva de guía para dar un servicio social profesional en lo referente a la emisión de un dictamen, ya que en la actualidad toda persona está involucrada en asuntos económicos, física o moralmente, por lo que hay que requerir el servicio de un contador público para hacer auditorías y dar sus resultados así como las opiniones concluyentes emitiendo un dictamen.

CAPITULO PRIMERO

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1.- Generalidades

Una de las ocupaciones importantes de la actividad del contador público la constituye el examen de los Estados Financieros de cualquier ente económico, conocida generalmente como auditoría, con el objeto principal de emitir una opinión veraz sobre los resultados obtenidos.

El examen de operaciones y cuentas de hechos económicos se efectuaban desde tiempos pretéritos en forma empírica, es decir, sin la aplicación de una técnica que diera como resultado una información clara, completa, precisa y capaz de expresar satisfactoriamente todos los movimientos financieros que se efectuaban. Esto creó la necesidad de contar con un método bien definido y funcional que respondiera a los requerimientos buscados que, además, se acrecentó con el advenimiento del progreso industrial que gestó la invención y aplicación de la máquina de vapor a los procesos industriales, en la segunda mitad del siglo XVIII, a los que evolucionó y consecuentemente impulsó las actividades comerciales en los países europeos occidentales, principalmente. Tal fenómeno industrial aceleró el avance económico en todos los campos de la vida social y arrastró consigo el desarrollo de técnicas de contabilidad y de auditorías que respondían a las necesidades de las empresas industriales y de toda índole económica. Esto ayudó aún más al avance económico, ya que sin contar con esas técnicas, las finanzas de las empresas y negocios estarían en oscuridad casi absoluta del conocimiento de su situación económica real, sobre todo si no son aplicadas regularmente auditorías. Por ésto es de suma importancia contar, además de técnicas de contabilidad, con las de auditoría y la opinión escrita de sus resultados, o sea el dictamen, que respondan en forma efectiva a las exigencias que impongan cualquier tipo de empresa en sus cuestiones financieras.

En México la ejecución de auditoría y la emisión de los dictámenes se efectúa con bastante periodicidad, debido principalmente al crecimiento que ha alcanzado la actividad económica en todos los órdenes. Los autores de esos trabajos son los contadores públicos, a los que se les reconoce su alta preparación profesional en esos menesteres por tener amplios conocimientos de finanzas de las actividades bancarias, mercantiles, industriales, de la hacienda pública, etc..

Por otra parte, cabe señalar que el contador público en nuestro país tiene un reconocimiento único y legal para ejecutar auditorías fiscales y presentar sus dictámenes, válidos dentro del Estado regido por un orden jurídico manifestado en leyes y reglamentos, con el fin de que los causantes de impuestos los observen. En este caso particular, por la emisión del decreto presidencial del 21 de abril de 1959, que en su artículo 1º crea la Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar e investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes. Este decreto que fue derogado por disposición del artículo 2º Transitorio del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de abril de 1967, el cual reglamenta el funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal con el Reglamento del Funcionamiento de la Dirección de la Auditoría Fiscal Federal, del 13 de enero de 1967. Desde el decreto del 21 de abril de 1959 hasta los reglamentos que rigen en la actualidad se le da al contador público, en su calidad de auditor, una responsabilidad pública que en sí ya le correspondía.

Por ser de primerísima importancia conocer el historial y el alcance de estos hechos para todo contador público se le remite a la obra señalada (1) de la bibliografía que refiere los decretos y reglamentos mencionados. En el Apéndice sólo se transcribe el decreto que reglamenta los diferentes preceptos de sus disposiciones contenidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo dicho, el contador público como auditor ha alcanzado metas

(1), OP. Cit. en Bibliografía

superiores que hace poco tiempo parecían muy lejanas. Pero ahora, por el desarrollo que nuestro país a experimentado en pocos años a la fecha, se ha dejado sentir la inevitable necesidad de las empresas de tener personas capacitadas en auditoría, a fin de lograr el funcionamiento óptimo en sus finanzas y estar prevenido para cualquier auditoría fiscal que les sean practicadas. Por ésto, el contador público como auditor es imprescindible en cualquier empresa o negocio que aspire a conseguir mayores y constantes progresos.

Puede decirse, finalmente, que la evolución de la auditoría es producto del esfuerzo que los contadores públicos han puesto constantemente para impulsarla y perfeccionarla. Su aplicación es una de las actividades sobresalientes del contador público y, al mismo tiempo, lo encumbra a la calidad de verdadero profesional.

1.2.- Concepto de Auditoría

De varias maneras se ha definido la idea que tiende a expresar el significado de la palabra auditoría, bajo la condición dinámica de su aplicación. Algunas de ellas de autores connotados (2) se exponen enseguida :

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 las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos".(Montgomery).

Auditoría: "Es un examen de los registros de contabilidad con el propósito de establecer si son correctos y completos y reflejan completas las transacciones que deben contener".(Beckse).

Auditoría: "Es el examen de los libros y cuentas de un negocio,

(2) OP. cit. en Bibliografía

que permita al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que;

- 1.- El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.
- 2.- El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa" (Coulter Davis).

Auditoría: "Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio especial cualquiera y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos". (Hermanos Mancera).

Auditoría: "Es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de un certificado". (Instituto -- Americano de Contadores).

Auditoría: "Es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con las mismas, a fin de determinar su corrección". (Andrés Montero).

Por las definiciones del concepto de auditoría concluimos que, en general, la auditoría es el examen técnico, cuidadoso, veraz y depurado de estados financieros de cualquier naturaleza con la finalidad de proporcionar la información y opinar sobre los resultados obtenidos.

1.3.- Clasificación de Auditoría.

Con el propósito de tener un conocimiento distintivo de clases de auditorías realizadas, en Contaduría Pública se les han clasificado de acuerdo a su amplitud, tiempo de ejecución, quién las practica y de cuál procedimiento se valieron en su ejecución.

Con base a esos propósitos la clasificación de auditoría es la -- siguiente (2):

- A.- Alcance y finalidad del trabajo a desarrollar.
- B.- Epoca o periodo que abarca,
- C.- Persona que lo realiza.
- D.- Fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría.

De cada una de estas clasificaciones se hacen las divisiones específicas que se expresan a continuación:

- A.- Según el alcance y finalidad del trabajo a desarrollar se tienen:
- 1).- Auditoría de balance, conocida también como de saldos o de - estados financieros.
 - 2).- Auditoría detallada o de movimientos.
 - 3).- Auditoría completa o de movimientos y saldos.
 - 4).- Auditoría especial.

Auditoría de balance o de saldos

Esta auditoría se realiza a base de pruebas selectivas de los movimientos de cuentas hechas y trata de determinar únicamente la corrección de los saldos.

Auditoría detallada o de movimientos

Es la que se lleva a cabo mediante la revisión de todos los movi-

(2) Op. cit. en Bibliografía

mientos operados en la contabilidad de un ejercicio determinado, con el sólo fin de mostrar su corrección o incorrección, sin llegar a de terminar los saldos.

Auditoría completa o de movimientos y saldos

Esta es una combinación de las dos anteriores, o sea que examina los movimientos en la contabilidad y determina los saldos.

Auditoría especial

En ésta se efectúa el examen de una cuenta o grupo de cuentas. Generalmente esta auditoría se practica a movimientos efectuados en algún renglón específico de la contabilidad, como de caja, inventarios, etc., de manera detallada. A la auditoría especial también se le denomina por el nombre genérico que le corresponda, como auditoría de caja, inventarios, etc..

B.- Por la época o periodo que abarca:

- 1.- Auditoría continua o permanente.
- 2.- Auditoría esporádica o eventual.
- 3.- Auditoría periódica.

Auditoría continua o permante

Es la que se realiza de manera ininterrumpida, efectuándose en todo tiempo, sin importar que las operaciones contables estén o no registradas en los libros.

Auditoría esporádica o eventual

Se practica ocasionalmente, es decir, no tiene fecha definida para efectuarse y sólo se hace cuando son solicitadas por algún motivo especial.

Auditoría periódica

Es la que se realiza en periodos bien determinados, como mensual,

semestral o anual, según sean las necesidades.

C.- Por la persona que efectúa la auditoría se dividen en:

- 1.- Auditoría interna.
- 2.- Auditoría externa.

Auditoría interna

Es la que hace una persona que es empleada de la empresa. Esta persona, por su condición de empleado, puede ser contador público o no, según lo requiera la empresa.

Auditoría externa

Esta auditoría la realiza un Contador Público Titulado como profesional independiente, es decir, que no sea empleado de la empresa ni tenga intereses en la misma de ninguna clase. En esas condiciones él puede emitir su opinión de los resultados en forma libre y sin compromiso de ninguna especie.

Esta auditoría sirve para efectos fiscales y sólo si se requiere investigar la veracidad de los movimientos contables y el monto del impuesto pagado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de su órgano creado para tal efecto la Auditoría Fiscal Federal, podrá requerir una auditoría empleando un contador público registrado y autorizado por este mismo órgano.

D.- Por la fecha en que se aplica los procedimientos de auditoría, se tiene:

- 1.- Auditoría detallada.
- 2.- Auditoría preliminar.
- 3.- Auditoría final.

Auditoría detallada

Consiste en revisar los sistemas de control interno y procedimientos de contabilidad. Esto es con el fin de verificar si los sistemas aplicados en esas dos áreas responden con efectividad a lo requerido por la empresa en los movimientos financieros. Si no es así, por alguna falla encontrada, dar sugerencias para corregirlas y determinar los procedimientos que deben aplicarse y también la de su extensión y oportunidad de ejecución.

Auditoría preliminar

Aquí se trata de hacer trabajos preventivos o adelantados para entregar a tiempo los informes.

Auditoría final

Consiste en cotejar saldos de la auditoría preliminar y los del cierre del ejercicio, poniendo interés en verificar las partidas que hayan tenido variaciones importantes durante el periodo en ejercicio.

1.4.- Normas y procedimientos de auditoría.

Para obtener la más alta calidad y confiabilidad en los resultados de los trabajos de auditoría de estados financieros, el que los realiza debe de cumplir las normas y procedimientos que para el efecto autoridades profesionales y con amplia experiencia en ese campo han establecido como bases de aplicación y seguimiento a fin de asegurar que la auditoría alcance tales objetivos.

Son tres normas importantes que se han publicado para su acatamiento dentro del campo exclusivo de la auditoría, estas normas se han clasificado en tres grupos, que son: (3)

(3) Op. Cit. en Bibliografía

A).- Normas personales, B).-Normas de ejecución de trabajo y C).-Normas de información. Las cuales expresan los requisitos mínimos de calidad que el auditor debe tener conforme a su personalidad, al trabajo que desempeña y a la información final que da del resultado de su trabajo. De ellas hablaremos separadamente.

A).- Normas personales

En tres artículos se trata estas normas que establecen los requisitos cualitativos que debe llenar el auditor profesional para garantizar la mejor calidad de su trabajo. Las normas son:

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- 2.- Cuidado y diligencia. profesionales
- 3.- Independencia.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Esto se concreta con bastante claridad en la norma siguiente: "El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores". (3)

Por lo establecido en esta norma se exige que el contador público para ser auditor debe de tener intenso entrenamiento y capacitación, así como estar al día con los adelantos que en esos campos se hayan alcanzado. Esto es, que el auditor debe estar en constante actividad y estudio y atento a todos los avances que en la materia se tengan.

Cuidado y diligencia profesionales

Como en cualquier trabajo y máxime en el profesional, el que lo

(3) Op. Cit. en Bibliografía

ejecuta debe hacerlo con la debida responsabilidad, es decir actuar cuidadosa, responsable y diligentemente. Esto nos indica que el auditor debe de poner todo sus conocimientos y habilidades para cumplir con eficiencia y eficacia con el mandato de sus obligaciones.

La norma que impone esta actuación de calidad es:

"El auditor está obligado a ejercitar con cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe".⁽³⁾

Independencia

Como la auditoría es la revisión de estados financieros en donde los intereses resaltan por sí mismos, es de suma importancia que el auditor sea totalmente ajeno a esos intereses, asegurando así su independencia de opinión. Por tal motivo, para que esa condición de independencia se tenga, se da el precepto normativo siguiente: "El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional".⁽³⁾

Al acatar cabalmente ese precepto cumple de igual manera con la ética profesional que en su regla de independencia dice: "Una firma de contadores públicos o un socio o un accionista de ella no expresará una opinión sobre los estados financieros de una empresa ni los dictaminará al menos que él y su firma sean independientes respecto a dicha empresa."⁽³⁾

De lo expresado anteriormente podemos concluir que la independencia del auditor respecto al cliente y por ende de la empresa debe ser absoluta, o sea, fuera de todo parentesco familiar con algún socio o accionista de la empresa, así como el de no tener intereses económicos en ella .

B).- Normas de ejecución del trabajo

Para cumplir totalmente con la norma de cuidado y diligencia profesionales hay que complementarla aplicando las normas de trabajo de:

- 1.- Planeación y supervisión.
- 2.- Estudio y evaluación del control interno.
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Planeación y supervisión

Al recibir una solicitud para hacer una auditoría siempre es conveniente tener una visión objetiva del tamaño y complejidad del trabajo que encierra. Esto ayuda de gran manera en la planeación y determinación del tiempo y el personal que se va a requerir y la oportunidad para efectuarla.

En cuanto a la planeación se refiere, es razonable pensar que el trabajo a desarrollar debe ser bien estudiado a fin de formar un plan conveniente para atacar con orden y efectividad lo que concierne a la totalidad del trabajo.

En cuanto a la oportunidad, puede decirse que hay que buscar el tiempo propicio de ejecución de la auditoría, ya que en ocasiones se encuentran múltiples problemas por cuestiones de tiempo, como por ejemplo, el personal encargado y responsable de los asuntos financieros se encuentra ausente por vacaciones, permiso u otras causas; también por las circunstancias de carga de trabajo de la propia empresa en determinadas épocas del año. Todo eso evita actuar con verdadera tranquilidad y facilidad en la obtención de información.

En conclusión, el auditor debe tener presente el dictado de esta norma de trabajo en todo su alcance, el cual se concreta diciendo: El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada y constante.

Evaluación del control interno

Es básico considerar la evaluación del control interno ya que de éste depende, en un porcentaje muy alto la rapidez de ejecución de la auditoría y la confiabilidad de los resultados. Esto se debe a

que todo control interno engloba el plan de organización y los métodos y procedimientos empleados en la empresa para asegurar sus activos, dar con exactitud y confiabilidad la información financiera en cualquier momento, presentar eficiencia operacional y estar acorde a las políticas que marca la administración.

De lo anterior podemos sacar que los objetivos del control interno son:

- a).- Protección de los activos de la empresa;
- b).- Obtención de información veraz y confiable;
- c).- Promoción de eficiencia en la operación del negocio, y
- d).- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la dirección administrativa de la empresa.

Por conveniencia distintiva, los dos primeros objetivos se conciben como de control interno contables y los dos últimos de control interno administrativos.

Obtención de evidencia suficiente y competente

El objetivo de los procedimientos de auditoría es dar al auditor elementos de juicio para su opinión, éstos deben ser ciertos ya que se fundamentan en la naturaleza de los hechos examinados y debe llegarse a ellos con una certeza razonable. Estos elementos de juicio es a lo que se le llama evidencia comprobatoria y competente, es decir, son elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios y registros contables.

Esta norma se expresa así;

"Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión"(3)

(3) Op. Cit. en Bibliografía

Como la evidencia comprobatoria debe llenar los requisitos de suficiente y competente tenemos que:

Será suficiente cuando por los resultados sacados de una sola prueba o por la concurrencia de varias pruebas diferentes el auditor adquiere la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar por los criterios cuya corrección esta juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

Será competente cuando el auditor se refiere a aquellos hechos o circunstancias que realmente tiene importancia efectiva en relación con lo examinado.

Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe concluyente. La importancia de éste hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del dictamen, siendo las siguientes:

- a).- Aclaración de la relación de los estados financieros y las bases de opinión dadas respecto a ellos.
- b).- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estos principios son:

- 1.- De la calidad.
- 2.- De realización.
- 3.- Del período que abarca.
- 4.- Del valor histórico original.
- 5.- Del negocio en marcha.
- 6.- De la dualidad económica.
- 7.- De la revelación suficiente.
- 8.- Importancia relativa.
- 9.- De la consistencia.

- c).- Reglas particulares de valuación y presentación.
- d).- Criterio prudencial de aplicación de los principios de contabilidad.
- e).- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

- f).- Suficiencia de las declaraciones informativas.
- g).- Tipos de dictamen.

Es conveniente dar siempre énfasis a la declaración respecto de los estados financieros y la opinión dada respecto a ellos.

Con relación a la declaración de los estados financieros se dice que "En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría".⁽³⁾

Con relación a las bases de opinión sobre los estados financieros el auditor debe consignar invariablemente si esos estados financieros:

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

Ahora bien, en caso de excepciones el auditor debe de informar sin prejuicios de ninguna naturaleza que lo inhiban en qué consisten las desviaciones y los efectos cuantificados que afectan a los estados financieros muy clara y mesuradamente.

CAPITULO SEGUNDO

EL DICTAMEN

2.1. Concepto de dictamen

En general, el dictamen es la opinión juiciosa que emite un experto sobre un asunto en particular, es decir, expresa razonablemente los hechos o pruebas encontrados de éste con la mayor veracidad y exactitud posibles.

En Contaduría Pública el concepto de dictamen a sido definido por organizaciones especializadas en terminología y por contadores públicos autoridades en la materia (1).

- 1.- El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos dice que el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros.
- 2.- El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., establece que el dictamen que emite el contador público es un texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que presentan tales estados financieros, a sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.
- 3.- La Comisión Nacional de Valores dice que el dictamen es la cer-

(1) Op. Cit. en Bibliografía.

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

- 3.-Por el criterio particular de W.A. Paton da el concepto de dictamen como el instrumento mediante el cual el contador público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo.
- 4.-Los hermanos Mancera definen que el dictamen contable es sinónimo de informe o certificado de auditoría y es la opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

De acuerdo a las definiciones anteriores podemos extractar sustancialmente que el dictamen del contador público es el examen de los elementos de juicio suficientes, confiables y aplicados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión y por la sociedad en general, para expresar su opinión clara, precisa y concisa de los estados financieros que examina en toda su amplitud o en parte y las fallas u omisiones que se hayan encontrado.

Esto último dicho será dilucidado completamente al presentar los tipos de dictámenes del contador público.

2.2. Clasificación de dictámenes y ejemplos.

Al término de la auditoría y de acuerdo a sus resultados debe darse la opinión respectiva.

En Contaduría Pública: por la opinión expresada en los dictámenes se les clasifica según el grado de cumplimiento de:

- a) El alcance o suficiencia en la amplitud y profundidad de la revi-

sión de los estados financieros es satisfecha plenamente y si la revisión se hizo de acuerdo a las normas y procedimientos de auditoría.

- b) Los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron aplicados invariablemente y proporcionaron las revelaciones suficientes de los hechos económicos.
- c) El convencimiento razonable de que lo examinado es muy representativo de los estados financieros encontrados.

Conforme a estos requisitos básicos los dictámenes se clasifican en 4 tipos.

1. Dictamen limpio o sin salvedades.
2. Dictamen con salvedades.
3. Dictamen negativo o de opinión adversa.
4. Dictamen con abstención de opinión.

De cada uno de estos dictámenes se tratará enseguidadando las causas que los originan y su ejemplo y analizando su contenido.

Dictamen limpio

En este dictamen no existe ninguna salvedad o limitación de ninguna especie para expresar la opinión de que la posición que guardan los estados financieros es razonablemente igual a la encontrada en la revisión, cumpliendo con las normas de auditoría y los principios de contabilidad generalmente aceptados de manera consistente y las revelaciones de los hechos económicos más representativos en sus efectos han sido suficientes en su revelación.

Ejemplo del dictamen limpio.

Hay dos formas de presentar este dictamen: el de forma tradicional o largo y el de forma nueva o corta.

Dictamen limpio tradicional.

Al Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A.

Muy señores nuestros:

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan ra-
zonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ... y
los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha,
de conformidad con los principios de contabilidad generalmente acep-
tados que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año
anterior.

Guadalajara, jal., a ... de 1989.

(Nominación social del despacho)
(Nombre del contador público responsable)
(Cargo)
(Cédula profesional)

Dictamen limpio nuevo

Al Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A.

Muy señores nuestros:

En nuestra opinión, con base al examen que practicamos, los estados
financieros que se acompañan, preparados por la administración de la
compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A.,
al... de 1989 y los resultados de sus operaciones por el año que ter-
minó en esa fecha.

Guadalajara, jal., a...de 1989

(Nominación social del despacho)
(Nombre del contador público responsable)
(Cargo)
(Cédula profesional)

Análisis del dictamen tradicional.

A quién se le dirige el dictamen .

Desde luego hay que saber a quién o a quiénes se les destina el dictamen.

En el ejemplo es al Consejo de Administración y de hecho a los accionistas porque se trata de una empresa en sociedad, no importando que el auditor haya sido contratado por uno o varios miembros del consejo, excepto que se le hubiesen hecho saber para que se dirigiera a alguno o algunos en particular, situación que es poco común que suceda.

Alcance de los resultados de la revisión.

El primer párrafo, llamado de alcance, se expresa con claridad que se han hecho las investigaciones de los estados financieros y de éstos se dan los resultados concluyentes; además expresa que el examen se practicó aplicando las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo las pruebas de registros de contabilidad y los procedimientos de auditoría que fueron necesarios en el caso en particular.

Expresión de opinión

En el segundo párrafo, llamado de opinión, se da precisamente la opinión de que los estados financieros anexados muestran razonablemente la situación financiera de la compañía a la fecha de terminación de la auditoría y los resultados de sus operaciones fueron obtenidos aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases consistentes con los del año anterior.

Datos al calce

Por último, al calce, se da el lugar donde se efectuó la audito-

ría y la emisión del dictamen con la fecha de terminación, así como la razón social del despacho, nombre del contador público responsable, su cargo y cédula profesional.

Análisis del dictamen nuevo comparándolo con el tradicional.

En ambos dictámenes las partes de a quién se dirige el dictamen y los datos al calce son idénticos.

En cuanto a las partes de alcance y de opinión varían en sus párrafos o amplitud de exposición pero no en el contenido, salvo en que al dictamen nuevo agrega lo que refiere a la responsabilidad de la administración de preparar los estados financieros, hechos que es muy importante, ya que sin ésto poco se podría avanzar por las dificultades que implicarían su preparación sobre todo en tiempo que gravaría el costo de la auditoría.

En el dictamen tradicional se encuentran, en el primer párrafo, las bases fundamentales de opinión debido a la amplitud y término del balance general practicado a la fecha indicada; que dicho examen se llevó a cabo con las normas de auditoría generalmente aceptadas incluyendo todas las pruebas de registro de contabilidad y los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en los circunstancias que se presentaron.

En el dictamen nuevo no da esas referencias de opinión porque están implícitamente contenidas en él, puesto que todas ellas se aplican en una auditoría de carácter profesional.

En el párrafo de opinión del dictamen tradicional se emplea la frase "los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera". En el dictamen nuevo no aparece el vocablo calificativo razonablemente ni la expresión de la situación financiera, ya que el auditor con su opinión está avalando la aplicación juiciosa de los principios de contabilidad y que, por lo tanto, los estados financieros presentados incluyen, precisamente, la situación financiera y que fueron consistentes con las del año anterior.

Dictamen con salvedad.

Si en una auditoría son detectadas determinadas faltas que no influyen grandemente en los resultados de los estados financieros, entonces se debe dar un dictamen con salvedades mencionando las salvedades y en párrafo aparte su aclaración.

En general, las faltas encontradas son:

- a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.
- b) Por desviaciones en la aplicación consistente de esos principios.
- c) Por limitaciones en el alcance de lo examinado.
- d) Por incertidumbres en ciertos hechos económicos.

Dictamen con salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

Suponiendo que en el balance general se presente el hecho que en cuentas incobrables registradas son insuficientes en poco monto y, por lo mismo, no tienen suficiente fuerza para que eviten dictaminar sobre la corrección de los estados financieros, entonces se debe dar la opinión respectiva, mencionando la desviación o excepción en la aplicación de los principios de contabilidad y en párrafo aparte la aclaración pertinente con el hecho cuantificado.

Ejemplo

En nuestra opinión, con base al examen que practicamos y a excepción de la insuficiencia que se menciona en el párrafo siguiente los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía X, S.A., al ... de 1989 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La situación en cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$... , como se describe en la Nota X a los estados financieros.

La nota referida sería:

Nota X . En cuentas incobrables registradas son menores en \$... .

Dictamen con salvedades por desviaciones en la aplicación consistente de los principios de contabilidad.

Cuando hay inconsistencias en el seguimiento estricto de los principios de contabilidad de un año a otro pero no son efectuadas de manera ni afectan grandemente los resultados y se proponen las correcciones para hacerlos consistentes, entonces se debe dar la opinión respectiva, describiéndose el cambio y sus efectos plenamente identificados y cuantificados en párrafo aparte.

Ejemplo

En nuestra opinión, con base al examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al... de 1989 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, a excepción de que en la aplicación consistente de los principios de contabilidad hubo un cambio en el método de evaluar los inventarios como se describe en el párrafo siguiente.

En el año anterior se valoraron los inventarios de precio promedio y al fin del presente año se valoraron de primeras entradas-primeras salidas, el que se considera más aceptable porque reflejan mejor el costo de adquisición de los inventarios a la fecha de los estados financieros.

Este cambio afectó la utilidad neta del año aumentándolo en la cantidad de \$..., después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Dictamen por limitaciones en el alcance de lo examinado.

Si en el transcurso de la auditoría se encuentran algunas limitaciones en el alcance del examen, sean éstas impuestas por el cliente o encontradas por el auditor, pero se pueden dar sus efectos, se describirán tales limitantes en párrafo por separado como salvedad.

Ejemplo

En nuestra opinión con base al examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al... de 1989 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha a excepción de lo expuesto en el párrafo siguiente.

De acuerdo a nuestro contrato, no examinamos los registros que sustentan la inversión que se hizo en una empresa extranjera expuesta en \$... .

Dictamen por incertidumbre en ciertos hechos económicos.

En ocasiones el auditor tiene ciertas dudas sobre los efectos que tienen en la situación financiera y los resultados de las operaciones de la compañía examinada, como son las situaciones pendientes de resolución de diferente índole. Entonces se dará un dictamen donde en el texto de opinión se empleará la expresión "sujeto a", describiendo en párrafo aparte la incertidumbre que exista y las razones que asistan a esta clase de salvedad.

Ejemplo

En nuestra opinión con base al examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la Compañía X, S.A., al ... de 1989 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha sujeto a lo expuesto en el párrafo siguiente.

Habiendo examinado los registros que sustentan inversiones que se hicieron a una empresa extranjera en las fechas 28 de abril, 15 de mayo y 19 de noviembre del presente año, cuyos montos fueron de \$..., \$... y \$... , respectivamente, y no pudiendo tener confirmaciones de tales inversiones por procedimientos de auditoría suplementarios a la fecha de terminación de esta auditoría, queda pendiente la aclaración de las inversiones a la mayor brevedad.

Análisis de dictámenes con salvedades.

Como se puede observar en los ejemplos las opiniones mencionan las salvedades por las que están condicionadas la limpieza y validez plena de la auditoría y esas salvedades se redactan en párrafo aparte dando las razones de las mismas.

En la expresión de opinión se remite a un párrafo en donde se dice " a excepción de lo expuesto..." en los casos de faltas a los principios de contabilidad, por inconsistencia de esos principios y por limitaciones en el alcance del trabajo; en el caso de incertidumbres se expresa "sujeto a", puesto que esta salvedad queda pendiente de solución y al resolverse, la opinión quedará aceptada y válida, limpia y completamente.

Dictamen negativo o de opinión adversa.

Básicamente este tipo de dictamen se emite cuando hay grandes desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad que influyen de manera muy importante en los estados financieros en su conjunto, lo que imposibilita la presentación real de la situación financiera y los resultados de sus operaciones.

Ejemplo

En nuestra opinión, con base al examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la Compañía X, S.A., al ... de 1981, no presentan la situación financiera ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha debido a lo que se menciona en el párrafo siguiente.

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta de mercancía con importe de \$... y los inventarios incluyen aún esas mercancía como sujetas a ventas.

Como se puede ver en este dictamen negativo, en el párrafo de opinión se niega que los estados financieros presenten la situación financiera y la de sus operaciones puesto que arrastra un grave error que consiste en no haber registrado los efectos del importe de las

operaciones de ventas a lo largo de todas las operaciones contables. Esta razón la expresa con bastante claridad en párrafo aparte del propio dictamen.

Cabe señalar que cuando se dé un dictamen negativo, debe tenerse cuidado de no expresar opiniones afirmativas sobre algunas partidas individuales de los estados financieros ya que ésto crea, por lo general, ciertos embrollos que dan origen a contradicciones y confusiones en lo que el auditor afirma de que "los estados financieros en conjunto no presentan la situación financiera y los resultados de sus operaciones."

Dictamen con abstención de opinión .

Si en una auditoría se presentan limitaciones de suma importancia, sean impuestas por el cliente o por lo encontrado en los registros de los estados financieros, hace que el auditor se encuentre imposibilitado para formarse una opinión sobre dichos estados en conjunto, entonces deberá sin más expresar que se abstiene de opinar, dando las razones que causan la abstención.

Ejemplo

Hemos examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al... de 198., y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la compañía.

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no hemos podido satisfacernos en forma práctica de la corrección de los inventarios del ejercicio y por ello nos abstenemos de opinar de los estados financieros que se acompañan.

Las principales deficiencias encontradas y que afectan a todo el estado financiero en conjunto fueron los del saldo de la cuenta de almacén siguientes:

a. Mercancías en malas condiciones, cuyo valor es muy inferior o nulo

a lo registrado.

- b. Existen faltantes de mercancías, refacciones y equipo sin documentos que acrediten su salida, por lo que no hay ingresos de su valor monetario en el activo en caja o bancos ni descuentos en existencia de almacén.
- c. El valor calculado a precios actuales de las mercancías, refacciones y equipo queda sujeto a investigación.

En este dictamen se ve con claridad que, no obstante de haberse hecho el examen en todo su alcance, se da la opinión, mencionando las deficiencias encontradas en el control interno por las que se abstiene de opinar.

Por otra parte, hay que tener presente siempre que, al igual que en el dictamen con negación de opinión, cuando se dé un dictamen con abstención de opinión no debe darse ninguna opinión parcial de lo examinado, lo cual daría confusiones y contradicciones, puesto que se está diciendo que se abstiene de opinar.

Al considerar y aplicar estas disposiciones hace que redunden positivamente en la actuación del auditor y la elevación de su prestigio profesional.

2.3. Determinación de la fecha de emisión del dictamen y circunstancias que hacen cambiarla a una fecha nueva posterior.

En primer lugar y en vista de que no puede darse el dictamen inmediatamente después de hacer la revisión de los estados financieros, puesto que lleva tiempo en completar los detalles confirmatorios del uso pleno de las normas y procedimientos de auditoría así como la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, hace que el dictamen se feche después de la fecha del periodo auditado. Por ésto en el dictamen se especifican de manera clara la fecha del periodo que abarca la auditoría en el cuerpo del dictamen y al pie la de su emisión.

De lo anterior podrían derivarse el cuestionario siguiente: ¿cuán to tiempo y cuáles son sus límites para determinar la fecha de emisión del dictamen?; ¿qué criterios son empleados para determinarla en ciertas circunstancias?; ¿existen situaciones comunes en las que se apliquen esos criterios para definir la fecha del dictamen?. Estos y otros cuestionamientos se podrían plantear y buscar las respuestas que la solucionen convenientemente.

Con miras a este objetivo el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.⁽³⁾, ha dictado tres pronunciamientos que responden a la solución de compromiso de tales cuestionamientos, los que se expondrán las razones que se consideraron para su redacción.

1^{er}. Pronunciamiento.

"Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, o sea cuando se retira de las oficinas del cliente una vez obtenida la evidencia de información que está determinando".

Desde luego, este pronunciamiento muestra que debe reconocerse que la emisión del dictamen ha de hacerse inmediatamente después de haber terminado todo lo concerniente a la auditoría, es decir que no haya dudas en lo examinado y si existiera algunas éstas deberán ser dilucidadas y ser plasmadas en el dictamen mismo, a fin de darlo en forma limpia o con sus salvedades. En estas circunstancias el dictamen debe darse bajo esta fecha de terminación.

No hay que olvidar y siempre tener presente que el tiempo límite de emisión del dictamen es esperentorio, por lo que debe de abreviarse, ya que si no se hace así aumentaría el costo de la auditoría y retardaría su empleo en la declaración de impuestos y en el conocimiento de los estados financieros, sus cambios y su situación. Esto es de vital importancia para los involucrados en el negocio, ya que precisamente es por lo que se hacen las auditorías y de sus resultados tomar las decisiones que convengan.

2^{do}. Pronunciamento.

"Cuando el auditor conozca de eventos subsecuentes que ocurran - después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de emitir su dictamen, se pueden seguir cualesquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Utilizar fechas dobles, o sea dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando en seguida una nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente;
- b) cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha".

Resumiendo lo dicho en este pronunciamento es de que se pueden encontrar eventos subsecuentes después de haberse terminado la auditoría pero todavía no haberse emitido su dictamen; es decir, que el auditor no se ha retirado de las oficinas del cliente. En este caso el auditor optará por cualesquiera de las alternativas buscando siempre la más conveniente para ahorrartiempo en la emisión de su dictamen.

3^{er}. Pronunciamento.

"Cuando al auditor se le requiere emitir nuevamente su dictamen sobre estados financieros que ya habían sido examinados por él, el nuevo dictamen deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de eventos - ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso se deberán registrar los ajustes o bien incluir las revelaciones necesarias en los estados financieros. El auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes: que originaron los cambios fechando el - nuevo dictamen conforme lo establecido en los incisos anteriores".
(Pronunciamentos 1^{er}. y 2^{do}.).

Lo anterior da la gúfa de cómo debe de proceder el auditor cuando es requerido para emitir un nuevo dictamen, partiendo del que ya había emitido. Lo expresado en este pronunciamiento es tan claro que no necesita extenderse en explicarlo, sólo cabe indicar que el auditor sí debe de ocurrir al llamado que se le haga para que emitir un nuevo dictamen en este caso específico.

A continuación se expondrán otros tres pronunciamientos que refieren circunstancias que condicionan el empleo de dictámenes emitidos y de cómo el auditor debe proceder.

Lo expuesto en ellos es fácilmente entendible y no se necesita extenderse más en explicaciones, además como tienen relación con los anteriores se enumerarán continuando con el número de orden que le sigue.

4^{to}. Pronunciamiento.

"Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a su cliente que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y dictamen revisados puedan ser reexpedidos".

5^{to}. Pronunciamiento.

"En el caso previsto en el párrafo anterior, se deberá determinar tan pronto como sea posible el efecto de los hechos descubiertos en los estados financieros y dictamen, debiendo expedir los estados financieros modificados y el dictamen revisado a la brevedad posible. El auditor deberá también referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

6^{to}. Pronunciamiento.

"Si el cliente se rehusa a hacer las revelaciones específicas por

el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que - considere pertinentes en las circunstancias, entre otras, no notificar por escrito para que no continúen asociando su dictamen con los estados financieros a:

- a) Su cliente;
- b) dependencias encargadas de control y vigilancia que tengan jurisdicción sobre la entidad;
- c) las personas que estén utilizando o hayan utilizado esos estados financieros y el dictamen respectivo.

2.4. Nuevos dictámenes y proyecciones futuras.

Las personas que tienen la responsabilidad de dirigir la administración de cualquier empresa o negocio están convencidas plenamente de la gran utilidad que les reporta la información que guardan sus estados financieros.

La obtención de esta información la logran recurriendo a los servicios de un contador público que ejecuta auditorías financieras que, como se tiene entendido, no son otra cosa que la revisión exploratoria y crítica de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de los movimientos económicos aplicando técnicas y procedimientos adecuados al objetivo y de sus resultados da un dictamen, en donde se expresa la -- opinión de la corrección o incorrección de los estados financieros, la posición que guardan y los resultados de sus operaciones.

Sin embargo, algunos dirigentes administrativos no les basta tener esos conocimientos totalizadores de un ciclo parcial o total de sus - estados financieros, puesto que se han dado cuenta de la imperiosa necesidad de contar con el conocimiento detallado del funcionamiento de algunas partes que conforman la marcha de su empresa que de alguna manera repercuten en las finanzas. Todas estas consideraciones vienen de que los entes económicos tienden a crecer en la actualidad y por - ello los hacen más difíciles de controlar bajo las planificaciones de organización empleadas porque aumentan en amplitud y complejidad; su-

mándose, además, la constante competencia existente entre empresas similares en su tipo de giro. Debido a ésto, el contador público ya no sólo se le contrata para hacer auditorías financieras sino que también para llevar a cabo revisiones de sistemas y procedimientos aplicados en las empresas y dar por consecuencia las opiniones sobre los efectos de su empleo.

En estos casos el contador público, según lo especifique los términos de contratación, puede concretarse a descubrir las fallas u omisiones en los sistemas administrativos adoptados, de las normas y procedimientos aplicados y darlas en su dictamen; en otros puede además proponer las acciones correctivas que deben de hacerse para lograr el mejor funcionamiento, tanto en su conformación como en su aplicación.

Amplísimo es el campo de acción que tiene el contador público a disposición, ya que no sólo para hacer auditorías y dictámenes de estados financieros sino también en otros muy especiales que convergen en sus efectos a esos estados directa o indirectamente.

Por otra parte, hoy en día hay dictámenes de naturaleza muy distinta a los asuntos económicos; por ejemplo, existen casos en los que el contador público se le ha contratado, para dar los resultados de elecciones de diputaciones, sindicales, etc.; cumplimiento de cláusulas de contrato colectivo de trabajo; de encuesta por radio; entre otra, las que realmente ninguna relación tienen con los asuntos financieros.

Para afirmar lo anterior se transcriben dos formas de dictámenes; uno será el resultado de una auditoría administrativa de una compañía y, la otra, sobre el cumplimiento de una cláusula de un contrato⁽¹⁾.

(1) Op. Cit. en Bibliografía, pags. 58 y 59, respectivamente.

En la misma obra pueden verse la gran variedad de dictámenes que emanan de las propias necesidades actuales de su conocimiento.

DICTAMEN PARA LAS AUDITORIAS ADMINISTRATIVAS
Al Consejo de administración
de la Compañía "X"

He examinado las áreas administrativas de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 19.. . Mi examen consistió en la revisión de todos los procedimientos del proceso administrativo para la evaluación de los objetivos, políticas, planes, estructura orgánica y el elemento humano, para determinar qué medidas ha de adoptar el sistema administrativo para subsanar las deficiencias, establecer mejores métodos, adoptar otros medios de control y lograr mejor uso de los recursos humanos y materiales.

En mi opinión, las áreas administrativas, según estudios que se acompañan, presentan razonablemente un plan de organización lógico y factible en la Compañía "X", al 31 de diciembre de 19.. .

México, D.F.....19..

ALIDA, RANGEL, TELLEZ Y CIA.

Luis Rey Kantú López
Contador Público,
Ced. Prof. 177729

DICTAMEN PARA EL CUMPLIMIENTO DE UNA CLAUSULA
DE UN CONTRATO
Al Consejo de Administración
de la Compañía "Z"

He examinado el contrato de compra-venta de la Compañía "X", al 31 de marzo de 19.. . Mi examen consistió en verificar las operaciones realizadas en la planta de la fábrica así como las bases utilizadas en la preparación del contrato antes mencionado en vista de las experiencias de otras empresas similares colocadas en la misma situación.

Basado en la revisión descrita en el párrafo anterior, en mi opinión las partidas que la forman corresponden a erogaciones debida-

mente comprobadas por concepto de pagos o de compras originados en la construcción y montaje de la fábrica de acuerdo con lo que establece la cláusula relativa del contrato celebrado entre el comprador y el vendedor de la propiedad Compañía "X", que se anexa, al 31 de marzo de 19... . El contrato mencionado se cumplió de acuerdo con procedimientos y bases adecuadas al vencimiento especificado.

México, D.F.19.. .

ALIDA, RANGEL, TELLEZ Y CIA.
Contador Público.
Luis Rey Kantú López
Ced. Prof. 177729.

Estos dos ejemplos muestran con suma claridad que el dictamen de cualquier naturaleza puede ser proporcionado por un contador público porque se le tiene amplia aceptación y suficiente confianza debido, ante todo, a que su profesión la ejerce siempre cumpliendo irrestrictamente su ética profesional y las normas y procedimientos que aplica son creados por él y justamente adecuados al trabajo de que se trate.

De lo anterior lleva a considerar que no sólo ya se están haciendo nuevos dictámenes sino que también se espera una proyección a futuro más desarrollada, cubriendo más y variados campos de acción - que serán soportes del avance de la Contaduría Pública en cuestiones de auditorías, con lo que se contribuirá muy significativamente en el progreso de las empresas muy en particular y de todas las actividades sociales que por sus necesidades tengan que recurrir a los servicios de un contador público para esos menesteres.

CAPITULO TERCERO

AUDITORIA FINANCIERA

Introducción

Comúnmente se tiene arraigada la idea que una auditoría es sólo el trabajo presentado en cédulas y documentos, llamados papeles de trabajo, en donde se registran los resultados de la revisión y análisis de las diferentes cuentas y sus procedimientos empleados, siendo todo ésto plasmado en un dictamen. Sin embargo, ésto no sucede así puesto que hay actividades previas a desarrollar para iniciar las labores de auditoría propiamente dicha. Estas actividades preparatorias son bases fundamentales del plan general de primera importancia para el arranque de la auditoría y que ésta sea verdaderamente efectiva y confiable en sus resultados; pudiéndose considerar que el grado de calidad de una auditoría será tan bueno - como lo sean los trabajos previos que se hayan hecho para su ejecución.

Los trabajos preparatorios de una auditoría pueden catalogarse en:

- 1.- Las de relaciones personales de trabajo con el cliente principal y con todos los involucrados directamente en las cuestiones financieras, con el objeto de obtener la máxima información verbal y escrita sobre esas cuestiones y su participación específica en las mismas.
- 2.- Las de programación preliminar para revisión y análisis del sistema financiero, con el objeto de tener una visión veraz de la estructura, orden y magnitud de los sistemas de la empresa.

Teniendo en cuenta los trabajos preparatorios y con el propósito concreto de lo que se expone en este capítulo sirva de guía para llevar a efecto una auditoría financiera, se abordará en tres apar

tados. Los dos primeros tratarán de las relaciones personales de trabajo y la de revisión, evaluación y ordenamiento de los sistemas del cliente para preparar la ejecución de la auditoría respectivamente; el tercero, será el de la ejecución de la auditoría propiamente dicha.

31. Relaciones Personales de Trabajo

Antes de iniciar la auditoría, el auditor debe de tener, en primer lugar, cuidado de fomentar las buenas relaciones con el cliente, las que deben ser serias y cordiales y que den confianza en el trato personal. Partiendo de esta actividad, hay que acordar ciertos convenios entre ambos, los cuales se condicionarán al hecho de si el auditor va a efectuar por primera vez la auditoría o si ya la había efectuado con anterioridad. De cualquier manera, el cliente y el auditor, hacen los arreglos necesarios para preparar las labores de auditoría.

En caso de que se tratara de una primera auditoría, el auditor deberá dedicarse a obtener, con la participación del cliente, la máxima información referente al ente económico en su conjunto, - para lo cual deberá seguir los puntos siguientes:

- 1.- Estudiar el negocio, allegándose gráficas de organización -- y flujo de trabajo; catálogos de cuentas empleados, haciendo una relación de todos los libros y registros; aunado a esto, es muy conveniente hacer una inspección física del lugar en - donde se lleven las operaciones financieras de la empresa.
- 2.- Examinar el sistema de control interno.
- 3.- Examinar el sistema de auditoría interna.
- 4.- Examinar el plan general del sistema contable que esté en operación.
- 5.- Informarse y confirmarse el objetivo de la auditoría.
- 6.- Determinación del periodo que a de abarcar la auditoría.
- 7.- Revisar los dictámenes de auditoría anteriores hechos por otros contadores públicos.

8.- Aclarar con el cliente los puntos de :

- a) Confirmaciones de clientes por cobrar.
- b) Fecha en que se ha de iniciar la auditoría.
- c) Si los libros del cliente se han de cerrar antes de iniciar la auditoría.
- d) Si se elaborarán declaraciones de impuestos sobre la renta federales.
- e) Honorarios que se cobrarán.

En el segundo caso, o sea que el auditor ya había auditado la empresa, deberá revisar sus papeles de trabajo y la correspondencia de años anteriores, preguntando al cliente si los sistemas que se venían empleando en el tiempo de su auditoría son los mismos o han sido modificados. Si esto último es afirmativo deben de estudiarse los nuevos sistemas para saber si tienen o no influencia notoria en los resultados en alguna parte o en toda la auditoría que él había practicado y dictaminado. Si no sucede nada anormal en los resultados, siendo más útiles y fluidos en su aplicación, los nuevos sistemas serán aceptados y empleados prácticamente en la auditoría a iniciar.

Recabadas las informaciones referidas, en cualquier caso, el auditor procederá a la elaboración de una carta de confirmación de trabajo de auditoría a realizar, la cual se enviará al cliente, quedando copia para el archivo del auditor * .

Dicha carta quedará redactada de la siguiente manera, o con sus variantes adaptadas a las circunstancias que presente cada empresa en particular, en donde se especifican los puntos básicos para la realización de una auditoría financiera de una empresa de gran magnitud y bastante complejidad.

* Como norma, todo escrito enviado al cliente debe de quedar invariablemente copia para el archivo del auditor. También se archivará lo que se reciba de parte de aquél

- Carta de confirmación (4) -

(Nominación social del despacho)

(Nombre del C.P. responsable)

(Dirección y teléfono)

Fecha

Compañía "X", S.A.

Sr. C.P.

Gerente General de la Compañía "X, S.A."

Estimado señor:

Sirva ésta para confirmar nuestras pláticas del 30 de noviembre de 19.. ., respecto a la auditoría de los estados financieros de la compañía "X, S.A." , para el año en que termina el 31 de diciembre de 19.. . El examen se habrá de realizar de conformidad a las normas de auditoría generalmente aceptadas e incluirá todos los procedimientos que se consideren necesarios a fin de poder emitir una opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros.

Nuestro examen habrá de incluir:

1. Estudio del control interno.
2. Pruebas apropiadas para los registros contables.
3. Elaboración de la declaración del impuesto sobre la renta.
4. Una revisión del control del sistema de contabilidad que esté en operación.

Los honorarios que hemos de cobrar por estos servicios se determinan de acuerdo con las bases cotizadas que constan por escrito adjunto a ésta, (El cobro de honorarios se presenta al final de este capítulo).

De acuerdo con nuestro convenio, ustedes habrán de tener listos para enviarse por correo los estados de cuentas de los clientes a más tardar la mañana del 5 de enero de 19... , nosotros añadiremos

(4) Op. Cit. en Bibliografía

nuestras solicitudes de confirmación que creamos necesarias, habiendo, en lo sucesivo, nosotros de controlar la correspondencia. Deberán también de elaborar una balanza de comprobación de mayor a más tardar el 1º de febrero de 19... , conjuntamente con relaciones de seguros pagados por adelantado, activos fijos y sus correspondientes depreciaciones acumuladas.

Por nuestra parte, habremos de terminar el trabajo de auditoría el 15 de abril como límite máximo.

Atentamente

(Nombre y firma del auditor responsable)

(Firma de conformidad)

Como puede observarse, en el 4º párrafo de la carta de confirmación, se le adjudica al cliente la responsabilidad de hacer labores de preparación que son básicas para la iniciación de la auditoría . Sin embargo, el auditor deberá acordar con el cliente en qué consisten esas labores y dejarlas asentadas en un documento titulado "Trabajos previos de auditoría hechos por la compañía -- "X, S.A.".

Cabe aclarar, por otra parte, que tales labores competen a la - función de auditoría interna y no a la externa, que es la que se trata aquí.

El documento relativo a los trabajos previos a la auditoría - que efectuará el cliente será :

- Trabajos previos de auditoría elaborados por la compañía "X, S.A." .-(4)

Compañía "X, S.A."

Dirección y teléfono.

Fecha

Por acuerdo entre el auditor, C.P. , y el Gerente General

de la compañía "X, S.A.", C.P., se prepararán y proporcionarán al auditor las informaciones y relaciones siguientes, a objeto de iniciar la auditoría anual que comprenderá del 1º de enero al 31 de diciembre de 19... .

1. Balanza de comprobación.

- a) Se elaborarán balanzas de comprobación tanto del mayor general como de los mayores de fábrica y de los mayores de oficina.
- b) Se elaborarán relaciones de cuentas por cobrar a clientes y de las cuentas por pagar a proveedores, para comparar los totales con los saldos de las cuentas de control de clientes y de proveedores.

2. Con respecto a efectivo.

- a) Se presentarán cheques pagados por los bancos y los ya devueltos, así como los estados de cuentas bancarias.
- b) Se elaborarán conciliaciones bancarias.
- c) Se sacará una relación de las partidas en efectivo en tránsito.
- d) Se elaborarán confirmaciones bancarias, las cuales habrán de enviarse por correo por el auditor.

3. Con respecto a las cuentas por cobrar .

- a) Se formularán estados de cuentas de clientes, las que se habrán de verificar y enviar por correo por el auditor.
- b) Se harán análisis de antigüedad de saldos.
- c) Se elaborarán relaciones de documentos por cobrar.

4. Con respecto a inversiones.

- a) Se presentarán cédulas clasificadas por tipo de inversión; se hará mención de las adquisiciones y ventas de valores durante el año, así como los intereses devengados no cobrados.

5. Inventarios.

- a) Se presentarán las hojas de recuento físico de inventarios.

- b) Se proporcionarán las cédulas en donde se valgan los inventarios y se presentan los resúmenes por totales.
 - c) Se proporcionarán las cédulas en donde se presentan los precios de venta de los artículos .
6. Con respecto a los gastos pagados por adelantado.
- a) Se presentarán cédulas para todas las partidas pagadas por anticipado.
7. Con respecto a activos fijos.
- a) Se darán las relaciones que demuestren que la suma de los registros auxiliares coinciden con los saldos de las cuentas de control.
 - b) Cédulas que indiquen las adiciones y las bajas de activos fijos, conjuntamente con la documentación que las ampare.
 - c) Análisis de movimientos de las cuentas de depreciación acumuladas, tanto de cargo como de créditos.
 - d) Análisis detallado de las cuentas de reparación y mantenimiento.
8. Con respecto a los pasivos fijos.
- a) Se conjuntarán los estados de cuentas que hayan enviado los proveedores.
 - b) Se sacará una relación de todos los documentos por pagar por la empresa, haciendo mención de las garantías otorgadas si existieran.
 - c) Copias de todas las declaraciones de impuestos presentadas durante el año.
9. Pasivos a largo plazo .
- a) Copias de contratos de emisión de obligaciones.
 - b) Listado de todas las obligaciones, si no hubiese algún intermediario (fiduciaria) encargado de dicha función.
 - c) Cédulas que contengan los intereses pagados, así como los intereses devengados por pagar.
 - d) Relación de obligaciones amortizadas o retiradas durante el actual periodo.

10. Con respecto a cuentas por capital contable.

- a) Cédula que contenga el nombre de los accionistas y número de acciones que hayan suscrito, si no hubiese agente de bolsa.
- b) Análisis de cargos de créditos efectuados a las cuentas de capital contable durante el año, distintas a las cuentas de capital social.

11. Con respecto a pérdidas y ganancias.

- a) Se presentarán resúmenes relacionados con la mano de obra, así como los prorrateos y aplicaciones de gastos de fabricación.
- b) Se presentarán relaciones de las subcuentas de gastos de fabricación reales.
- c) Se harán análisis de gastos e ingresos conforme a lo indicado por el auditor.

12. Aspectos diversos.

- a) Se sacarán copias de los contratos, arrendamientos, etc.

3.2. Programas preliminares para revisión y análisis del sistema financiero.

Contando con que la información convenida debidamente organizada será proporcionada por la empresa y teniéndose la seguridad que la auditoría se va a realizar, hace necesario que el tiempo sea aprovechado. Para ésto el auditor responsable de los trabajos debe de proceder, casi de manera simultánea al confirmarse los convenios y al tener una visión global del tamaño y complejidad que conforman el ente económico, a elaborar programas de trabajo general de manera tentativa, ordenando convenientemente las actividades específicas con sus tiempos a efectuarlas.

Una vez teniendo y aplicando dichos programas se tendrá la certeza de la buena o mala organización de la empresa en sus cuestiones financieras, de donde se deducirán las dificultades o facilidades para que la auditoría sea llevada con corrección y en el tiempo

establecido.

Todos estos conocimientos ayudarán en gran medida a hacer una programación de auditoría lo más exacta y real posible con sus tiempos y el número de personas a efectuarla.

Una lista de trabajos previos a la iniciación de la auditoría son dados en seguida; no sin antes hacer notar que el orden de esos trabajos a realizar serán determinados por el auditor responsable según los conocimientos obtenidos de sus primeras apreciaciones de cargas de trabajo y complejidad del sistema financiero en sus diferentes áreas.

Trabajos previos al arranque de la auditoría

1. Examinar el sistema de control y de auditoría internos.
2. Preparar una balanza de comprobación de las cuentas de mayor general.
3. Hacer un arqueo en efectivo en existencia.
4. Hacer conciliaciones bancarias.
5. Hacer una relación de todos los libros y registros que tenga la empresa.
6. Hacer un listado de documentos por cobrar y los por pagar.
7. Confirmar las cuentas por cobrar y las por pagar.
8. Hacer un análisis de antigüedad de saldos.
9. Examinar las escrituras constitutivas de las sociedades y sus modificaciones.
10. Estudiar los estatutos y las modificaciones anuales a ellos.
11. Revisar las actas de asambleas de los accionistas de las juntas de directores o socios.
12. Verificar las transacciones relacionadas con valores.
13. Verificar la corrección de los registros de inventarios.
14. Elaborar cédulas de auditoría referentes a seguros.

Como ya se a dicho, con los convenios establecidos y con todas las actividades previas desarrolladas por el auditor, se tiene un avance muy significativo y útil para entrar de lleno a la ejecución de la auditoría.

3.3. Ejecución de la auditoría.

Es indudable que un contador público debe de hacer un trabajo de auditoría profesional, es decir, en forma técnica, clara y precisa.

Conforme a esto el auditor debe, sin omisión, aplicar las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, empleando su criterio y experiencia para deducir la veracidad de los resultados de la revisión de las diferentes cuentas que conforman el ente económico y si éstas presentan o no la situación financiera tal y como son proporcionadas por la empresa.

Como una auditoría financiera encierra varias áreas extensas a revisar, el auditor tiene que dedicarse, en primer lugar, a la formulación de los programas de auditoría y preparar los papeles de trabajo, en donde se registrarán las actividades llevadas a cabo y los resultados obtenidos, apoyándose en el estudio de la información - convenida y proporcionada por la propia empresa la que con anticipación fue solicitada por el auditor.

Ahora bien, esta parte se concretará, por razones obvias que derivan de la gran extensión que engloba una auditoría financiera formal y completa, a presentar su solución general y únicamente se tratará como ejemplo la revisión de las cuentas de inventarios que servirá sin duda de guía para la revisión de las demás cuentas.

Organización de ejecución de la auditoría.

Una vez teniendo la información pedida al cliente y el estudio evaluatorio hecho por el auditor se procederá a preparar los programas y los papeles de trabajo.

Para llevar en orden las labores es necesario, ante todo, hacer un índice general bien definido de las partes que constituyen todo el trabajo, ya que sin este índice se obtendrían bastantes extravíos y embrollos que repercutirían en pérdidas de tiempo y desorientación de los ejecutores, llegándose en muchos casos a callejones

sin salida, colapsando todo el trabajo.

Índice general.

Puntos básicos de partida para la ejecución directa de la auditoría es la formación del índice general de las diferentes cuentas a revisar, puesto que sirve de punto de referencia para formar los programas y los papeles de trabajo.

Es muy común utilizar la primera hoja del legajo del trabajo de auditoría para el índice y las demás anotaciones identificatorias que necesariamente deben de aparecer para precisar lo referente a la auditoría tratada .

Un índice de este tipo puede ser elaborado de la manera en que se presenta al final de este capítulo, encabezando la auditoría de inventarios.

Por otra parte, se recomienda formar el índice con la misma notación asignada a las partes de la balanza de comprobación, que se considera como punto de partida conveniente y práctico para la constitución del índice.

Programas de auditoría.

Generalmente un programa contiene una serie de instrucciones debidamente ordenadas para llevarse a efecto a fin de solucionar un problema u obtener una información razonablemente válida por la aplicación de los procedimientos adecuados.

Un programa de auditoría puede ser definido como el conjunto de enunciados lógicamente ordenados y clasificados de los procedimientos que han de emplearse, así como su extensión y oportunidad en que han de aplicarse y qué persona o personas han de llevarlos a cabo.

Ambos conceptos defintorios de programas, tanto el general como el de auditoría en particular, conducen a considerar la gran utilidad que proporciona su elaboración, puesto que dan las pautas a seguir, la forma razonada en que habrá de organizarse la revisión y los procedimientos a seguir.

Ahora bien, por la importancia que tiene conocer lo relativo a los programas de auditoría, no es por demás referirse a su clasificación y a su contenido.

Los programas de auditoría suelen clasificarse según:

- A) Del grado de detalle a que llegan.
- 3) De su relación con un trabajo concreto.

Considerando el grado de detalle a que llegan, los programas de auditoría se clasifican en :

1. Programas generales.
2. Programas detallados.

Programas generales.

Estos se concretan a enunciar genéricamente los procedimientos de auditoría que deben de aplicarse mencionando los objetivos perseguidos en cada caso en particular.

Programas detallados.

Estos se concretan a describir minuciosamente la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

Considerando la relación que tienen con un trabajo concreto, los programas de auditoría se clasifican en :

1. Programas estándares.
2. Programas específicos.

Programas estándares.

Estos programas presentan los procedimientos de auditoría a seguir en caso o situaciones factibles de aplicar a un número consi-

derable de empresas de características similares.

Programas específicos.

Estos programas se elaboran expresamente para ser aplicados a situaciones particulares.

Contenido de los programas de auditoría.

Todo programa de auditoría se diseña considerando su forma y contenido.

Con respecto a la forma, los programas de auditoría deben de presentar columnas con:

1. El número del procedimiento de auditoría.
2. Descripción del procedimiento.
3. Firma o iniciales de los auditores que hicieron los puntos de revisión.
4. Observaciones, en las que se remite a los papeles de trabajo en donde se haya realizado el procedimiento.

Con respecto al fondo, los programas deben de incluir, además de las revisiones de los registros de contabilidad que están enmarcados en los libros, los procedimientos del análisis de correspondencia, obtención de información de terceros, revisión de libros de actas, constitución de capital, etc. También debe hacerse un examen de las operaciones realizadas en el periodo posterior razonable y posible de efectuar si el auditor determina que esas operaciones posteriores puedan en alguna forma influir en su opinión; como por ejemplo, inversiones en empresas extranjeras no confirmadas por el auditor; material y equipo costosos sacados del almacén y no encontrados físicamente en el lugar de su utilización, entre otros que puedan encontrarse.

En fin, los procedimientos que han de emplearse en cada una de las áreas que constituyen los estados financieros y su tiempo oportuno de aplicación deberá ser estipulado claramente en los programas.

Papeles de trabajo

Hechos los programas de auditoría inmediatamente después o de manera simultánea han de elaborarse los papeles de trabajo, que no son otra cosa que cédulas, apuntes o anexos que son necesarios para registrar los resultados de las revisiones, las que, por lo general, se llevan en forma manuscrita y sirven a su vez de material comprobatorio de las labores llevadas a cabo, y del seguimiento del programa establecido.

Las hojas de trabajo deben formularse agrupando las cuentas de la balanza de comprobación preparadas por la empresa, procurando que cada renglón en la hoja de trabajo corresponda a un renglón - para cada cuenta de los estados financieros finales, que en definitiva y realmente presenta la empresa después de la auditoría.

La forma de hoja que han dado buenos resultados en su uso en la tabular de 14 columnas. (*)

El contenido específicamente titulado según la cuenta a revisar será:

1. Nombre de la cuenta o grupo de cuentas.
2. Saldo de fin de año.
3. Dos columnas para ajustes. Una para los cargos y otra para los créditos.
4. Dos columnas para reclasificaciones. Una para los cargos y otra para créditos.
5. Saldos reclasificados.

Cédulas de ajustes y reclasificaciones.

Es casi seguro encontrar algunos errores en las cifras presentadas en el sistema contable de la empresa, así como los de su clasi-

(*) La distribución del número de columnas será opcional al usuario, salvo las que se especifican claramente en el contenido.

ficación. Por ésto se hacen cédulas para presentar los ajustes y hacer las reclasificaciones.

Las formas de dichas cédulas se elaboran en papel tabular de 7 columnas, anotando los datos siguientes:

Índice de la cédula de donde provino o se presenta detalladamente el origen del ajuste o la reclasificación.

Cuentas de cargos y abonos.

Columnas para debe y haber, en donde se registrarán las cantidades a ajustar o reclasificar.

Concepto que explique la razón del ajuste o reclasificación.

Además de las cédulas anteriores es también de gran importancia contar con otra cédula en donde se llave el control de los asuntos que estén íntimamente ligados a la auditoría y que al finalizarla servirán para presentarlos en apoyo de cualquier explicación que sea necesaria dar al cliente, así como de lo que se diga en el dictamen.

Las principales cédulas de esta clase pueden enlistarse como sigue:
Resumen de observaciones y comentarios a la gerencia.

Asuntos importantes para la atención del auditor responsable y algunos posibles comentarios.

Resumen de puntos pendientes que deberán ser atendidos antes del cierre de la auditoría.

Asuntos de interés para la auditoría de los estados financieros del año siguiente.

La forma de estas cédulas no es nada especial puesto que son anotaciones tipo observaciones y recomendaciones de redacción lacónica pero lo suficientemente clara y explicativa, es decir, es un verdadero memorándum.

El diseño del memorándum se hace en hojas de raya horizontal tamaño oficio para ser integrado al legajo de la auditoría.

El modelo general sería el siguiente:

• Memorándum •

Compañía "X,S.A."
Auditoría 31 de Dic. de 19..

Resumen de Observaciones y
Comentarios a la Gerencia.

a	b
1. Fondos fijos de caja (Observaciones y comentarios hechos por el ejecutor de la revisión)	(Observaciones y comentarios del auditor encargado o responsable).
2. Bancos (Idem, según se encuentren)	(Idem, según se encuentran)
3. Bancos (Idem, otras anotaciones)	(Idem, otras anotaciones)
4. Cheques recibidos de clientes (Observaciones y comentarios)	(Observaciones y comentarios)

Se continúa hasta terminar con las observaciones y comentarios que sean pertinentes anotar.

Puésta en marcha de la auditoría.

Suponiendo que la auditoría a practicar es de una empresa que fabrica refrigeradores de tipo estándar o popular y de lujo y que comenzó a operar en el mes de febrero del año anterior al año a revisar.

Desde luego, por haber empleado a tres contadores públicos bastante experimentados han conducido las operaciones contables de manera ordenada bajo un estricto apego a los controles internos. Por ésto,

a y b. Distribución de espacios: dos terceras partes para el espacio a y la sobrante para el espacio b.

al pedir el consejo de administración una auditoría y contratar a un contador independiente, éste conviene y obtiene la información que estima suficiente y básica para iniciar su trabajo, como: el organigrama de niveles jerárquicos, la balanza de comprobación y también los demás asuntos solicitados en la carta de confirmación.

Enseguida de la hoja de legajo de presentación de la auditoría se dan estos documentos.

Partiendo de la balanza de comprobación se puede elaborar el índice general que se traslada a la hoja índice -identificadora, que contendrá los datos específicos del trabajo y de quién los ejecutó.

El índice formulado es del tipo alfabético-numérico, tal y como se muestra en el desarrollo del mismo⁽⁵⁾. Para las cuentas de activo letras mayúsculas; para las cuentas de pasivo y capital, con doble letras mayúsculas; para las cuentas de resultado es numérico, partiendo del número 10 y sus múltiplos; para cédulas sumarias letras mayúsculas y números determinantes de la cuenta.

Esto será más fácilmente entendido por el índice mostrado al final del capítulo, que es el elaborado para la empresa que se audita como ejemplo.

Como ya se había dicho que por causa de que una auditoría engloba una serie de trabajos arduos y extensos sólo se tratará la exposición de una parte de ella que consiste en auditar el renglón de inventarios de materias primas, producción en proceso y productos terminados.

Hacemos la aclaración de que nosotros habíamos hecho los inventarios físicos en esos tres rublos en diciembre de 19... (año a revisar) y como la administración de la compañía quedó satisfecha con nuestro trabajo, fuimos contratados para ejecutar la auditoría de su estado financiero en forma total.

Los resultados de la revisión física se presentan como los encontramos hojas comunes y no en hojas columnadas así con las observaciones.

(5) Op. Cit. en Bibliografía.

Almacén de Materias Primas
Inventario físico al 31 de diciembre de 19..

<u>Material</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Unidad</u>	<u>Precio Medio</u>	<u>Importe</u>
Compresor de gas re frigerante:				
Tipo GR	12	Pza.	270,000	3'240,000
Tipo CH	24	Pza.	200,000	4'800,000
Para Serpentes:				
Cat. L	12	Conjunto	79,000	948,000
Cat. E	24	Conjunto	59,000	1'392,000
Para Cahrolas:				
Forma LX	48	Conjunto	12,900	619,200
Forma EX	48	Conjunto	10,650	511,200
Lámina:				
Esp. AC-L	90	Pza.	20,000	1'800,000
Esp. AC-E	96	Pza.	15,910	1'527,360
Complementarios (soldadura, rema ches, esmaltes, etc.)		Misceláneos		1'632,154
		Total		<u>16'469,914</u>

Observaciones:

- 1) La compañía dio a tiempo los instructivos de la toma de inventarios físicos, asignado su personal para efectuarlos.
- 2) Por nuestra parte fuimos partícipes en la supervisión y en el conteo de la toma de inventarios físicamente encontrando que sí fueron llevados a cabo en el orden estructurado y los materiales fueron localizados en el lugar establecido por lo que su conteo fue facilitado y correcto.

3) Los materiales que por su inadecuado almacenamiento y maltrato en su estibamiento son dos compresores de gas refrigerante, Tipo GR, que se partieron de su carcasa. Perderán, cada uno, un 40% de su valor de compra original, según factura, el cual será deducido por el proveedor por la compra de otros dos.

Esta información nos fue proporcionada por el gerente de compras, Sr....., y confirmada por el proveedor, por escrito.

El monto de la pérdida será:

Valor de compra original por el porcentaje deducido igual a la pérdida.

$$\$ 265,000 \times 40\% \times 2 = \$ 212,000$$

que deberá considerarse en el importe del inventario realizado.

Índice C-2
Almacén de Producción en Proceso
Inventario físico al 31 de diciembre de 19..

El 22 de diciembre de 19... ingresaron a este almacén materias primas para fabricar en el próximo mes de enero 10 refrigeradores Modelo LU y 20 Modelo ES.

Se terminaron de fabricar, con materias primas ingresadas el 24 de noviembre de 19... , 9 refrigeradores Modelo LU y 18 Modelo ES el 30 de diciembre y fueron entregados al Almacén de Productos Terminados.

Costo de materias primas ingresadas el 22 de diciembre de 19..

Para fabricar 10 refrigeradores Modelo LU y 20 Modelo ES.

<u>Materiales</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Unidad</u>	<u>Precio Medio</u>	<u>Importe</u>
Compresor de de gas refri gerante:				
Tipo GR	10	Pza.	270,000	2'700,000
Tipo CH	20	Pza.	200,000	4'000,000
Para serpentines:				
Cat. L	10	Conjunto	79,000	790,000
Cat. E	20	Conjunto	58,000	1'160,000
Para Charolas:				
Forma LX	40	Conjunto	12,900	516,000
Forma EX	40	Conjunto	10,650	426,000
Lámina:				
Esp. AC-L	60	Pza.	20,000	1'200,000
Esp. AC-E	80	Pza.	15,910	1'272,800
Complementarios (soldadura, remaches esmates, etc.)		Misceláneos		1'327,128
		Total		<u>13'391,928</u>

Costo de fabricación de 9 refrigeradores Modelo Lu y 18 Modelo ES, el 30 de diciembre de 19...

Para 9 refrigeradores Modelo LU.

<u>Costo de fabricación</u>	<u>Importe</u>
Materias Primas	5'200,794
* Mano de Obra	1'404,214
* Gastos de fabricación	1'456,222
Total	<u>8'061,230</u>

Para 18 refrigeradores Modelo ES.

<u>Costo de fabricación</u>	<u>Importe</u>
Materias Primas	6'851,941
* Mano de Obra	1'712,985
* Gastos de fabricación	1'781,504
Total	<u>10'346,420</u>

* Importe proporcionado por la compañía:

27 y 25% de mano de obra; 28 y 26% de gastos de fabricación del costo de la materia prima para refrigeradores Modelo LU y ES, respectivamente.

Observaciones: Se verificó que habían ingresado todos los materiales al Almacén de Producción por medio de los vales hechos al Almacén de Materias Primas, así como los empleados en la fabricación de los 9 refrigeradores Modelo LU, y los 18 Modelo ES.

Almacén de Productos Terminados Índice C-3
Inventario físico al 31 de diciembre de 19...

En este almacén encontramos 12 refrigeradores Modelo LU y 25 Modelo ES, considerando los ingresados del Almacén de Producción: 9 y 18 de esos modelos respectivamente.

Los costos de fabricación fueron:

<u>Producto</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Unidad</u>	<u>Costo Unitario de fabricación*</u>	<u>Importe</u>
Refrigerador:				
Modelo LU	12	Pza.	895,692	10'748,304
Modelo ES	25	Pza.	574,801	14'370,025
			Total	25'118,329

Observaciones Generales.

- 1) Los materiales que entran y salen del almacén de Materias -- Primas se controlan por medio de tarjetas de Almacén de Materias Primas.
- 2) Los materiales que entran al Almacén de Producción se controla por copias de vales hechos al Almacén de Materias Primas.
- 3) El costo unitario de lo inventariado en los tres almacenes se lleva en contabilidad por el método de precio medio.

* Los costos unitarios de fabricación son dados de acuerdo al costo medio de materias primas , el cual no tuvo variación en noviembre y diciembre.

Pruebas de compras, consumos y costos.

Con el objeto de comprobar el control y la veracidad de las compras, consumos y costos de los materiales se tomaron los correspondientes al mes de septiembre del año a auditar en los tres almacenes. Las actividades las efectuamos en abril, dentro del período de la auditoría, teniendo sólo en cuenta las cantidades por grupos de materiales más representativos: compresores, serpentines, charolas y láminas en el Almacén de materias primas y en el Almacén de Producción en Proceso y en el de Productos Terminados se consideraron los mismos grupos más los materiales complementarios.

Los datos fueron obtenidos de tarjetas auxiliares de Almacén de Materias Primas.

Compañía "X, S.A."
 Septiembre de 19... (año a revisar)
 Movimiento de Almacén de Materias Primas para re-
 frigeradores Mod. LU

Compresores de gas refrigerante Tipo GR

Fecha de entrada o salida	No. de factura remisión u orden	Especie			Precio de Unidad	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Sali da	Existencia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo			12		260,100			3'121,200
12 Sept.	Compra	12		24	265,000	262,550	3'180,000		6'301,200
24 Sept.	Consumo		11	13		262.550		2'888,050	3'413,150

Para serpentines Cat. L.

31 Ago.	Saldo			12		75,000			900,000
15 Sept.	Compra	12		24	77,000	76,000	924,000		1'824,000
24 Sept.	Consumo		11	13		76,000		836,000	988,000

Compañía "X, S.A."

Septiembre de 19...

Movimiento de Almacén de Materias Primas para
refrigeradores Mod. LU

Para Charolas Esp. L

Fecha de entrada o salida	No.de factura remisión u orden	Especie			Precio de Unidad	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Exis tencia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo		40		10,900			523,200	
6 Sept.	Compra	40	96	10,900	10,900	523,200		1'046,400	
25 Sept.	Consumo		44	52	10,900		479,600	566,800	

Lámina AC-L

Fecha de entrada o salida	No.de factura remisión u orden	Especie			Precio de Unidad	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Exis tencia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo		72		18,850			1'357,200	
02 Sept.	Compra	72	144	19,000	18,925	1'360,000		2'725,200	
22 Sept.	Consumo		66	70	18,925		1'249,050	1'476,150	

Compañía "X, S.A."
 Septiembre de 19... (año a revisar)
 Movimiento de Almacén de Materias Primas para refri
 geradores Mod, ES

Compresora de gas refrigerante Tipo CH.

Fecha de entrada o salida	No. de factura remisión u orden	Especie			Precio Unitario	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Existen cia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo			22		190,000			4'180,000
12 Sept.	Compra	24		46	195,000	192,608.	4'180,000		8'860,000
24 Sept.	Consumo		22	24		192,608.		4'237,391	4'622,608

Para Sepentines Cat. E

Fecha de entrada o salida	No. de factura remisión u orden	Especie			Precio Unitario	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Existen cia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo			24		55,000			1'320,000
15 Sept.	Compra	24		48	56,000	55,500	1'344,000		2'664,000
24 Sept.	Consumo		22	26		55,500		1'221,000	1'443,000

Compañía "X, S.A."
 Septiembre de 19... (año a revisar)
 Movimiento de Almacén de Materias Primas para
 refrigeradores MOD. E5

Para charolas E

Fecha de entrada o salida	No. de factura remisión u orden	Especie			Precio Unita- rio	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Existen cia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo			46		8,650			397,900
2 Sept.	Compra	46		92	8,650	8,650	397,900		795,800
22 Sept.	Consumo		44	48		8,650		380,600	415,200

Laminas AC-E

Fecha de entrada o salida	No. de Factura remisión u orden	Especie			Precio Unita- rio	Precio Medio	Valores		
		Entra da	Salí da	Existen cia			Debe	Haber	Saldo
31 Ago.	Saldo			90		13,800			1'242,000
4 Sept.	Compra	96		186	14,000	13,903	1'344,000		2'586,000
22 Sept.	Consumo		88	98		13,903		1'223,483	1'362,516

Compañía "X, S.A."
 Septiembre de 19...
 Movimiento de Almacén de Producción

Al 31 de agosto de 19.. se tenían ingresados los materiales para fabricar 12 refrigeradores Modelo LU y 24 Modelo ES, cuyo importe total tomado a costo medio en esa fecha fue el siguiente:

<u>Materiales</u>	<u>Costo Unitario Medio</u>	<u>Importe</u>
Para refrigeradores:		
12 Mod. LU	545,998	6'550,776
24 Mod. ES	352,425	8'459,200

Se terminó su fabricación el 30 de Septiembre y fueron ingresados al Almacén de Productos Terminados.

Considerando los costos de la materia prima y los de transformación: mano de obra y gastos de fabricación dio los siguientes importes:

Para 12 refrigeradores Modelo LU y 24 refrigeradores Modelo ES respectivamente:

	IMPORTE	IMPORTE TOTAL
Materia Prima	6'550,776	
Mano de Obra	1'768,709	
Gastos de Fabricación	<u>1'834,217</u>	
Total	10'153,702	
Materia Prima	8'429,200	
Mano de Obra	2'107,050	
Gastos de fabricación	<u>2'191,332</u>	
Total	<u>12'726,582</u>	
SUMA TOTAL		22'880,284.

El 22 de septiembre entraron materiales para fabricar en el mes de octubre 11 refrigeradores Modelo LU y 22 Modelo ES, con el importe tomado a costo unitario medio en esa fecha fue el siguiente:

<u>Materiales</u>	<u>Costo Unitario Medio</u>	<u>Importe</u>
Para refrigeradores:		
11 Mod. LU	550,194	6'052,134
22 Mod. ES	356,302	<u>7'838,544</u>
	Total	13'890,778

Notas:

- 1) El ingreso de los 12 refrigeradores Modelo LU y los 24 Modelo ES al Almacén de Productos Terminados fue comprobado por los vales de salida del Almacén de Producción y los ingresos anotados en las tarjetas de registros de entradas al almacén de productos terminados.
- 2) Los materiales que entraron el 22 de septiembre de 19... fueron comprobados por los vales de pedidos hechos del almacén de producción al de materias primas, así como las salidas de éste registradas en sus tarjetas.

Compañía "X, S.A."
Septiembre de 19...
Movimiento de Almacén de Productos Terminados

Este Almacén el 1 de agosto de 19... tenía en existencia 10 refrigeradores Modelo LU y 19 Modelo ES.

En el transcurso del mes de septiembre al día 30, quedaron por ventas efectuadas un refrigerador de cada modelo e ingresaron el 30 de septiembre 12 y 24 Modelo LU y ES, respectivamente. La existencia en esta última fecha fue de 13 refrigeradores Modelo LU y 25 Modelo ES.

Los costos de los refrigeradores calculados a costo medio de fabricación en agosto fueron:

<u>Producto</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Unidad</u>	<u>Costo Medio</u>	<u>Importe</u>
Refrigerador:				
Modelo LU	13	Pza.	345,142	10'999,346
Modelo ES	25	Pza.	530,274	<u>13'256,850</u>
			Total	24'256,696

Observación: :

- 1) Las pruebas efectuadas en los movimientos de las materias primas, producción en proceso y productos terminados, en los tres almacenes en el mes de septiembre de 19... , se pudo constatar que el control en estos tres renglones inventariados son aceptables y los costos que tiene la compañía asignados a la materia prima, mano de obra y fabricación son razonablemente correctos para la buena marcha de la negociación.

Por otra parte, el auditor debe tener presente la conveniencia de guiarse por un programa preestablecido, según lo aneje el ente económico a revisar, aplicando las normas y procedimientos de auditoría adecuados a cada caso, con la razonabilidad aceptable y con el convencimiento juicioso de la veracidad y exactitud de los resultados, sin importar los efectos que puedan repercutir en su dictamen de los estados financieros sean positivos o negativos .

LEGAJO NUM.

NOMBRE DE LA EMPRESA: ... "Compañía X", S.A.

CLASE DE TRABAJO: Auditoría de Estados Financieros

FECHA O PERIODO QUE COMPRENDE: 1º de Enero al 31 de Diciembre de 19..

INICIADA: 1º de Abril de 19..

TERMINADA: 15 de Abril de 19..

INFORME DIRIGIDO A: Consejo de Administración

A'tn. Lic. Samuel García López

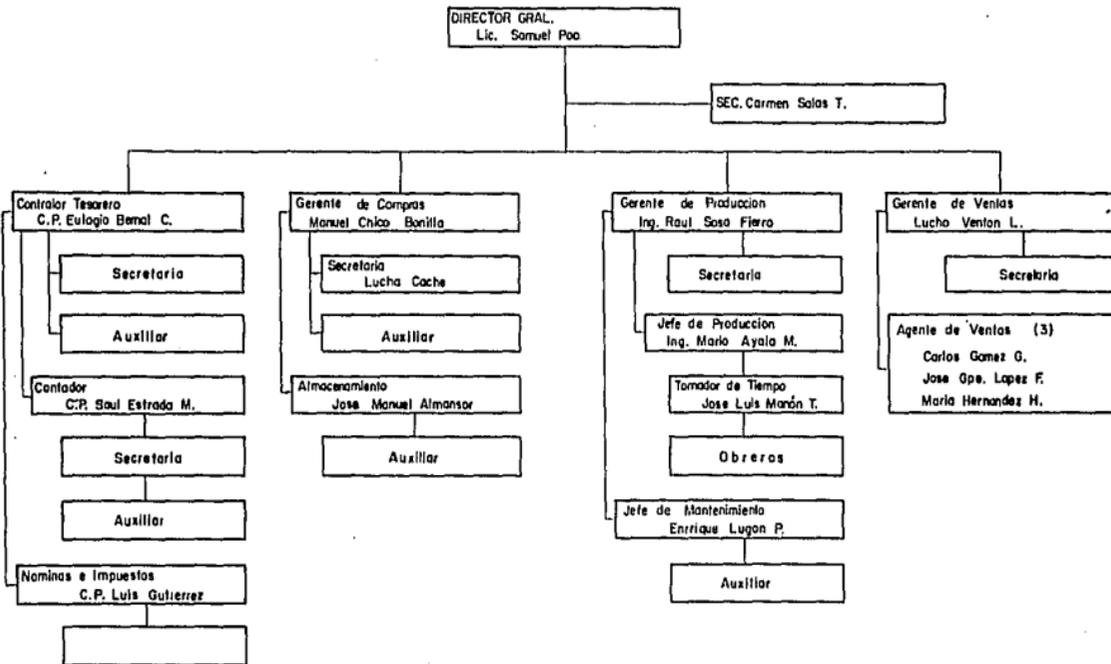
Director General.

COPIAS ENVIADAS: COPIAS ARCHIVO:

INTERVINIERON:

1.- *200 2-11*2.- *ENS*3.- *100*4.- *100*

Compañía "X" S.A.
Organigrama por niveles jerárquicos
y nombre de Titulares.



"Compañía X", S.A. .

Balanza de comprobación al 31 de diciembre de 19.. , con movimientos del año y saldos
 Iniciales. (año a revisar).

Cuenta de mayor	Saldos al 31 de diciembre de 19.. (año a revisar)	Movimiento del año		Saldo al 31 de diciembre de 19.. (año a revisar)	Indice
		Deudor	Acreedor		
Caja					A
Bancos					A
Inversiones en valores					B
Clientes					
Deud. Diversos					
Estim. para ctas. incobrables					
Acciones					
A _l m. de mat. pri mas					C-1
Prod.en proceso					C-1-2
Prod.terminados					C-1-3
Terrenos					V
Edificios					
Maq.y Equipo					
Equipo de oficina					
Dep.acumul.de edif.					
Gastos de organiz.					
Amortiz.acumulada de gastos de org.					
SUMASACTIVO					

Cuenta de mayor	Saldos al 31 de diciembre de 19.. (año a revisar)	Movimiento del año		Saldo al 31 de diciembre de 19.. (año a revisar)	Indice
		Deudor	Acreedor		
Doctos. por pagar					AA
Bancos					BB
Proveedores					
Acred.div.					
Impuestos ac. por cap. soc.					EE
Capital social					SS
Reserva Legal					
Utilidad por aplicar					
Util. del ej.					
SUMA PASIVO Y CAP.					
Cuentas de Res.					
Ventas					10
Costo de ventas					20
Gastos generales					30
Gastos financieros					40
Intereses ganados					50
Otros productos					50
Provisión para I.S.R.					60
Prov. para participa- ción de utilidades					70

SUMAS

<u>Indice</u>	<u>Para el grupo de cuentas de;</u>
	Cuentas de activo
A	Caja y bancos
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
V	Activo fijo
W	Cargos diferidos
	Cuentas de pasivo
AA	Documentos por pagar
BB	Cuentas por pagar
EE	Impuestos por pagar
HH	Pasivos a largo plazo
LL	Reserva de pasivo
RR	Crédito diferido
	Cuentas de capital
SS	Capital social y reservas de capital.
	Cuentas de resultados
10	Ventas
20	Costo de ventas
30	Gastos generales
40	Gastos y productos financieros
50	Otros gastos y otros productos
	Para la cédula
A	Sumarias de caja y bancos
A-1	Detalle de fondos de caja (cuenta de mayor)

Continuación...

<u>Indice</u>	<u>Para el grupo de cuentas de:</u>
A-1-1	Arqueo de fondos de caja
A-1-2	Estudio de movimientos anormales en el ejercicio.
	Para la cédula
A-2	Detalle de bancos (cuenta de mayor)
A-2-1	Concilaciones bancarias
A-2-2	Confirmación bancaria
A-2-3	Corte de chequera
A-2-4 ...	Etcétera
	Para cédula
B	Sumaría de cuentas por cobrar
3-1	Clientes (cuentas de mayor)
B-1-1	Solicitudes de confirmación
B-1-2	Arqueo de documentos
B-1-3	Análisis de movimientos de cuentas específicas seleccionadas.
B-1-4...	Etcétera
	Para Inventarios
C	Inventarios
C-1	Materia Prima
C-1-2	Producción en proceso
C-1-3	Productos terminados
C-1-4...	Materia y equipo de oficina
C-1-5...	Etcétera

- Carta de cobro de honorarios-

(Nominación social del despacho)
 (Nombre del C.P. responsable)
 (Dirección y teléfono)

Fecha

Compañía "X", S.A.
 Sr. C.P.
 Gerente General de la Compañía "X, S.A."

Estimado señor:

Sirva ésta para confirmar nuestras pláticas del 30 de noviembre de 19 ... , respecto a los honorarios que cobraremos por la auditoría completa que practicaremos de los estados financieros de la compañía mencionada, la cual comprenderá del 1º de enero al 31 de diciembre de 19... .

Con base a las alternativas presentadas por nosotros para el cobro de honorarios, fue convenido y aceptado por ustedes que éste fuera a cuota fija de \$..... condicionado a que circunstancias - surjan en el curso de la auditoría que obstaculicen su desarrollo de manera fluida y con la corrección deseada.

Atentamente

(Nombre y forma del auditor responsable)

(Firma de conformidad)

CAPITULO CUARTO
Responsabilidades del Contador Público
en su Ejercicio Profesional.

Introducción.

Ya se ha dicho reiteradamente que un dictamen es la opinión de un contador público de una auditoría practicada, en donde comunica de manera formal la conclusión sobre la situación general que presentan los estados financieros examinados por él y, a la vez, expresa las bases de su conclusión.

Prácticamente el auditor puede concluir que los balances y pérdidas y ganancias en los diferentes rubros examinados son correctos o incorrectos, según los resultados de los hechos que revisa y verifica para tomar la decisión final de expresar tal afirmación.

Lo anterior le da al contador público serias responsabilidades que nacen precisamente de la confianza que se tiene en su dictamen emitido y en todo trabajo profesional que ejecuta, puesto que se le reconoce su ética y legalidad de actuación. Sin embargo, para llegar a obtener la aceptación de confianza plena de su trabajo no es, de ninguna manera, en forma gratuita ni ciega, ya que el contador público está avalado por su ética y alta preparación --- profesional, que las aplica cumplidamente en toda la extensión y profundidad, así como las leyes que el Estado le impone para ser acatadas irrestrictamente a fin de garantizar que el trabajo emprendido sea llevado a cabo por los causes legales establecidos.

Las responsabilidades que tiene el contador público como auditor dictaminador emanadas de su propia profesión y de las leyes que el Estado le adjudica se expondrán enseguida.

3.1. Responsabilidades derivadas de su propia profesión.

Para hacer una auditoría de un ente económico o de cualquier otro trabajo de índole profesional, el contador público es contratado y remunerado por quienes reciben los resultados de su labor.

No obstante que sea renumerado por los que lo contratan, su independencia de actuación, como norma fundamental, debe ante todo cumplirla en su cabal concepción.

Ahora bien, como una auditoría de estados financieros implica una estrecha relación de trabajo con la administración del ente económico, puesto que al ejecutarla se requiere un amplio conocimiento de muchas de las acciones, decisiones y juicios de las políticas de la dirección administrativa en razón del indudable efecto que tienen en los resultados que se obtengan en los diferentes rubros, hace necesario que el auditor fomente las mejores relaciones personales con el cliente y con todo el personal que de alguna manera tenga ingerencia con los asuntos que interesan en la auditoría, con el propósito de allegarse la información útil y necesaria para el mejor desempeño de su trabajo; sea esta información favorable o desfavorable para el cliente en su revelación, ya que lo único pretendido por el auditor es dar cumplimiento de dictaminar de manera veraz y responsablemente de los resultados de la auditoría.

En consecuencia, los contadores públicos como auditores independientes han adoptado normas de actuación y normas de ética profesionales, que son las directrices que marcan el camino a seguir y obligan a encontrar soluciones a algunas reticencias que la administración tenga en la revelación clara de algunos hechos por un mal entendido.

Por lo tanto, el auditor se ha echado a costas la responsabilidad de responder ante sus clientes y la sociedad a prestar el óptimo servicio profesional, competente, íntegro y objetivo. Esta responsabilidad se salva cumpliendo las directrices normativas dadas por la propia profesión y de aplicarlas de la mejor manera y juiciosamente posibles.

Las directrices en su conjunto se enmarcan en dos áreas: normas

técnicas y normas de relación.

Las normas técnicas son las que conducen el trabajo del auditor.

Las normas de relación son las que conducen la interrelación - del auditor con el cliente, el público y sus colegas.

Las normas técnicas están contenidas en las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas ya referidas.

Las normas de relación se encuentran en el Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En este Código se dan los postulados y las normas generales que debe tener siempre presente el contador público como norma ética de relación actuante, que son sus responsabilidades propias e impostergables en el ejercicio profesional y, aún más, en cualquier otra actividad emprendida dentro de la vida cotidiana.

Ambas normas, técnicas y de relación, en la práctica no son independientes puesto que unas y otras se complementan y asemejan en algunos casos, por lo que su observancia es obviamente simultánea,

3.2. Responsabilidades Impuestas por las Leyes del Estado.

En nuestras leyes se dan las responsabilidades que tiene el contador público como profesional de manera general pero debidamente tipificadas.

Responsabilidades profesionales

La Constitución Política ⁽⁶⁾ expresa claramente en el Art.5, segundo párrafo, que "La Ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio las condiciones que deben llenarse para obtenerlo y las autoridades que -

(6) Op. Cit. en Bibliografía

han de expedirlo".

El Código Penal Federal⁽⁷⁾ en su Título.- Responsabilidad profesional, Cap.I. Disposiciones generales dice en:

Art. 223. Los profesionistas, artistas o técnicos y sus auxiliares, serán responsables de los delitos que cometan en el ejercicio de su profesión, en los términos siguientes y sin perjuicio de las prevenciones contenidas en la Ley General de Salud o en otras - normas sobre ejercicio profesionales, en su caso:

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

Del mismo tenor al artículo anterior encontramos en el Código Penal del Estado de Jalisco⁽⁸⁾ en,

Art. 206.- Los médicos, cirujanos y demás profesionistas similares y auxiliares serán penalmente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión en los términos siguientes.

Fraciones I y II. Términos iguales a los dados en el Art.223, anterior.

En todo caso, aunque el Art. 206 refiere la responsabilidad a la profesión médica, se hace extensiva a todas las profesiones, - artes y técnicas por el Código Penal Federal.

En la Ley Reglamentaria del Art. 5 Constitucional en el ejercicio de las profesiones en el Distrito y Territorios Federales y - Reglamentos⁽⁹⁾, dice:

Cap. VIII. De los delitos e infracciones de los profesionistas y de las sanciones por incumplimiento de esta ley.

Art. 61. Los delitos que cometan los profesionistas en el ejer-

(7,8,9) Op. Cit. en Bibliografía.

cicio de la profesión serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal.

Art. 62. El hecho de que alguna persona se atribuya el carácter de profesionista sin tener título legal o ejerza los actos propios de la profesión, se le castigará con la sanción que establece el Art. 250 del Código Penal vigente, a excepción de los gestores señalados en el Art. 26 de esta ley.

Art. 63. El que ofrezca públicamente sus servicios como profesionista, sin serlo, se le castigará con la misma sanción que establece el artículo anterior.

- Art. 250. Se sancionará con prisión de un mes a cinco años y multa de diez mil pesos: Fracción II. Al que sin tener título profesional o autorización para ejercer una profesión reglamentada, expedidos por autoridades u organismos legalmente capacitadas para ello conforme a las disposiciones reglamentarias del Art. 5 constitucional:

- a) Se atribuya el carácter de profesionista;
- b) Realice actos propios de una actividad profesional, con excepción de lo previsto en el tercer párrafo del Art. 25 de la ley reglamentaria del Art. 5 Constitucional ;
- c) Ofrezca públicamente sus servicios profesionales;
- d) Use un título o autorización para ejercer alguna actividad profesional , sin tener derecho a ello;
- e) Con objeto de lucrar, se une a profesionistas legalmente autorizados, con fines de ejercicio profesional, o administrar alguna asociación profesional.-

-Art. 26. Las autoridades judiciales y las que conozcan de asuntos contencioso-administrativos rechazarán la intervención en calidad de patronos o asesores técnicos del o los interesados, de personas que no tengan título profesional registrado.-

El mandato para asunto judicial o contencioso-administrativo -

determinado, sólo podrá ser otorgado en favor de profesionistas con título debidamente registrado en los términos de esta ley.

Se exceptuarán los casos de gestores en asuntos obreros, agrarios o cooperativas y el caso de amparos en materia penal a que se refiere los artículos 27 y 28 de esta ley-.

El Código Civil del Estado de Jalisco⁽¹⁰⁾, en su Título Décimo; Del contrato de prestación de servicios, Cap. II, De la prestación de servicios profesionales, dice:

Art. 2531. Los que sin tener Título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la Ley le exige Título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrá derecho a cobrar retribución por los servicios profesionales que haya prestado.

Remontándonos al Art. 250 encontramos que hace mención clara en la Fracción II, del cumplimiento de las disposiciones reglamentarias del Art. 5 constitucional, para ejercer una profesión legalmente reconocida en forma general.

Estas disposiciones reglamentarias no son otra cosa que el de registrar en la Dirección General de Profesiones, dependencia - de la Secretaría de Educación Pública, el título profesional llenando los requisitos que para tal efecto exige la Ley Reglamentaria del Art. 5 constitucional.

Por otra parte, no es por demás referir que para que un contador público sea registrado como dictaminador de la revisión de los hechos económicos declarados con fines fiscales de cualquier empresa o negocio, o de algún otro causante, según refiere la fracción I del Art. 52 del Código Fiscal de la Federación, la Dirección de - Auditoría Federal como Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece los requisitos que debe llenar el contador público, estos son:

- I. Acreditación de su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que -- acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresarse bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter -- fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Como puede deducirse de todo lo expuesto, cualquier delito que cometa el contador público en el ejercicio de su profesión, conlleva la penalidad correspondiente que las leyes le adjudican, por lo que debe tener mucho cuidado en su actuación para librarse de ellas y, sobre todo, cumplir su trabajo de acuerdo a los cánones profesionales, éticos y morales.

Sea la siguiente serie de ejemplos reales⁽¹⁾ de delitos que han cometido algunos contadores públicos en la emisión de sus dictámenes, intencionales o por imprudencia punible, por el sencillo hecho de no tomar en serio sus responsabilidades, tanto profesionales como de las Leyes de Estado, en todo su alcance.

1. Demanda contra contadores públicos que dictaminan sin hacer un examen de los estados financieros.
2. Demanda contra aquellos profesionistas que otorgan su firma sin revisar el trabajo que efectuó otra persona.
3. Demanda contra contadores públicos que omiten hechos importantes.
4. Demanda contra contadores públicos que han sido juzgados por evasión fiscal al gobierno.
5. Demanda contra contadores públicos por negligencia ordinaria en relación a su trabajo profesional.
6. Demanda contra contadores públicos por errores de asientos engañosos y no detectados.
7. Demanda contra contadores públicos por dejarse ~~lucrar~~ lucrar por sus clientes.

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

Conclusiones

Lo expuesto en este trabajo puede resumirse en los siguientes puntos:

1. Que la Contaduría Pública es una profesión eminentemente de servicio social y su aplicación cimienta sanamente el proceso y desarrollo económico de la sociedad.
2. Que entre los múltiples servicios prestados por un contador público destaca, por su importancia, el de dictaminar los estados financieros de una empresa o negocio, o de cualquier ente económico, que por su propia naturaleza tiene la imperiosa necesidad de conocer esos estados y la situación que guardan, ya que de ésto deriva el conocimiento real de las finanzas y de las políticas seguidas por la dirección administrativa de la entidad económica.
3. Que el dictamen es un documento de opinión, emitido y avalado por un contador público independiente de los resultados obtenidos en la ejecución de una auditoría.
4. Que el dictamen es tan confiable en sus resultados como la propia auditoría practicada, ya que si ésta es ejecutada cuidadosa y técnicamente arrojará resultados ciertos, los cuales serán expresados en algún tipo de dictamen: limpio o con salvedad.
5. Que la auditoría, como base del dictamen debe de hacerse acatando en forma rigurosa pero razonablemente sus normas y procedimientos generalmente aceptados, así como los pronunciamientos que para estos fines son dados por la Comisión de Normas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
6. Que hay que tener siempre presente que antes de iniciar los trabajos de auditoría deben de efectuarse fundamentalmente las labores preparatorias para su ejecución, puesto que éstas son de

primerísima importancia porque proporcionan las bases para planear y organizar dichos trabajos, facilitando grandemente su desarrollo de manera completa, técnica, veraz y eficaz.

7. Que para hacer auditoría Fiscales Federales es necesario llenar los requisitos contenidos en el Art. 52 del Código Fiscal de la Federación y su reglamento respectivo.
8. Que la génesis del dictamen de estados financieros emana de la necesidad natural de las entidades económicas de conocerlos y de saber la situación que guardan, así como los resultados de las acciones que haya aplicado la dirección administrativa en su gestión y que para obtener esos conocimientos es imprescindible hacer una auditoría bien planeada y organizada a fin de dar un dictamen que cumpla con lo requerido, siendo ésto únicamente logrado con los servicios de un contador público debidamente preparado, experimentado y actualizado en tal campo de especialización.
9. Que el dictamen en sí es un documento que sintetiza los resultados de los trabajos de auditoría de los estados financieros y la situación que guardan en un periodo de tiempo, derivado - todo ello del examen metódico y ordenado de la contabilidad de las entidades económicas mediante las comprobaciones eficientes de las operaciones registradas y la investigación de todos los hechos que le son relativos con el propósito final de determinar su corrección o incorrección e informarlos en forma de opinión real y responsablemente los resultados obtenidos.
10. Que por tener varias responsabilidades ante los clientes y - con toda la sociedad en la emisión de dictámenes de estados financieros, el contador público debe de actuar con alta moralidad y aplicar sus conocimientos adecuadamente, apegándose siempre a su ética profesional y cumplir con las leyes y reglamentos que el Estado le impone como deberes y obligaciones, que garantizan la aceptación de fe pública en la legalidad y la veracidad de los dictámenes emitidos, salvo pruebas de contrario.

BIBLIOGRAFIA

- (1) El Dictamen en la Contaduría Pública
C.P. y L.A.E. Benjamín Rolando Téllez Trejo
Ed. E.C.A.S.A., 4ª edición 1936
- (2) Programas de Auditoría
C.P. Francisco Javier Sánchez Alarcón
Ed. E.C.A.S.A., 2ª Edición 6ª Reimpresión 1984
- (3) Normas y Procedimientos de Auditoría
Normas de Auditoría boletín C
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. 15ª Edición 1984
- (4) Auditoría Conceptos y Métodos
John J. Hillingman, Ph.D., C.P.A.
D.R. Garmichael, Ph.D., C.P.A.
Ed. Mc. Graw-Hill, (Mc., U.S.A.
- (5) Práctica Elemental de Auditoría primera parte
C.P. Victor Manuel Mandóvil Escalante
Ed. E.C.A.S.A., 3ª reimpresión 1986
- (6) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ed. Porrúa, S.A. sexagésima edición 1980
- (7) Código Penal Federal
Lic. José Carlos Guerra Aguilera
Ed. PAC., S.A. de C.V. 3ª edición 1987
- (8) Código Penal del Estado de Jalisco
Ed. Librería Font, S.A. Edición Oficial 1966
- (9) Ley Reglamentaria del Art. 5 Constitucional
Ed. Ediciones Andrade S.A. 4ª edición 1969
- (10) Código Civil del Estado de Jalisco
Ed. Porrúa, S.A., 4ª Edición 1985.

A P E N D I C E

PODER EJECUTIVO
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

HIGUEL DE LA MADRID H. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de las facultades que me confiere el artículo 89 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y

CONSIDERANDO

Que el Código Fiscal de la Federación establece en diversos preceptos que sus disposiciones habrán de ser reglamentadas a efecto de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes y demás obligados;

"DECRETO"

De las Facultades de las Autoridades Fiscales

SECCION PRIMERA

De los Dictámenes de Contadores Públicos

ARTICULO 45.- El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I.- El que acredite su nacionalidad mexicana

II.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación

Pública.

III.- Constancia emitida por el colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresarse bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

ARTICULO 46.- Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 del código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales - competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, obsevando las siguientes reglas:

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo.

ARTICULO 47.- El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efecto cuando:

- I. No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II. No esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III. Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
- IV. Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Quando la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

- V. Exista impedimento del contador público que lo suscriba.

ARTICULO 48.- El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al contador público originalmente designado siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

Quando el contador público no pueda formular el dictamen por

incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existiera sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formulario, justificando los motivos que tuviere.

ARTICULO 49.- El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más TARDAR UN MES ANTES DEL VENCIMIENTO DE DICHO PLAZO. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

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

ARTICULO 50.- El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos.

- I. Dictamen relativo a los estados financieros.
- II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen.
 - a) Estados de posición financiera;
 - b) Estados de resultados;
 - c) Estados de modificaciones del capital contable; y
 - d) Estados de cambio en la situación financiera;

También se acompañarán las notas a estos estados.

- III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.
- IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:
 - a) Estados comparativos de resultados;
 - b) Estados comparativo de los costos de producción y de ventas;

- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo;
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos o la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta;
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta;
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio;
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta; manifiesta bajo protesta de decir verdad por el contribuyente;
- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto determinación, aplicación en caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.
- K) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por

las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que haya sido presentadas;

- l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
- m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor; y
- n) Aviso firmado por el contador público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

v. Forma oficial de información estadística.

ARTICULO 51.- Los documentos a que se refiere las fracciones I, II, y IV del artículo anterior deberá reunir los siguientes requisitos.

- I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.
- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.
- III. Los anexos a que se refiere la fracción IV del artículo anterior deberán sujetarse a lo siguiente:

- a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos;
- b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activos y reservas de pasivo.

También deberá incluir la mención de los por cientos y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. En caso de discrepancias con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases;

- c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:
1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
 2. Al alcance de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien la mención expresa de que no hubo.
 3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.

4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.
 5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la Ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionarán expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso la graduación alcohólica, así como los volúmenes producidos y las mermas.
 6. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación;
- d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, en caso aplicables, incluirá la información siguiente:
1. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como la aplicación al que se dictamina.
 2. Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la renta.
 3. Determinación similar a la de los subincisos anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores; y

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

En la conciliación en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondientes a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicio o el impuesto al valor agregado, o ambos, según se trate.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva en el mismo orden en que son mencionados en el artículo anterior.

ARTICULO 52.- Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

- I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.
- II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficiente para fundar su dictamen.
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse;

- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

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

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

ARTICULO 53.- Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuya sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, al-

guna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

- IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento depende del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsas de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

ARTICULO 54.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integrará en la forma siguiente:

- I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este reglamento y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.
- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubre los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado -

cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o -- prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

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

IV. Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecanismo de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados

para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicios; y

- c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.
- VI. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indiquen en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones - para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

El contador público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

ARTICULO 55.- Cuando las autoridades fiscales revisen dictamen y demás documentos a que se refiere los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir.

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:
- a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con moti-

vo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporciona el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

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

II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del código.

ARTICULO 56.- Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que haya presentado estados financieros dictaminados cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las

fracciones II, III del artículo anterior.

ARTICULO 57.- La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del código, conforme a lo siguiente.

I. La suspensión procederá cuando:

a) El contador público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

Se amonestará al contador público cuando:

1. Se presenten incompletos los documentos e informe a que se refiere los artículos 49, 50 y 51 de este Reglamento.

2. No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 54 de este Reglamento.

b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del código y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.

d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delito de carácter fiscal o delito internacional que amerite pena corporal.

II. La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el con-

tador público acumule tres suspensiones.

- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delito intencionales que ameriten pena corporal respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable

El cómputo de lo dispuesto en la fracciones I, inciso a) y II, inciso a), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

ARTICULO 57.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento.

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

En el Diario Oficial del 28 de febrero de 1984 en el artículo 9o. de conformidad con los artículos 3o. y demás relativos del Código Fiscal de la Federación se aprueban las formas oficiales del dictamen fiscal y son:

- a) Solicitud de registro de contadores públicos
- b) Aviso para presentar dictamen fiscal o sustitución del contador público registrado.

NOTAS ACLARATORIAS

En virtud de ser documento fuente para procesamiento electrónico de datos, deberá observarse lo siguiente.

- 1) Para conceptos numéricos usar números arábigos.
- 2) En fechas usar dos dígitos para día, dos para mes y dos para año: Ejem: 1o. de abril de 1930 anotar: 01 04 30
- 3) Las cifras contables se anotarán en miles de pesos: Ejem: - 11 498 140.50 anotar: 11 498
- 4) En el cuadro datos de ingreso, últimos tres ejercicios se anotará el año usando cuatro dígitos Ejem: 1930 anotar: 1930
1979-1980 anotar: 7930
1979 irregular anotar: 19791
- 5) En el renglón de firma de contaduría pública a la que pertenece: se anotará el nombre del despacho y si actúa en forma independiente anotará su propio nombre.
- 6) En caso de que los estados financieros del contribuyente sean dictaminados para efectos fiscales por primera vez, deberá anexarse copia simples de escritura constitutiva y sus modificaciones y fotocopias de avisos de inscripción en el R.F.C. y sus modificaciones.
- 7) En caso de sustitución de C.P.R. deberá anexarse escrito firmado por el contribuyente justificando los motivos que tuviere.

INSTANTESIS

**TESIS • INFORMES • MEMORIAS •
COPIAS • REDUCCIONES •
ENCUADERNADO • IMPRESIONES •
COPI-OFFSET • TRANSCRIPCIONES
IBM • COMPUTADORA.**

**ENRIQUE G. MARTINEZ No. 30
(ENTRE MORELOS Y PEDRO MORENO)
TEL. 13-99-23 GUADALAJARA**