

307908

1
2eje



**TECNOLOGICO UNIVERSITARIO
DE MEXICO**

**ESCUELA DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**" EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO
COMO RESULTADO LEGAL DE UNA AUDITORIA "**

T E S I S

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

**P R E S E N T A
RAMON SADOC GARCIA ORDAZ**

DIRECTOR DE TESIS : C. P. ALFONSO DE JESUS LOPEZ HERNANDEZ



MEXICO, D. F.

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

A mi madre por el esfuerzo y empeño para que yo siga hacia adelante y le doy las gracias de todo corazón y amor por siempre a usted madre

Con cariño y respeto a mi hermana Norma por sus animos y esfuerzo que tanto necesite una vez más gracias Norma

A todos mis hermanos que de alguna manera me impulsaron a prepararme para ser lo que soy deseando que ellos logren aun más para ser mejores.

A mi esposa por darme su tiempo, comprensión y dedicación para terminar esta meta y seguirme preparandome.

Con mucho respeto y agradecimiento al profr. Salvador Rocha Segura, a la profa. Consuelo Rocha Segura por brindarme su ayuda incondicional para la realizacion de mi carrera y la elaboración del presente trabajo

A mi asesor y amigo al
C.P. ALFONSO DE J. LOPEZ HERNANDEZ
por su voluntad de apoyarme para
la realización del presente
trabajo. Gracias por su motivación
con respeto y agradecimiento.

A mis amigos y familiares que de
alguna manera supieron apoyarme
para seguir adelante.

Al Tecnológico Universitario de México
a mis profesores y compañeros.

Con respeto y agradecimiento.

RAMON SADC GARCIA ORDAZ

**EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO
COMO RESULTADO LEGAL DE UNA AUDITORIA**

PAGINA

INTRODUCCION

CAPITULO I EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

1	IMPORTANCIA DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES DE LA CONTADURIA PUBLICA	1
1.1	ASPECTOS GENERALES	1
1.1.1	EMPRESARIAL	1
1.1.2	NACIONAL	1
1.1.3	SOCIAL	1
1.2	EL SERVICIO PROFESIONAL DE LA CONTADURIA PUBLICA	2
1.2.1	AREA DE ORGANIZACION	2
1.2.2	AREA DE FINANZAS	2
1.2.3	REGIMEN FISCAL	3
2	APLICACION DEL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL DEL CONATDOR PUBLICO	3
2.1	NORMAS GENERALES	4
2.2	EL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE	5
2.3	DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO	6
2.4	DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICO Y PRIVADO	7
2.5	DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA	8
3	LEYES QUE RIGEN LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE	9
3.1	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	9
3.1.1	CALCULO DEL IMPUESTO DEL RESULTADO FISCAL	9
3.1.2	PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO	10
3.1.3	REQUISITOS PARA LAS DEDUCCIONES	10
3.1.4	DE LAS PERDIDAS	14
3.1.5	DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES	14
3.1.6	DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO	15
3.1.7	OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	18
3.1.8	OBLIGACIONES DE LOS PATRONES	19
3.2	LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	20

CAPITULO III DICTAMEN DEL AUDITOR

1	GENERALIDADES	60
1.1	CONCEPTO Y OBJETIVO	60
1.2	IMPORTANCIA DEL DICTAMEN EN EL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PUBLICA	61
1.3	A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN	61
1.4	ANTECEDENTES HISTORICOS	62
2	DICTAMEN DEL AUDITOR	63
2.1	GENERALIDADES	63
2.2	OBJETIVO	64
2.3	PRONUNCIAMIENTOS GENERALES RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS	64
3	FORMAS DE PRESENTACION DEL DICTAMEN	65
3.1	DICTAMEN CON SALVEDADES	65
3.2	DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION	66
3.3	DICTAMEN NEGATIVO	66
3.4	DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	66
3.5	LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL DICTAMEN PRACTICADO	67
4	MENCION DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN	68
4.1	CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES	68
4.2	CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES	69
4.3	CONTINUIDAD DEL NEGOCIO EN MARCHA	69
5	CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD O EN LA APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES	70
6	DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL	71
6.1	DICTAMEN CUANDO SE PRESENTAN ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS	71
6.2	DICTAMEN CUANDO HAYA AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	72
7	EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	72
7.1	SITUACIONES AL EMITIR UN DICTAMEN SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE	72

7.2	RELACION CON EL ESTUDIO DE CONTROL INTERNO CONTABLE CUANDO SE HACE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	73
-----	---	----

CAPITULO IV OPINION DEL AUDITOR DERIVADA DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1	EFFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS AUDITORES	75
1.1	GENERALIDADES	75
1.2	ALCANCE Y LIMITACIONES	75
1.3	OBJETIVO	75
1.4	PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS	75
1.4.1	GENERALES	75
1.4.2	EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE NO HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL DE OTROS AUDITORES	76
1.4.3	EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES	76
1.4.4	SALVEDADES EN LOS DICTAMENES DE OTROS AUDITORES	77
2	EFFECTOS DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR	77
2.1	GENERALIDADES	77
2.2	ALCANCE Y LIMITACIONES	77
2.3	PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS	78
3	ALCANCES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO PARA EFECTOS FISCALES	81
3.1	REGLAMENTO DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	81
4	OPINION SOBRE INFORMACION COMPLEMENTARIA QUE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS DICTAMINADOS	87
4.1	GENERALIDADES	87
4.2	PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS	87
4.3	PRESENTACION	88
5	ASOCIACION DEL NOMBRE DEL CONTADOR PUBLICO CON ESTADOS FINANCIEROS	89
5.1	PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS PUBLICADOS	89

6	FACTORES QUE INFLUYEN EN EL DICTAMEN	89
6.1	A QUIEN DEBE DIRIGIRSE EL DICTAMEN	89
6.2	PRESENTACION DEL DICTAMEN	90
	DICTAMEN LIMPIO SOBRE CONTROL INTERNO	91
	DICTAMEN NUEVO EN RELACION AL BOLETIN B-7 Y B-10	92
	DICTAMEN PARCIAL CON RELACION AL B-7 Y B-10	93
	DICTAMEN CON SALVEDAD CON EFECTOS DE CONTINGENCIAS PERO SIN SALVEDAD DE OPINION	94
	DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION CON EFECTOS DE CONTINGENCIAS	95
	DICTAMEN CON SALVEDAD DE ABSTENCION DE OPINION	96
	DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PRESUPUESTADOS	97
	DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE EJERCICIOS INICIALES Y POSTERIORES	98
	DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION	99
	DICTAMEN CON OPINION ADVERSA	100
	CONCLUSIONES	101
	BIBLIOGRAFIA	

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

CON LA FINALIDAD DE CONOCER LAS ACTIVIDADES DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR Y EL APEGO A LAS LEYES VIGENTES, PARA REALIZAR UNA REVISION EN UNA EMPRESA; ES POR ESO LA INQUIETUD DE REALIZAR EL PRESENTE TRABAJO PROFESIONAL, UTILIZANDO TODOS LOS MEDIOS ADMINISTRATIVOS Y LEGALES, DE LOS CUALES SE VALE EL AUDITOR PARA PODER OPINAR SOBRE LA SITUACION FINANCIERA DE UNA EMPRESA; O EN SU CASO, DETERMINAR DEFICIENCIAS EXISTENTES EN EL CONTROL INTERNO, MEDIANTE UN ANALISIS SELECTIVO DE OPERACIONES Y ACTIVIDADES; -- ADEMAS DE CONOCER LOS RESULTADOS DE UNA AUDITORIA, CUAL ES EL OBJETIVO DEL DICTAMEN, A QUIEN LE INTERESA Y QUE USO SE LE DA.

AL DESARROLLAR ESTE TRABAJO, PRETENDO RESALTAR LA FORMACION DE COMO EL CONTADOR PUBLICO PUEDE DESENVOLVERSE EN LAS DIFERENTES ACTIVIDADES, TANTO ACADEMICA COMO PERSONAL Y PROFESIONAL, ASI -- COMO ENUMERAR LAS AREAS TOMADAS EN CUENTA PARA LA REALIZACION -- DE ESTE TRABAJO PROFESIONAL.

1 IMPORTANCIA DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES EN LA CONTADURIA PUBLICA**1.1 ASPECTOS GENERALES.**

El Lic. en Contaduría Pública provisto de conocimientos profesionales adquiridos académicamente y con experiencia es capaz de prestar servicios a las - empresas y entidades ya sea con fines lucrativos o no lucrativos, también a la - Administración Pública del país.

1.1.1 EMPRESARIAL.

En esta área el Contador Público Independiente presta sus servicios, es - conveniente hacer notar que su actuación en los últimos años dentro de los diver - sos sectores de la sociedad, su función no se circunscribe como antaño unicamen - te al aspecto contable, sino al alcance de los servicios profesionales que pres - ta a la empresa y entidades, cuyos conocimientos, habilidades, experiencias, reg - ponsabilidades lo capacitan para desarrollar tareas de muy diversa índole, den - tro de los negocios, no necesariamente ligadas a la Contabilidad. Esto es que en la actualidad, su capacidad profesional le permite prestar servicios como: PLANEACION FINANCIERA, CONSEJERO, ASESOR, AUDITOR, ADMINISTRADOR.

1.1.2 NACIONAL.

Aquí el Contador Público Independiente aplica las técnicas modernas de Ad - ministración, Computación electrónica, Presupuestos, Contabilidad Administrativa que benefician directamente a la empresa aumentando su eficiencia, lógicamente - esto da mejores resultados de operación de la empresa de sus filiales y sucursales de grandes grupos de empresas de otros países, dando resultado que empresas - nacionales y extranjeras establecidas en nuestro país tengan una economía solida a travez de los servicios del Contador Público Independiente a nivel nacional.

1.1.3 SOCIAL

El Contador Público Independiente, su actuación ha de promover en empre - sas e instituciones cambios de diversas índoles, de la aplicación de los nuevos - sistemas de administración y operación que se implanten, por lo que se tendrá - que enfrentar a problemas humanos, sociales, económicos, políticos provocados - por la convicción del hombre, por lo cual ha de considerar diversos factores so - ciales y tecnológicos cuyos efectos hoy experimenta el mundo. Por lo tanto este - profesional de los negocios, como lider de su grupo social, es agente y a la vez sujeto en el cambio que se opera en la sociedad y conciente del papel que le co -

responde podrá entender mejor los problemas de la época en que vive, tanto los del grupo al que pertenece como los del resto de la humanidad.

1.2 EL SERVICIO PROFESIONAL DE LA CONTADURIA PUBLICA

En los últimos años la acción de la Contaduría Pública se ha extendido - considerablemente, la práctica profesional de esta disciplina crece al ritmo en que la ciencia, la tecnología e industria, economía, el comercio, la creación de nuevas empresas y la demanda de servicios, esto es que es necesario que existan nuevos profesionales en Contaduría Pública y ellos habrán de irse superando en - el aspecto profesional, pues sus centros de trabajo exigirán mayor eficiencia - fundada en sólidos conocimientos y en una mejor calidad humana, para un mejor de empeño de nuevos puestos en vista de la acelerada complejidad de los problemas - que tendrán que afrontar en el mundo de los negocios y de la administración de - empresas, entidades en general.

Por lo que los servicios han estado enfocados al área de la información - de carácter financiero:

- a) El examen de los Estados Financieros.
- b) Organización de Sistemas de Contabilidad.
- c) Costos de Recomendaciones para mejorar los Métodos de Control.

Ya no es posible mencionar en forma limitada las áreas, pues cada día surgen nuevos campos de acción en los que ha de intervenir el Lic. en Contaduría Pública en su carácter de profesional.

1.2.1. AREA DE ORGANIZACION.

Tiene por objeto estructurar los planes a seguir dentro de la empresa.

- a) Establecimiento de Sistemas Administrativos.
- b) Establecimiento de Sistemas Contables.
- c) Establecimiento de Sistemas de Control Interno.
- d) Intervención en contratos laborales.

1.2.2 AREA DE FINANZAS.

En cuanto a la planeación, dirección y evaluación de los resultados en - las operaciones monetarias de la empresa:

- a) Elaboración del Plan Financiero.
- b) Control, liquidación de impuestos y seguros.
- c) Relaciones financieras, custodia de fondos e inversiones.
- d) Crédito y cobranza.
- e) Contabilidad general y costos.

- f) Reexpresión de estados financieros, control de cambios.
- g) Auditoría interna, administrativa, operacional, sistemas y procedimientos, planes y presupuestos, evaluación de proyectos de inversión.

1.2.3 REGIMEN FISCAL

- a) Trámite ante las autoridades fiscales.
- b) Estudios, planeaciones fiscales a corto y largo plazo.
- c) Consultas relativas a las leyes fiscales.
- d) Análisis y evaluación de las obligaciones impositivas.
- e) Dictamen para efectos fiscales.

2 APLICACION DEL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL AL CONTADOR PUBLICO

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos - A.C., expidió un código de ética profesional que no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse así mismo. Este código es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, en instituciones públicas o privadas. Abarca también a los Contadores Públicos que además de ésta ejerzan otra profesión.

Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial en la prestación de cualquier servicio. Un Contador Público que acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

El Contador Público aceptará la responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

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

Todo Contador Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con-

sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

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

Todo Contador Público que transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las mas altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

2.1 NORMAS GENERALES

- Los Contadores Públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código.
- Este código rige la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión.
- Los Contadores Públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros, el Contador Público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios.
- Las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.
- Los informes de cualquier tipo que emita el Contador Público con su firma deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión.
- El Contador Público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado.
- Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual.
- El Contador Público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.
- El Contador Público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral.
- Una parte de la retribución económica que recibe el Contador Público podrá fijarse en relación a los resultados que se obtengan con su interven-

- ción, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el Contador Público actúe como auditor independiente.
- Los Contadores Públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general.
- El Contador Público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, supervisión y justa retribución.
- El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de estos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por iniciativa o en respuesta a un anuncio le soliciten empleo.
- El Contador Público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos y evitando toda publicidad con fines de lucro o autoelogio. No deberán anunciarse o solicitar trabajo por conducto de medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del Contador Público o de la profesión en general.
- El Instituto directamente o a través de sus asociaciones afiliadas, desarrollará la publicidad institucional que juzgue conveniente y publicará el directorio de sus socios.

2.2 EL CONTADOR PÚBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE

- El Contador Público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código.
Cuando el Contador Público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:
 - a) Indicar que debe leerse en relación a otra información que si cumple con los términos de esta regla, o
 - b) Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.
- Ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

- El Contador Público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien lo solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el Contador Público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por naturaleza del trabajo, el Contador Público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el Contador Público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.
- El Contador Público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia, si esta se encuentra limitada.
- La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean Contadores Públicos y sólo podrá ostentarse como firma de Contadores Públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean Contadores Públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no Contadores Públicos el respeto a las normas contenidas en este código de ética.
- El Contador Público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Sólo podrá conceder participación en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparta el ejercicio profesional.
- El Contador Público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.
- Es contrario a la ética profesional ofrecer directa o indirectamente servicios a personas, empresas u organizaciones con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Asimismo no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

2.3 DEL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR EXTERNO

- Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público:
 - a) Sea conyuge, pariente consanguíneo o civil en línea sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del pro-

pietario o socio principal de la empresa o de algún director administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
 - c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o -- vinculación económica en la empresa, en grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
 - d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que -- contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre los -- estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento de-- penda del éxito de cualquier transacción.
 - e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
 - f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la -- revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación -- de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de -- trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores Públicos -- para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
 - g) Percibió de un sólo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida -- mantener su independencia.
- En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de Contador Público debidamente registrado.

2.4 DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICO Y PRIVADO

- El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

- Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público en los sectores públicos y privados debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.
- En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor de sus dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.
- Es obligatorio para el Contador Público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.
- El Contador Público que desempeña un cargo en los sectores públicos o privados solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

2.5 DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA.

- El Contador Público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en lo futuro del ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.
- Es obligación del Contador Público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, afín de transmitir al alumno los conocimientos más avanzados de la materia existentes en la teoría y práctica profesional.
- El Contador Público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso instándolos permanentemente a su constante superación.
- El Contador Público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

SANCIONES

- El Contador Público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto

Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que - no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

- Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.
- Según la gravedad de la falta la sanción podrá consistir en:
 - a) Amonestación privada.
 - b) Amonestación pública.
 - c) Suspensión temporal de sus derechos como socio.
 - d) Expulsión.
 - e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

3 LEYES QUE RIGEN LA ACTIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

A continuación se hace un estudio de las leyes y artículos que hacen referencia y que tienen relación con las actividades del Contador Público como auditor y emisor de dictámenes; queriendo con ello mostrar el apego que tiene el profesionista en el desarrollo de sus actividades y el conocimiento general de las mismas, es por eso el interés de incluir en el presente capítulo los conceptos más importantes.

3.1 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1.1 CALCULO DEL IMPUESTO DEL RESULTADO FISCAL

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicado el resultado fiscal obtenido en el ejercicio y la tasa del 35%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos-acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este-título.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se disminuirá, en su caso, las pérdidas - fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha-en que termine el ejercicio fiscal.

3.1.2 PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta -- del ejercicio, a mas tardar del 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases establecidas para su cálculo.

3.1.3 REQUISITOS PARA LAS DEDUCCIONES

Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES DONATIVOS.

I. Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del -- contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos que para el efecto establezca la Secretaría -- de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos:

- a) A la Federación, Entidades Federativas o Municipios.
- b) A las entidades a que se refiere el artículo 70-B de esta Ley.
- c) A programas de escuela empresa.

DOCUMENTACION CON REQUISITOS FISCALES CHEQUES NOMINATIVOS.

Que se compruebe con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los -- expidan, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servi -- cio y que en el caso de contribuyente que en el ejercicio inmediato anterior -- hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a doscientos millones de pesos, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en efec -- tivo cuyo monto exceda de un millón de pesos excepto cuando dichos pagos se ha -- gan por la prestación de un servicio personal subordinado.

RETENCION Y ENTERO DE IMPUESTOS.

Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de -- retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se reca -- be de estos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas -- obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes -- se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

I.V.A. E.I.E.P.S. TRASLADADO POR TERCEROS.

Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyen -- tes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en -- forma expresa y por separado en los comprobantes.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios - por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan - hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho - impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pa- gos por la prestación de servicios por los que se cause el impuesto especial - sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasla- dado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

CONCEPTOS DE GASTOS PREOPERATIVOS.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos son aquellos que tie- nen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elabo- ración mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la - prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de - que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma - constante. Tratándose de industrias extractivas estas erogaciones son las rela- cionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos ya- cimientos susceptibles de explotarse.

% DE AMORTIZACION DE GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS Y PREOPERATIVOS.

Los porcentos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferi- dos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos son - los siguientes;

I. 5% para cargos diferidos.

II. 10% para:

- a) Erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
- b) Regalías por patentes de invención o de mejoras, marcas, nombres, comercia- les, por dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos por informa- ciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas y -- en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología, así como pa- ra otros gastos diferidos.

% DE DEPRECIACION PARA CIERTOS BIENES TANGIBLES.

Los porcentos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por ti- po de bien son los siguientes:

I. Tratándose de construcciones:

- a) 10% en el caso de inmuebles declarados o catalogados como monumentos ar- queológicos, artístico, históricos o patrimoniales por el Instituto Naci- onal de Bellas Artes y que cuenten con el certificado de restauración exp- dido por la autoridad competente.
- b) 5% en los demás casos.

II. 6% para los ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarca- ciones.

III.10% para mobiliario y equipo de oficina.

IV. Tratándose de aviones:

- a) 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.
- b) 10% para lo demás.

VI.20% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, a excepción de los utilizados en la industria de la construcción.

VII.Tratándose de equipo de cómputo electrónico:

- a) 25% para equipo consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas-externamente.
- b) 12% para equipo periférico del contenido en el inciso anterior de esta fracción; perforadas de tarjetas, verificadoras, tabuladoras, clasificadoras y demás que no queden comprendidas en dicho inciso.

VIII.35% para los siguientes bienes:

- a) Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.
- b) Equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.
- c) Equipo destinado para la conversión de combustóleo y gas natural en las sociedades que realicen actividades industriales.
- d) Equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o de desarrollo de tecnología en el país.

IX.100% para semovientes, vegetales y máquinas registradoras de comprobación fiscal.

§ DEPRECIACION DE MAQUINARIA Y EQUIPO.

Los porcentajes máximos autorizados para maquinaria y equipo señalados en el artículo anterior, son los siguientes:

- I.10% para la producción de energía eléctrica y su distribución para transportes eléctricos.
- II.5% para molienda de granos; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles, transportación marítima, fluvial y lacustre.
- III.6% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados de carbón natural.
- IV.7% para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.
- V.8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcciones de fe

rrocarriles y navíos; fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

VI.9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación.

VII.11% para la fabricación de ropa; de productos textiles, acabado, teñido y es tampado.

VIII.12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros.

XI.16% para compañía de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.

X.25% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones - de carga, tractocamiones y remolques.

XI.25% para actividades de agricultura, ganadería, de pesca o silvicultura.

XII.10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

XIII.20% para el destinado a restaurante.

REGLAS PARA LA DEDUCCION DE DEPRECIACION Y AMORTIZACIONES.

La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

REPARACIONES Y ADAPTACIONES.

I. Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

AUTOMOVILES.

II. Las inversiones de automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de sesenta millones de pesos, siempre que sean automóviles utilitarios.

Para efectos de esta fracción son automóviles utilitarios aquellos vehículos que se destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad de contribuyente, que no se encuentren asignados a una persona en particular, que permanezcan fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado para tal efecto, debiendo tener todas las unidades un mismo color distintivo y ostentar en ambas puertas de lanteras el emblema o logotipo del contribuyente, y en el caso de que el contribuyente no cuente con un emblema o logotipo, el total del espacio asignado, al mismo, se deberá ocupar con la leyenda automóvil utilitario.

El emblema, logotipo o leyenda que lo sustituya deberá ocupar un espacio mi

nimo de cuarenta centímetros de largo por cuarenta centímetros de ancho y abajo de dicho espacio deberá inscribirse la leyenda propiedad de: seguido del -- nombre, denominación o razón social del contribuyente que lo deduzca, con le-- tras cuya altura mínima sea de diez centímetros, el emblema, logotipo o leyendas deberán ser de un color distinto y contrastante al del color del automóvil.

3.1.4 DE LAS PERDIDAS.

DEDUCCION DE PERDIDAS FISCALES.

La pérdida fiscal será la diferencia entre los acumulables del ejerci-- cio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

CONCEPTOS DE PERDIDA CONTABLE.

Para la pérdida contable será la que resulte de aumentar al monto de la misma, el importe de la deducción inmediata de los activos fijos que se hubiere efectuado en el ejercicio, en los términos del art. 51 de esta Ley, y de -- disminuir a la cantidad que se obtenga el importe de la depreciación de los ac-- tivos mencionados que se haya tomado para calcular dicha pérdida contable.

3.1.5. DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES.

ELABORACION DE BALANCE E INVENTARIO.

Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de exis-- tencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposicio-- nes reglamentarias respectivas.

PRESENTACION DE LA DECLARACION ANUAL.

Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del - ejercicio y el monto del impuesto de este ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinará la utilidad fiscal y el monto que co--- rresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empre-- sa.

DECLARACION DE COMPRAS A PROVEEDORES DECLARACION DE RETENCIONES EFECTUADAS.

Presentar en el mes de Febrero de cada año ante las oficinas autoriza-- das, declaración en que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales clientes y con-- los cincuenta principales proveedores. Deberán proporcionar, además, en su caso información de las personas a las que les hubieren efectuado retenciones de im-- puesto sobre la renta u otorgar donativos en el mismo año de calendario.

Cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante el sistema de re

gistro electrónico, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general. Dichos dispositivos serán devueltos al contribuyente por las autoridades fiscales dentro de los seis meses siguientes a su presentación. Tratándose de contribuyentes que lleven su contabilidad mediante sistema manual o mecanizado o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar los dispositivos en los términos señalados por la mencionada Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que al efecto apruebe dicha dependencia.

En los casos en que por lo menos 150 de los trabajadores del contribuyente le hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato interior, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse en los dispositivos magnéticos a que se refiere el párrafo anterior.

RETENCION DE IMPUESTOS A EMPRESARIOS PERSONAS FISICAS.

Recaudar el impuesto que corresponda a los ingresos que obtengan las personas físicas a que se refiere el Capítulo VI del Título IV de esta Ley, que opten por pagarlo mediante dicho procedimiento. El impuesto deberá enterarse en su caso, conjuntamente con las retenciones señaladas en el art. 80 de esta ley.

Las personas que efectúen la recaudación del impuesto en los términos de esta fracción deberá presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año proporcionando la información correspondiente a las personas de las que hubieran recaudado impuesto en el ejercicio inmediato anterior.

3.1.6 DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

ART. 78

INGRESOS GRAVABLES.

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y -

trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, - aún cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

- II. Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades - cooperativas de producción, así como anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociados civiles.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, - comisarios y gerentes generales.

RETENCION DE IMPUESTO POR EL PATRON.

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo -- están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales trimestrales en los términos de esta Ley, efectuarán las retenciones respectivas, mensualmente debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pa gos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

ACREDITAMIENTO CONTRA EL IMPUESTO.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, excepto - en los casos a que se refiere el sexto párrafo siguiente a la tarifa de este - artículo, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, el equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica - del contribuyente, elevado al mes.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

RETENCION DE IMPUESTO EN GRATIFICACIONES, PTU Y PRIMAS.

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual participación - de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la re tención del impuesto de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Se- cretaría de Hacienda y Crédito Público; en dichas reglas se proveerá que la re tención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de ca lendario.

SALARIO MINIMO DEDUCIBLE.

Quienes hagan las retenciones podrán optar por considerar en vez del sa lario mínimo general del área geográfica del contribuyente calculado al mes, - la cuota diaria de este mismo salario multiplicado por 30.4 respecto de los -

trabajadores que obtengan ingresos superiores al mínimo y su pago corresponda a todo un mes.

ENTERO DEL IMPUESTO RETENIDO.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

DETERMINACION DEL SUBSIDIO ACREDITABLE.

Para determinar el monto del subsidio acreditable contra el impuesto - que se deriva de los ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tomará el subsidio que resulte conforme a la tabla, disminuido en el monto que se obtenga de multiplicar dicho subsidio por el doble de la diferencia que - exista entre la unidad y la proporción que determinen en las personas que - hagan los pagos por dichos conceptos. La proporción mencionada se calculará para todos los trabajadores del empleador dividiendo el monto total de los pagos - efectuados en el ejercicio inmediato anterior que sirva de base para determi- - nar el impuesto en los términos de este Capítulo, entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por cualquier concepto relacionado en la prestación de servicios personales subordinados, incluyendo, entre otras, a las inversiones y gastos efectuados en relación con previsión social, servicios de - comedor, comida y transporte proporcionados a los trabajadores, aun cuando no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del im - puesto por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instru- - mentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Cuando la proporción determinada sea inferior al - 50% no se tendrá derecho al subsidio.

Tratándose de inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se considerará como erogación efectuada en el ejercicio, el monto de la deducción de dichas inversiones que en ese mismo ejercicio se realice en los términos de la Sección III del Capítulo II de esta Ley, y en caso de inversiones que no sean deducibles para el empleador, ni el trabajador esté sujeto al pago del impues-

to por el ingreso derivado de las mismas, sin incluir los útiles, instrumen--tos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo a que se refiere la Ley Federal del Trabajo. Cuando la proporción determinada sea inferior al 50% no se tendrá derecho al subsidio.

Tratándose de inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se considerará como erogación efectuada en el ejercicio, el monto de la deducción de dichas inversiones que en ese mismo ejercicio, se realicen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título II de esta Ley, en el caso de inversiones que no sean deducibles en los términos de este ordenamiento, las que registren para efectos contables. No se considerarán ingresos para los efectos del párrafo anterior, viáticos por los cuales no se este obligado al pago del impuesto sobre la renta de cauerdo con el art.77 de esta Ley.

3.1.7 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes --obligaciones:

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a que se refiere este --capítulo los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscri--tos con anterioridad, proporcionará su clave de registro al empleador.

CONSTANCIA DE REMUNERACIONES Y RETENCIONES.

II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III Del art.83 y pro--porcionar al empleador dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No --se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.

DECLARACION ANUAL.

III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:

- a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este capítulo.
- b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará de--claración anual.
- c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año --de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más em--pleadores.
- d) Cuando obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo,--

de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o proveniente de personas no obligadas a efectuar las retenciones del art. 80 de esta Ley.

SALARIOS DE VARIOS PATRONES.

- IV. Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les afectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el art.80 de esta Ley, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento.

3.1.8. OBLIGACIONES DE LOS PATRONES.

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las obligaciones siguientes:

RETENER EL PAGO PROVISIONAL.

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el art. 80.

COMPUTAR EL IMPUESTO ANUAL.

- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del art. 81.

- III. Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales-subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en año de calendario de que se trate.

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador se proporcionará dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación.

SOLICITAR CONSTANCIA DE OTROS PATRONES.

- IV. Solicitar en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior a las personas que contratan para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes. Solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el art. 80 de esta Ley, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento.

PRESENTAR DECLARACION ANUAL DE SUELDOS.

- V. Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año declaración proporcionando información sobre el nombre, clave de Registro Federal de Contribuyentes, remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas -

y en su caso, el monto del impuesto anual, correspondientes a cada una de las personas que les hubieran prestado servicios en el año, de calendario anterior. La información contenida en las constancias que reciban de conformidad con la fracción IV de este art., se incorporará en la misma declaración.

3.2 LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

SUJETOS DEL IMPUESTO.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, estén obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en el territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

TASA DE IMPUESTO.

El contribuyente determinará el impuesto por los ejercicios fiscales aplicando el valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 20%.

BASE GRAVABLE.

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este art. conforme al siguiente procedimiento.

I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos del art. 3o. de esta Ley.

El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que se prevee el segundo párrafo de la fracción iii del art. 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del art.3o.de esta Ley, - su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos - en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, - aún cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones - en el ejercicio, se determinará conforme a los arts. 41 y 47 de la Ley de - - I.S.R.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los -- que el bien se haya utilizado en dichos ejercicios.

En el caso de activos fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el art. 51 de la Ley del I.S.R. se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentajes máximos de deducción autorizados en los arts. 43, 44 y 45 de la Ley del I.S.R. de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

DECLARACION ANUAL.

Las personas morales contribuyentes al impuesto al activo, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del --- I.S.R. declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres - meses siguientes a la fecha en que este termine.

Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto, se presentará durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquel por el que se presente la declaración.

Los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes de este impuesto en los términos del - art. 1o., que mantengan activos en el país durante un periodo menor de un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y unicamente deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración de este impuesto a más tardar - el mes siguiente a aquel en que retornen dichos extranjeros, contra estos pagos se podrán acreditar las retenciones del impuesto sobre la renta que se les hubiera efectuado en el mismo periodo.

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio -- una cantidad equivalente al I.S.R. que les correspondió en el mismo, en los --

términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley - de la materia el impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impu esto a pagar conforme a esta Ley.

3.3 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SUJETOS DEL IMPUESTO.

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en - esta Ley, las personas físicas y las morales que, es territorio nacional, rea- lícen los actos o actividades siguientes:

OBJETO DEL IMPUESTO.

- I. Enajene bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes y servicios.

TASA DEL IMPUESTO.

El impuesto se calculará, aplicando a los valores de esta Ley, la tasa- del 10% el impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma- parte de dichos valores.

TRASLACION DEL IMPUESTO.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por sepa- rado, a las personas que adquieren los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o car- go que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente - al impuesto a esta Ley.

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas las diferencias entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables- en los términos de esta Ley.

PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaracio-- nes que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pagos que las establecidas para el impuesto sobre la ren- ta.

CONCEPTO DE PAGO PROVISIONAL.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que correspon- da al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa-

el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

PRESENTACION DE DECLARACION ANUAL.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les solicite, en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

DEVOLUCION O COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR.

Cuando en la declaración resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo a solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

Si en la declaración del contribuyente tuviera cantidades a su favor, - podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores a solicitar su devolución total. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

OBLIGACIONES DIVERSAS.

Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos y actividades a que se refiere el art.2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros arts. de esta Ley, las siguientes:

- I. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y - registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.
- II. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, - su reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que debe pagarse el - impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta Ley libera de pago.
- III. Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezca el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, el impuesto - al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiriera los bienes, los use o los goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que - se debió pagar el impuesto en los términos de los arts. 11, 17 y 22 de esta Ley.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en que los bienes y servicios - se ofrezcan, así como en la documentación que se expida, salvo que en este último caso, el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior.

En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta - fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o - goce temporalmente el bien, así lo solicite.

- IV. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta - Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por to - dos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, según - se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal - del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los ca - sos señalados en los arts. 28 y 33 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago provisional, y del e - jercicio, así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fisca - les de las entidades federativas donde se encuentren ubicados esos estable - cimientos, cuando así se lo requieran.

3.4 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DICTAMEN DE C.P. PARA LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR.

Para los efectos de lo dispuesto por el art. 6° de la Ley, los contribu - yentes acompañarán a las solicitudes de devolución únicamente la declaratoria - formulada por el contador público registrado ante la Secretaría en los térmi - nos del art. 52, fracción I del Código, cuando dicho contador hubiera emitido - o vaya a emitir para efectos fiscales, dictamen relativo a los estados financi - eros del contribuyente referido al periodo que corresponda el saldo a favor, - siempre que en dicha declaratoria el contador manifieste bajo protesta de de - cir la verdad haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y el impuesto acreditable declarado por el contribu - yente.

La declaratoria que formule el contador público conforme a lo previsto - en el párrafo anterior, se deberá hacer de acuerdo con las disposiciones seña - ladas en Reglamento del Código Fiscal de la Federación en relación con el dic -

tamen de estados financieros y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional de contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO - ACREDITABLE.

Para efectos del art. 32, fracción I de la Ley, los contribuyentes del impuesto al valor agregado llevarán su contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación y su agregado llevarán su contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

Los contribuyentes para efecto de acreditamiento, registrarán el impuesto que les hubieren sido trasladado y el que hayan pagado en la importación, - correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los siguientes supuestos:

- I. Los identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que deba pagar el impuesto.
- II. Los identificados como efectuados para realizar sus actividades por los que no deban pagar el impuesto.
- III. Los que no puedan identificarse en los términos de las fracciones anteriores.

3.5 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realice, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la S.H. y C.P., y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

Tratándose de establecimiento para la realización de actividades empresariales o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, abiertos al público en general, los contribuyentes deberán conservar en ellos, copias de los avisos que por los mismos establecimientos o locales hayan presentado conforme a este art. y al Reglamento de este Código, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

REGLAS SOBRE CONTABILIDAD.

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obliga

das a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señala el Reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señalen el reglamento de este código.

Quando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, esta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros a que obliguen otras leyes. En los casos que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este art., por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

EXPEDICION DE COMPROBANTE.

Quando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el art. 29-A de este Código. Las personas que adquieran sus bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

VERACIDAD DE DATOS EN COMPROBANTES QUE SE RECIBAN.

Para deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

VERACIDAD DE DATOS EN COMPROBANTES QUE SE EXPIDAN.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien -

se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dicho comprobante. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES.

Los comprobantes a que se refiere el art. 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que expida los comprobantes.
- II. Contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del registro federal de contribuyente de la persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad y clase de mercancía o descripción del servicio que ampare.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancía de importación.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.

PLAZO PARA LA CONSERVACION DE LIBROS Y DOCUMENTOS Y MICROFILMACION DE DOCUMENTOS.

Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del art. 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.

Las personas que no esten obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad deberán conservarse durante un plazo de diez años contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de contabilidad y documentación

correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se haya producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondientes a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del art. 52 de este Código, podrán microfilmarse o gravar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la S.H.Y.C.P. mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale el reglamento, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicha Secretaría, mediante reglas de carácter general tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio reglamento; tratándose de personas morales, el presidente de consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, será directamente responsable del cumplimiento. Asimismo, la propia Secretaría podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.

FORMA DE PROPORCIONAR INFORMACION QUE SOLICITEN LAS AUTORIDADES FISCALES.

Los contribuyentes que lleven contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así lo soliciten, en los medios procesables que utilizan, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

Los contribuyentes que únicamente realicen operaciones con el público en general, solo tendrán la obligación de proporcionar la información sobre sus proveedores y la relacionada con su contabilidad.

Cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante los sistemas manual o mecanizado o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar dispositivos en los términos señalados por la Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que al efecto apruebe dicha dependencia.

UTILIZACION DE FORMAS FISCALES.

Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constan

cias o documentos, lo harán en las formas que al efecto aprueben la S.H.C.P.,-- debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "código de barras" en los casos que señale la citada secretaría en las reglas de carácter general que al efecto expida.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la S.H.C.P., los obligados a presentarlas las formularán en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretenda cumplir; en su caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

OBLIGACION DE DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del art. 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos o que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere a este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del art. 17-A de este ordenamiento. Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto -- por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de -- aquellas que reúna alguna de las características que se señala a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo.
 - a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de -- las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
 - b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el art. 57-C de la Ley del Impuesto sobre -- la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.
- II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley, del impuesto sobre la renta.

En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y C.P.-

- III. Las que fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.
- IV. Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y -- los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales. Lo dis- puesto por este art. no es aplicable a las instituciones de asistencia o be- neficiencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el art. 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES VISITADOS.

Los visitados, sus representantes, o las personas con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles -- que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo citejo con sus originales se cer- tifiquen por estos y sean anexados a las actas finales o parciales que levantan con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro-- medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitantes -- el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilie en el desarrollo -- de la visita.

CAUSALES PARA RECOGER LA CONTABILIDAD.

Los visitantes podrán recoger la contabilidad para examinarla en las -- oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supues-- tos:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que-- se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones-- presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.

- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea reemplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS.

Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

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

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos-

relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este art.

INFRACCIONES RELACIONADAS CON: PAGO DE CONTRIBUCIONES Y PRESENTACION DE DECLARACIONES E INFORMES.

Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, o expedir constancias incompletas o con errores.

1. No presentar las declaraciones solicitudes, avisos, o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales no cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar algunos de los documentos a que se refiere esta fracción, o no cumplirlos fuera de los plazos en los mismos.
2. Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletas o con errores.
3. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trata de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.
4. No efectuar los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.
5. Presentar declaraciones o solicitudes que sin derecho den lugar a una devolución o compensación.
6. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señalen el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.
7. Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.
8. No presentar los datos e informes en los términos del art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles nuevos o en los del art. 17 de la Ley del Impuesto sobre la Tenencia o uso de vehículos.

SANCIONES RELACIONADAS CON DECLARACIONES.

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el art. 81, se impondrán las siguientes multas:

1. Para la señalada en la fracción I:
 - a) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$50,000.00 o el 10% de las contribuciones declaradas en su caso. Si dentro de los 6 meses siguientes a la fecha en que presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, sobre las mismas se le aplicará también la multa a que se refiere este inciso.
 - b) Por presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento, la mayor que resulte entre \$ 60,000.00 o el 10% de saldo a cargo declarado en su caso.
 - c) De \$ 55,000.00 en los demás documentos.
2. Respecto de la señalada en la fracción II:
 - a) De \$ 30,000.00 por no poner el nombre o ponerlo equivocadamente.
 - b) De \$ 15,000.00 por no poner el domicilio o ponerlo equivocadamente.
 - c) De \$ 3,000.00 por cada dato no asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.
 - d) De \$ 30,000.00 por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la S.H.C.P., mediante reglas de carácter general o señalarlo equivocadamente.
 - e) De \$ 30,000.00 en los demás casos.
3. Tratándose de la señalada en la fracción III la que resulte mayor entre \$ 55,000.00 o en 2% de las contribuciones no pagadas, por cada requerimiento.
- IV. Para la señalada en la fracción IV el 20% del pago provisional no efectuado.
- V. Para la señalada en la fracción V, la multa será de 30% de la devolución o compensación indebida.
- VI. La señalada en la fracción VI la multa será de \$ 250,000.00.
- VII. Para la señalada en la fracción VII la multa será de \$ 50,000.00.
- VIII. Para la señalada en la fracción VIII la multa será de \$ 90,000.00.

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y SUS COMPROBANTES.

Son obligaciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean cubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

- I. No llevar contabilidad.
- II. No llevar algún libro o registro especial a que se obliguen las leyes fiscales, no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las dispo

siciones fiscales.

- III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este - Código o de otras leyes señalan, llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.
- IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
- V. No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.
- VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- VII. No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales no establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.
- VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la S.H.C.P., mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien o use el servicio correspondiente.
- X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el art. 32 "A" de este Código.
- XI. No cumplir con los requisitos señalados por los arts. 24 fracción I y 140 - fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías de transporte en territorio nacional. La autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá -- hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o - el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos - casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

PLAZO PARA PROPORCIONAR INFORMES O PRESENTAR LIBROS O REGISTROS.

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, - responsable solidario o tercero se estará a lo siguiente:

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

- a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.
- b) Seis días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.
- c) Quince días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o difícil obtención.

SANCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y SUS COMPROBANTES.

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el art. 83, se impondrán las siguientes sanciones:

- I. De \$ 140,000.00 a \$ 1,400,000.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. De \$ 30,000.00 a \$ 700,000.00 a las establecidas en las fracciones II y III.
- III. De \$ 30,000.00 a \$ 560,000.00 a la señalada en la fracción IV.
- IV. De \$ 30,000.00 a \$ 280,000.00 a la comprendida en la fracción V.
- V. De \$ 85,000.00 a \$ 1,220,000.00 a la señalada en la fracción VI.
- VI. De 5 veces el importe total que debió consignarse en el comprobante de que se trate a la señalada en la fracción VII. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el art. 75 de este Código.
- VII. De \$ 280,000.00 a 1,400,000.00 a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.
- VIII. Por el 20% del importe consignado en el comprobante a la comprendida en la fracción IX.
- IX. De 30 a 90 millones de pesos y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

- X. De tres veces el monto de los donativos recibidos sin cumplir con los requisitos que para su deducibilidad establece la Ley ISR y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.
- XI. Por el 20% de la mercancía a la comprendida en la fracción XI.

CAPITULO II EL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR INDEPENDIENTE

1 NORMAS GENERALES DE AUDITORIA

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad, sin embargo, el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mismos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere del ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría si, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de

los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos de trabajo de auditoría se les llama - "Normas de auditoría".

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las -- que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo - cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón, se hace indispensable el que existan normas- que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connotacionales.

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

NORMAS DE AUDITORIA.

Las normas de auditoría se clasifican en:

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

1.1 LAS NORMAS PERSONALES

Como se indica en el Boletín 1010 de esta Comisión, las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir -

dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, - un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

1.1.1 ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento - los requisitos académicos que culminan con la obtención del título del contador público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable.

El auditor antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios. El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como -- profesional dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una especie de declaración pública, por la cual esa persona - se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace -- sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesional. De ahí que sea necesario, como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga previamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional - como cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico regula presenta la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

Resulta difícil establecer de manera indudable cuáles son los recursos - por los que se logra la capacidad profesional se ha adquirido. El entrenamiento técnico básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de contador público. La adquisición de los conocimien

tos académicos y la habilidad básica ha sido reconocida como uno de los requisitos fundamentales en todas las profesiones y suministra una base firme para estimar, por lo menos, el cumplimiento mínimo de los requisitos de preparación. Por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional es la adquisición de un título de contador público expedido por una institución reconocida.

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

No basta la preparación académica conducente a la obtención del título de contador público. La auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez - que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe pues, completarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica. Es conveniente que el contador público que termina sus estudios, complete su preparación mediante un periodo razonable de experiencia bajo la dirección de un auditor profesional experimentado. Resulta difícil determinar el tiempo que esa experiencia debe abarcar. Este tiempo es variable, ya que depende tanto de las propias capacidades naturales del candidato como del tipo de problemas a que se enfrenta en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

La vida de los negocios cambia continuamente y la investigación hace -- que los conocimientos técnicos avancen constantemente. Por lo tanto, es necesario, para que el auditor conserve el entrenamiento técnico que requiere, que se mantenga en una continua revisión de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan a su actividad. El contacto permanente y fructífero con literatura de la profesión como son: libros y revistas técnicas, principalmente; la asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión; el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y el contacto con el desarrollo profesional de otros países.

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

La capacidad profesional no se adquiere definitivamente, en una sola -- vez; requiere de una actividad posterior como lo es enfrentamiento a problemas y su solución atinada, así como contacto con auditores de mayor experiencia.

1.1.2 CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.

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

Para que el profesional cumpla su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

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

La actividad profesional, como todas las actividades humanas, está sujeta a la condición general de la habilidad humana. Pero los márgenes de esa habilidad deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual requiere que el auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

1.1.3 INDEPENDENCIA.

El contador público no podrá actuar como auditor en aquéllos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Ética Profesional define las circunstancias particulares en que se considera -- que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional.

La actividad profesional del auditor tiene, además de los requisitos comunes a otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa. En este sentido el auditor juzga el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información para que ésta pueda ser adecuadamente utilizada por los interesados.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fue ro interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las -- condiciones más desfavorables; sin embargo, no es lógico suponer normalmente, -- una actitud de voluntad extrema que, en circunstancias ordinarias, se sobrepon ga a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuer tes como para ejercer influencia decisiva en el juicio.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no so lamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino -- también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el re sultado de su trabajo, crean que éste fue hecho con dicha independencia.

La definición de las circunstancias particulares en que se considera -- que la independencia mental del auditor se ve amenazada o que la confianza pú blica en dicha independencia se ve comprometida, corresponde al Código de Éti ca Profesional.

1.2 NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

1.2.1 LA PLANEACION ADECUADA Y LA OPORTUNIDAD EN LA EJECUCION DEL TRABAJO.

La primera norma relativa a la ejecución del trabajo es:

El trabajo debe planearse adecuadamente y los ayudantes, si los hay, de ben ser supervisados apropiadamente.

Algunos aspectos de la responsabilidad del auditor independiente respe to a la supervisión de sus ayudantes han sido comentados en la planeación de -- la ejecución del trabajo y la oportunidad de la aplicación de los procedimien tos de auditoría .

Al reflexionar sobre la importancia de la primera norma relativa a la -- ejecución del trabajo se aceptará que el nombramiento anticipado del auditor -- independiente tiene muchas ventajas, tanto para el auditor mismo, como para su cliente. El nombramiento anticipado del auditor le facilita planear su trabajo a fin de que pueda llevarse a cabo oportunamente, y para determinar el grado -- en que pueda desarrollarse antes de la fecha del balance. Es particularmente -- útil en lo que respecta a la planeación de la observación de los inventarios -- físicos. El trabajo preparatorio del auditor beneficia al cliente, en el senti do de que permite que el examen se lleve a cabo de modo más eficiente y se te rmine en una fecha cercana, después del fin del ejercicio. Por la misma razón, -- el desempeño de trabajo preparatorio de auditoría durante el ejercicio, permí ta que rápidamente se tomen en cuenta los problemas contables que afecten los -- estados financieros, y se modifiquen oportunamente los procedimientos conta -- bles que el auditor piense que pueden mejorarlos.

NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR EN UNA FECHA CERCANA O POSTERIOR AL FIN DEL AÑO.

Aun cuando es preferible un nombramiento anticipado, el auditor independiente puede aceptar un encargo en una fecha cercana o posterior al cierre del año fiscal. En esos casos, antes de aceptar el encargo, debe averiguar si las circunstancias son tales, que permitan un examen adecuado y la expresión de -- una opinión sin salvedades y en caso contrario deben tratar con su cliente la posible necesidad de una opinión con salvedad o una abstención de opinión. Algunas veces las limitaciones de la auditoría con que se tropieza pueden resolverse. Por ejemplo la toma del inventario físico puede posponerse, o puede tomarse otro inventario físico que el auditor puede observar.

OPORTUNIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

Muchas de las pruebas de auditoría pueden llevarse a cabo en cualquier época durante el año. En el curso del trabajo intermedio, el auditor independiente hace pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones del cliente, para determinar el grado en que puede confiar en ellas. Sus conclusiones -- le ayudan a determinar el alcance de los procedimientos de auditoría que se -- llevarían a cabo para completar el examen. Es una práctica aceptada que el auditor desempeñe partes importantes de su examen en fechas intermedias.

Cuando durante el ejercicio se lleva a cabo una parte importante del examen y se encuentra que el control interno es efectivo, los procedimientos de auditoría de fin de año pueden consistir principalmente en comparaciones de -- los saldos, con los saldos de fechas anteriores, y la revisión e investigación de transacciones extraordinarias y fluctuaciones importantes. Sin embargo, el auditor debe quedar satisfecho de que los procedimientos de control interno es -- tán todavía en vigor a fin de año. Esto no significa que tenga que probar de nuevo los registros y las transacciones a menos que sus investigaciones y ob-- servaciones lo lleven a creer que las condiciones han cambiado significativa-- mente.

Las pruebas de los procedimientos son particularmente apropiadas tratán-- dose del examen de cuentas que relativamente representan una acumulación de po -- cas transacciones, puede darse más énfasis a la comprobación de sus saldos, -- que a las pruebas de los procedimientos.

La determinación del tiempo en el que deben aplicarse los procedimien-- tos de auditoría, involucra la apropiada sincronización de su aplicación y por consiguiente implica la posible necesidad de un examen simultáneo, por ejemplo, del efectivo en caja y bancos, valores, préstamos bancarios y otras partidas -- relacionadas. También puede requerir un elemento de sorpresa, la creación de -- un control de auditoría sobre los activos fácilmente negociables y fijación de

una fecha apropiada de corte distinta de la del balance. Todas estas cuestiones deben resolverse a la luz de la efectividad del control interno en una situación particular.

La necesidad de determinar la época apropiada para llevar a cabo los procedimientos de auditoría es aparente, por ejemplo, en la aplicación de los procedimientos propuestos por el cliente para el recuento de las existencias - es esencial para este propósito, como la revisión de los procedimientos del cliente para fijar en los libros de contabilidad un corte conveniente de las ventas y las compras. Otro ejemplo se encuentra en examen de valores negociables son de volumen considerable, puede ser necesario establecer un plan para evitar la sustitución de valores ya contados, por otros valores que deben existir, pero que ya no los hay.

1.2.2 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR EL AUDITOR.

La segunda norma relativa a la ejecución del trabajo es:

Deberá efectuarse un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente, como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

La experiencia ha demostrado la validez de los conceptos básicos y las razones fundamentales involucradas en esta norma. El propósito de esta sección es ampliar y aclarar la aplicación de estos conceptos a la luz de avances técnicos posteriores que han ocurrido en los negocios y en la profesión.

La creciente demanda para que los contadores públicos suministren asesoramiento a la gerencia o servicios de consultoría involucrando el estudio, evaluación y mejora de los sistemas de información a la gerencia, hace más necesario distinguir claramente entre aquellos servicios especiales y aquellos otros servicios de auditoría requeridos para cumplir con la norma de auditoría relativa al estudio y evaluación del control interno en el examen de los estados financieros.

El creciente uso de las computadoras para el procesamiento de datos con tables y otros sistemas de información, ha creado problemas adicionales para revisar y evaluar el control interno para fines de la auditoría, así como para establecer la distinción entre servicios de auditoría y servicios especiales a los que se hace referencia en el párrafo precedente.

La tendencia hacia la integración de la información contable requerida para propósitos financieros y de otra índole en un sistema de información gerencial coordinado, está íntimamente relacionada con el uso de las computadoras. Esta circunstancia hace más necesario identificar claramente los elemen-

tos del sistema total que están incluidos en la norma de auditoría relativa al control interno.

Estos avances y distinciones son importantes no sólo para el propósito de definir la naturaleza y alcance del estudio y evaluación del control interno del auditor, sino también para aclarar cualesquiera informes que vaya a emitir como resultado de dicho estudio. Esta necesidad se acentúa por la creciente solicitud de informes sobre control interno para uso de las gerencias o de organismos reguladores, y algunas veces para su inclusión en los informes publicados.

1.2.3 OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

Ya que el objetivo de la evaluación requerida por la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, es la de suministrar una base para la determinación del alcance resultante de las pruebas a las cuales los procedimientos de auditoría deban restringirse, es claro que su objetivo final es el de contribuir a la base razonable para una opinión incluida en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, la cual se transcribe a continuación:

Se obtendrá evidencia suficiente y competente por medio de inspección - observación, indagaciones, investigaciones y confirmaciones para lograr una base razonable para poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan.

La evidencia requerida por la tercera norma se obtiene por medio de dos tipos de procedimientos de auditoría: (a) pruebas de detalle de las transacciones y saldos y (b) inspección analítica de razones y tendencias significativas e investigaciones resultantes de fluctuaciones anormales y partidas cuestionables. Estos procedimientos se describen en esta sección como pruebas sustantivas. El objeto de estos procedimientos es obtener evidencia acerca de la validez y tratamiento contable apropiados de las transacciones y saldos o, de otra manera, de errores o irregularidades que puedan estar allí reflejados. Aunque este objetivo difiere del de las pruebas de cumplimiento, ambos objetivos pueden alcanzarse frecuentemente a través de las pruebas de detalle.

La segunda norma no contempla que el auditor vaya a depositar confianza completa en el control interno al grado de la exclusión de otros procedimientos de auditoría respecto a cantidades importantes que aparezcan en los estados financieros. Esta interpretación es apropiada por varias razones. Primero, la connotación de restringir en este contexto no implica eliminar. Segundo, la tercera norma no está expresada de manera que sugiera una completa dependencia

en el control interno. Finalmente, las limitaciones inherentes a la efectividad del control contable, son las razones fundamentales en las que se apoya esta interpretación.

Al considerar la cuestión más difícil acerca del grado de restricción contemplado en la segunda y tercera normas. El riesgo final contra el cual el auditor y aquéllos que confían en su opinión requieren una razonable protección es una combinación de dos riesgos distintos. El primero consiste en que errores de consideración pueden ocurrir durante el proceso contable por medio del cual se preparan los estados financieros. El segundo es que cualquier error importante que ocurra no sea detectado durante el examen del auditor.

El auditor confía en el control interno para reducir el primer riesgo, y en sus pruebas de detalle y sus otros conocimientos de auditoría para reducir el segundo. El peso relativo que debe darse a la respectiva fuente de confianza... son materias que conciernen al juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias...

La segunda norma relativa a la ejecución del trabajo reconoce que la extensión de las pruebas requeridas para constituir evidencia suficiente, en los términos de la tercera norma, deben variar inversamente a la confianza que tenga el auditor en el control interno. Estas normas consideradas en conjunto, implican que la combinación de la confianza que el auditor deposita en el control interno y en sus procedimientos de auditoría deben suministrar una base razonable para su opinión en todos los casos, aunque la parte de la confianza que se deriva de las fuentes respectivas puede variar apropiadamente en distintos casos.

Los extractos anteriores reconocen no sólo que la confianza en las pruebas sustantivas pueden apropiadamente variar en forma inversa a la confianza que se tenga en el control interno sino también que las porciones relativas de la confianza depositada en las pruebas sustantivas que se derivan de las pruebas sustantivas que se derivan de las pruebas de detalle y de los procedimientos analíticos de revisión, pueden variar apropiadamente. Independientemente del grado de confianza que se tenga en el control contable interno la confianza que el auditor deposite en las pruebas sustantivas pueden derivarse de las pruebas de detalle, de procedimientos analíticos de revisión, o de cualquier combinación de ambos que el auditor considere apropiados en las circunstancias. Las variaciones en este respecto pueden provenir de diferentes circunstancias que tengan influencia en la efectividad y eficiencia esperadas de los respectivos tipos de procedimientos. En este contexto, efectividad se refiere a la satisfacción, que desde el punto de vista de la auditoría puede obtenerse de los proce

dimientos analíticos de revisión, o de cualquier combinación de ambos que el auditor considere apropiados en las circunstancias. Las variaciones en este -- respecto pueden provenir de diferentes circunstancias que tengan influencia en la efectividad y eficiencia esperada de los respectivos tipos de procedimiento. En este contexto efectividad se refiere a la satisfacción que, desde el punto de vista de la auditoría, puede obtenerse de los procedimientos, y eficiencia -- se refiere al tiempo y esfuerzo de la auditoría requeridos para llevar a cabo los procedimientos. La efectividad necesariamente es la consideración prevaleciente, pero la eficiencia es una consideración apropiada para elegir entre -- procedimientos de una efectividad similar. Las diferencias en las circunstan-- cias que tengan una influencia sobre la efectividad y eficiencia esperadas, -- pueden incluir factores tales como la naturaleza de las transacciones o saldos involucrados, la disponibilidad y estabilidad de acuerdo con la experiencia u otros criterios para llevar a cabo los procedimientos de revisión analítica, la disponibilidad de los registros requeridos para las pruebas efectivas de de-- talle, el volumen de tales registros y la naturaleza de las pruebas a que va-- yan a someterse y la oportunidad de la revisión analítica y/o las pruebas de-- detalle en relación con la fecha de cierre del periodo que este siendo audita-- do.

Los auditores independientes deben considerar los procedimientos reali-- zados por los auditores internos para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propias pruebas. El trabajo de los auditores internos debe con-- siderarse como un suplemento a, pero no como un sustituto de, las pruebas que realicen los auditores independientes.

Las pruebas sustantivas de detalle pueden aplicarse ya sea sobre bases -- subjetivas o estadísticas. El muestreo estadístico puede ser un medio práctico para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor concerniente a -- la confianza que se va a derivar de tales pruebas y para determinar la magni-- tud de las muestras y evaluar los resultados de la muestra sobre esta base.

La opinión a la que se refiere esta norma relativa a la ejecución del -- trabajo normalmente es en el sentido de que los estados financieros presen-- tan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operacio-- nes de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados a -- aplicados uniformemente con el año precedente. La importancia relativa está -- implícita en el concepto de representación razonable. De igual manera, algún -- grado de insertidumbre está implícito en el concepto de una base razonable -- para una opinión.

Aunque "precisión" y "confiabilidad" son estadísticamente inseparables el Comité piensa que una de las formas en la cual estas mediciones pueden ser adaptadas útilmente para los propósitos del auditor, consiste en referir la -- precisión a la importancia relativa y la confiabilidad a la razonabilidad de -- la base para su opinión.

IMPORTANCIA RELATIVA Y PRECISION ESTADISTICA.

La evaluación de la precisión de una muestra de auditoría en términos -- monetarios contribuye directamente al propósito final del auditor, ya que tal -- evaluación puede relacionarse con su juicio acerca del importe de errores mone -- tarios que podrían ser relativamente importantes. La evaluación de la preci -- sión en términos de la frecuencia de las desviaciones de los procedimientos de control interno o de otros errores no evaluables en términos monetarios, con -- tribuye al objetivo final del auditor influyendo sobre su juicio acerca de la -- confiabilidad de los registros y la posibilidad de errores que tengan un efec -- to importante.

Al tomar decisiones con respecto a los resultados de una muestra, el au -- ditor debe considerar la precisión de la muestra así como la estimación que se derive de ella. Para fines de determinadas pruebas de auditoría, al auditor -- pueden interesarle tanto el límite superior de precisión como el inferior: -- tratándose de otras pruebas, el auditor puede tener interés únicamente en algu -- nos de estos límites. Por ejemplo, si una muestra resulta en la estimación de -- que un activo está sobrevaluado en \$ 10.000 con un límite superior de preci -- sión de \$ 12.000 al nivel de confiabilidad deseado por el auditor, normalmente le preocuparía la estimación de \$ 10.000 y el límite superior de \$ 12.000 por -- que su interés primario en tales circunstancias se centraría en la cantidad má -- xima en la cual el activo pudiera estar sobrevaluado.

La decisión del auditor respecto a la cantidad en términos monetarios o a la frecuencia de los errores que debieran considerarse importantes, debe ba -- sarse en su juicio en las circunstancias de cada caso particular. Además de la evaluación estadística, el auditor puede también considerar la naturaleza y ca -- usa de los errores revelados por la muestra y su posible relación con otras fa -- ses de su examen.

RAZONABILIDAD Y CONFIABILIDAD DEL MUESTREO.

Para la finalidad de relacionar la confiabilidad del muestreo con la ra -- zonabilidad de la base para una opinión, debe entenderse que el riesgo final -- contra el cual el auditor y aquellos que confían en su opinión requieren una -- razonable protección, es una combinación de dos riesgos distintos. El primero -- consiste en que pueden ocurrir errores de consideración en el proceso contable

por medio del cual se preparan los estados financieros. El segundo es que cualquier error importante que ocurra no será detectado durante el examen del auditor.

El auditor confía en el control interno para reducir el primer riesgo y en sus pruebas de detalle y sus otros procedimientos de auditoría para reducir el segundo. El peso relativo que debe darse a la respectiva fuente de confianza y, consecuentemente, la confiabilidad estadística deseada para sus pruebas de detalle son materias que conciernen al juicio del auditor de acuerdo con -- las circunstancias. El comité piensa que los niveles de confiabilidad usados -- en las aplicaciones estadísticas y en otros campos, no son necesariamente relevantes para determinar los niveles apropiados relativos a las aplicaciones durante el proceso de la auditoría porque la confianza del auditor en el muestreo es aumentada por otras fuentes de confianza que pueden no ser accesibles en otros campos.

SUFICIENCIA Y MAGNITUD DE LA MUESTRA.

Después que el juicio del auditor ha sido expresado especificando la -- precisión y confiabilidad deseadas, pueden usarse fórmulas estadísticas o tablas para determinar el tamaño de la muestra que debe ser suficiente para alcanzar estos objetivos. De esta manera, el muestreo estadístico puede relacionarse con el cumplimiento con la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo concerniente a la suficiencia de la evidencia que debe obtenerse.

COMPETENCIA Y EVALUACION DE LA EVIDENCIA.

La competencia de la evidencia tal como se describe en la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo es solamente una cuestión del juicio del auditor que no queda comprendida en el diseño estadístico y evaluación de una prueba de auditoría. En un sentido estricto, la evaluación estadística se refiere solamente a la probabilidad de que partidas que tengan ciertas características en términos de cantidades monetarias, cantidades, errores, u otras características de interés están incluidas en la muestra -- no al tratamiento del auditor de tales partidas. Consecuentemente, el uso del muestreo estadístico no afecta directamente las decisiones del auditor respecto a los procedimientos -- de auditoría que deban realizarse, a la adaptación de la evidencia obtenida -- con respecto a las partidas individuales incluidas en la muestra, o a las acciones que debieran tomarse a la luz de la naturaleza y causa de errores específicos.

2 ESTUDIO Y ANALISIS DE LAS NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN**2.1 CUMPLIMIENTO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El término " principios de contabilidad generalmente aceptados " tal como se usa en las normas relativas al informe, debe interpretarse en el sentido de que no sólo incluye los principios y prácticas contables, sino también los métodos para aplicarlos. La primera norma sobre el informe requiere del auditor, no una declaración de hechos sino una opinión con respecto a si los estados financieros se presentan de conformidad con tales principios. Si las limitaciones en el alcance del examen del auditor lo imposibilitan para formarse una opinión con respecto a ese cumplimiento se requiere la salvedad apropiada en su dictamen.

La determinación de si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados requiere usar el criterio para definir si los principios empleados en los estados, han tenido aceptación general. La determinación, requiere, además, estar familiarizado con los principios alternativos, a veces más de uno, que pueden aplicarse a las transacciones o hechos que se juzgan y tener presente que un principio de contabilidad puede tener un uso limitado y, sin embargo, ser de aceptación general.

2.1.1 UNIFORMIDAD EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La segunda norma relativa la información y dictamen es:

El dictamen expresará si tales principios han sido observados uniformemente en el periodo actual en relación con el periodo precedente.

El objetivo de la norma sobre uniformidades (a) asegura que la comparabilidad de los estados financieros entre distintos periodos no haya sido afectada en grado importante por cambios en principios de contabilidad, los cuales incluyen no sólo los principios y prácticas sino también los métodos de su aplicación, o (b) si la comparabilidad ha sido afectada en grado importante por tales cambios requerir del auditor independiente la manera apropiada de informar sobre dichos cambios. Está implícito en este objetivo que tales principios hayan sido uniformemente observados dentro de cada periodo.

Aunque la falta de uniformidad puede causar falta de comparabilidad, otros factores ajenos a la uniformidad también originan falta de comparabilidad.

La comparación de los estados financieros de una entidad entre distin--

tos años puede verse afectada por (a) cambios contables, (b) un error en estados financieros expedidos anteriormente, (c) cambios en clasificaciones y (d) eventos o transacciones sustancialmente diferentes de aquellas incluidas en -- los estados financieros anteriormente expedidos.

Los cambios en principios de contabilidad que tengan un efecto importante sobre los estados financieros deben ser reconocidos en la opinión del auditor respecto a la uniformidad.

2.1.2 CAMBIOS CONTABLES QUE AFECTAN LA UNIFORMIDAD

CAMBIO EN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD.

Un cambio en principio de contabilidad resulta de la adopción de un --- principio de contabilidad generalmente aceptado distinto de otro que se usó anteriormente para fines de información. El término principio de contabilidad incluye no sólo los principios y prácticas contables sino también los métodos para su aplicación. Un cambio en principio de contabilidad incluye, por ejemplo, un cambio del método de depreciación de línea recta al de saldos decrecientes-- para todos los activos de determinado tipo o para todas las nuevas adquisiciones de determinado tipo de activos.

CAMBIO EN ESTIMACION CONTABLE.

Las estimaciones contables, (tales como las vidas estimadas de servicio y valor residual de los activos depreciables y las provisiones para costos de garantía de productos, cuentas incobrables y obsolescencia de inventarios) son necesarias para la preparación de los estados financieros. Las estimaciones -- contables cambian conforme ocurren nuevos sucesos y se adquiere más experien--cia e información. Este tipo de cambio contable se hace necesario por la modificación de condiciones que afectan la comparabilidad, pero que no tiene relación con la norma sobre la uniformidad.

El auditor independiente, además de satisfacerse respecto a las condiciones que origina el cambio en la estimación contable, deberá satisfacerse de que el cambio no incluya el efecto de un cambio en principio de contabilidad. Si el auditor se satisfizo de lo anterior, no necesitará comentar el cambio en su informe porque no afecta su opinión en lo que respecta a la uniformidad. -- Sin embargo, un cambio contable de este tipo que tenga un efecto importante en los estados financieros puede requerir ser revelado en una nota a los estados-- financieros.

2.1.3 PERIODOS A LOS CUALES SE REFIERE LA NORMA SOBRE UNIFORMIDAD

Cuando el auditor independiente informa solamente sobre los estados fi-

nancieros del periodo actual deberá informar sobre la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad en relación con el periodo precedente, sin considerar el hecho de que se presenten los estados financieros del periodo anterior. (El término " periodo actual " significa el año más reciente, o el periodo de menos de un año sobre el cual el auditor independiente esta emitiendo su informe) Cuando el auditor independiente emite un informe sobre dos o más años, deberá informar sobre la uniformidad de la aplicación de los principios de contabilidad entre tales años y también sobre la uniformidad de tales años en relación con el año precedente si dicho año precedente se incluye en los estados financieros sobre los cuales se está emitiendo el informe.

2.1.4 EXPRESION DE UNIFORMIDAD

Cuando el auditor independiente expresa una opinión sobre los estados financieros de un solo año, la frase " que fueron aplicadas uniformemente en relación con el año anterior " es apropiada; sin embargo, si los estados financieros corresponde al periodo contable inicial de una empresa, el auditor no deberá hacer referencia a la uniformidad porque no existe un periodo anterior con el cual hacer la comparación. Si el informe del auditor abarca dos o más años, un lenguaje similar a " aplicado sobre una base uniforme " deberá usarse un lenguaje tal como " aplicados uniformemente durante el periodo sobre una base uniforme en relación con el año anterior "

2.1.5 LA TERCERA NORMA RELATIVA AL INFORME ES:

Las revelaciones informativas en los estados financieros deberán considerarse como razonables adecuadas a menos que se indique lo contrario en el informe.

La razonabilidad de la presentación de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, incluye las revelaciones adecuadas referentes a cuestiones importantes. Estas cuestiones se refieren a la forma, disposición y contenido de los estados financieros con sus notas anexas; la terminología empleada; la cantidad de detalles suministrados; la clasificación de las partidas en los estados; las bases de las cantidades presentadas.

Esta enumeración no pretende ser limitativa sino simplemente enunciativa de la naturaleza y tipo de las revelaciones necesarias para que los estados financieros sean suficientemente informativos.

El auditor independiente debe emplear su juicio a la luz de las circunstancias y hechos de los que se dé cuenta en esa ocasión para decidir qué es lo

que constituye un asunto que requiera ser revelado.

Si se omiten en los estados financieros cuestiones que el auditor independiente considera que requieren ser reveladas, estas cuestiones deberán ser incluidas en su informe, y el auditor deberá expresar en su opinión la excepción apropiada.

La cuestión de las revelaciones que deben hacerse en los estados financieros está en cierta forma relacionada con la información que el auditor recibe sobre bases confidenciales que tiene una calidad semejante a las comunicaciones privilegiadas. Sin esta base de confidencialidad, el auditor puede tener dificultad a veces para obtener la información necesaria para formular su opinión. Si la información recibida, en su opinión no requiere ser revelada para que los estados financieros no induzcan a conclusiones erróneas, esta norma no requiere que tal información sea revelada.

2.2 EXPRESION DE LA OPINION EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

La cuarta norma relativa a la información y dictamen es:

El dictamen contendrá, ya sea una expresión de opinión con respecto a los estados financieros, tomados en conjunto, a una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no se puede expresar una opinión en general, deben indicarse las razones. En todos los casos en que el nombre de auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

El objetivo de la cuarta norma relativa a la información y al dictamen es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que el auditor independiente está asumiendo, siempre que su nombre esté relacionado con estados financieros. Al pensar en el grado de responsabilidad que está asumiendo, el auditor no debe olvidar que la justificación para expresar su opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a las normas de auditoría generalmente aceptadas, esta norma no impide la expresión de opiniones por separado sobre la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera. El auditor independiente puede expresar una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y abstenerse de opinar o expresar una opinión con salvedades o adversa, sobre los otros.

2.2.1 OPINION SIN SALVEDADES

Una opinión sin salvedades indicando que los estados financieros presen

tan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, y los cambios en la situación financiera, puede expresarse solamente cuando el auditor independiente se ha formado la opinión, sobre la base de un examen hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, de que dicha presentación se conforma con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme, y que incluyen todas las revelaciones informativas necesarias para hacer que los estados financieros no induzcan a error.

INFORME CORTO.

Generalmente la forma corta de dictamen del auditor se emplea en relación con los estados financieros básicos. La forma corta usual de dictamen consiste en una exposición del trabajo ejecutado, expresado en un párrafo inicial o en "alcance", y en una exposición de las conclusiones del auditor independiente, en un párrafo final a la opinión.

El dictamen debe dirigirse al cliente, o al Consejo de Administración o a los accionistas del cliente, si son ellos quienes hicieron la contratación o si se prefiere destinarlo a ellos. Cuando la designación del auditor es hecha por los consejeros y es aprobada por los accionistas el dictamen puede dirigirse a ambos.

2.2.2 OPINION CON SALVEDADES

Cuando el auditor independiente piensa emitir una opinión con salvedades debe modificarse el párrafo de la opinión de la forma corta estándar del dictamen, a fin de que quede clara la naturaleza de las salvedades. Debe referirse específicamente al objeto de la salvedad y debe dar una explicación clara de las razones para fundar la salvedad y su efecto en la situación financiera, en el resultado de las operaciones y en los cambios en la situación financiera, si pueden determinarse razonablemente.

Cuando una salvedad sea tan importante que impida la expresión de una opinión con respecto a lo razonable de los estados financieros tomados en conjunto, se requiere, ya sea una abstención de opinión o una opinión negativa.

Cualesquiera frases que modifiquen la opinión, deben considerarse que de algún modo limitan la opinión; sin embargo el hacer referencia al dictamen de otros auditores independientes con una base en la cual se apoya en parte la opinión, no debe interpretarse como una salvedad a la opinión, sino más bien como una indicación de la delimitación de la responsabilidad asumida en el desempeño del trabajo.

2.2.3 OPINION NEGATIVA

Una opinión negativa es una opinión en el sentido de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, o los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se requiere de una opinión negativa en cualquier dictamen en el que las excepciones, en cuanto a la presentación razonable, son tan importantes, que - según el criterio del auditor independiente, no se justifica una opinión con salvedades. En esas condiciones, no se considera apropiada una abstención de opinión, ya que el auditor independiente tiene información suficiente para formarse una opinión de que los estados financieros no están presentados razonablemente. Siempre que un auditor independiente emita una opinión adversa, debe dar a conocer todas las razones que le obligan a emitirla, generalmente en un párrafo intermedio de su dictamen en el que describa las circunstancias.

2.2.4 ABSTENCION DE OPINION

Cuando el auditor independiente no ha obtenido evidencia suficiente competente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, el debe declarar en su dictamen que está imposibilitado para expresar una opinión sobre dichos estados. La necesidad de abstenerse de opinar puede originarse, ya sea por limitaciones serias en el alcance de su examen, o por la presencia de incertidumbres poco usuales con respecto al importe de una partida, o la posible existencia de una cuestión que afecte de modo importante la situación financiera o el resultado de las operaciones, ocasionadas que el auditor independiente no esté capacitado para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, debe asentar claramente que el alcance del examen no fué adecuado para justificar la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

2.2.5 OPINION PARCIAL

Una opinión parcial difiere de una opinión con salvedades. En una opinión con salvedades, el auditor expresa su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, al mismo tiempo que indica claramente la salvedad que, a su criterio, no imposibilita su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. En el caso de una opinión parcial, el auditor ha llegado a la conclusión de que debe abstenerse de expresar su opinión o bien de que debe expresar una opinión negativa sobre los estados tomados en conjunto; no obstante, cree que las circunstancias, incluyendo el alcance de su examen, justifican su

expresión de una opinión que se limita a ciertas partidas de los estados financieros sobre las que ha podido satisfacerse.

El auditor independiente puede emitir una opinión parcial solamente cuando, a su juicio, el alcance de su examen y los resultados del mismo lo justifican, y se acompaña de una abstención de opinión o de una opinión negativa con respecto a los estados financieros tomados en conjunto. No obstante, no debe emitirse si los rubros de estados financieros de los que está satisfecho son, en conjunto poco importantes. Asimismo, la opinión parcial no debe oscurecer o aparentar contradecir la abstención de opinión u opinión negativa; lo contrario puede originar una presunción incorrecta en cuanto a la posición del auditor con respecto a los estados financieros tomados en conjunto.

ALCANCE DEL EXAMEN.

El auditor debe reconocer que la expresión de una opinión parcial con respecto a rubros específicos incluidos en los estados financieros, requiere generalmente un examen más extenso de dichos rubros que el que habitualmente se requiere para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Tres factores básicos influyen para respaldar una opinión parcial sobre rubros específicos de los estados financieros:

- a) Las restricciones al alcance impuestas por el cliente limitan la libertad del auditor para seleccionar procedimientos y examinar evidencias.
- b) Muchos rubros de los estados financieros están interrelacionados entre sí.
- c) El límite de la importancia relativa para los rubros de los estados financieros considerados individualmente, es generalmente menor que para los mismos rubros considerados como componentes de los estados financieros tomados en conjunto.

EXPRESION DE UNA OPINION PARCIAL.

Una opinión parcial debe expresarse cuidadosamente en términos que no contradigan ni invaliden la abstención de opinión o la opinión adversa con respecto a los estados financieros tomados en conjunto. La opinión parcial debe indicar claramente que no se tiene la intención de opinar sobre la situación financiera, resultado de las operaciones o cambios en la situación financiera. El informe debe identificar las cuentas específicas cubiertas por la opinión parcial, tales como "efectivo, cuentas por cobrar y valores". En algunos casos, cuando son pocas las cuentas no cubiertas por la opinión parcial, puede lograrse una correcta identificación haciendo referencia a las cuentas excluidas.

Si se considera apropiado emitir una opinión parcial, éste debe seguir inmediatamente a la abstención de opinión adversa que cubre los estados finan-

cieros. La opinión parcial debe expresarse en el párrafo en el que aparece la abstención de opinión adversa, o en un párrafo adicional.

3 OTROS TIPOS DE INFORMES

3.1 INFORMES LARGOS

Aun cuando por lo general la profesión contable ha adoptado el informe corto en relación con los estados financieros que se tiene intención de publicar, los auditores también formulan un buen número de los llamados "informes - largos". Además de los estados financieros básicos, estos informes, generalmente, incluyen detalles de las partidas que integran estos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos, otro material informativo, del que una parte puede no ser de naturaleza contable, y algunas veces, una descripción del alcance del examen del auditor, más detallado que la descripción en los informes usuales de forma corta.

El requisito de la cuarta norma relativa a la información y dictamen, - en el sentido de que "...el dictamen debe contener una indicación clara y precisa del tipo del examen del auditor, si lo hay, y el grado de responsabilidad que esta asumiendo", se aplica tanto el informe corto como al largo, el lenguaje del informe corto se usa en el informe extenso, el informe corto cubre solamente los estados financieros básicos, con respecto a otros datos del informe largo. Esto puede lograrse por medio de una explicación como la siguiente:

- a) Indicar que su examen ha sido hecho fundamentalmente con el propósito de formular una opinión sobre los estados financieros básicos, tomados en conjunto, y
- b) Los demás datos incluidos en el informe, aun cuando no se consideran necesarios para una presentación razonable de la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si la información adicional se presenta en una sección separada del informe largo, la explicación anterior puede aparecer adecuadamente en una introducción.

Cuando existan a la vez un informe largo y uno corto convencional, el auditor deberá asegurarse de que:

- a) El informe largo no contenga datos, que de omitirse en el informe corto, podría justificar la acusación de que el informe corto podría inducir a interpretaciones erróneas por revelación inadecuada de hechos importantes.
- b) Ninguno de los comentarios u otros datos incluidos en el informe largo pue-

de servir de base a una acusación de que dicha información constituye excepciones o reservas a la opinión del auditor.

Además, el auditor debe de tomar en cuenta si el informe largo, considerado por sí mismo, incluye datos financieros que pudieran justificar la imputación de que esa información constituye declaraciones basadas en hechos respecto a los estados financieros o a los registros de contabilidad, más bien que haber expresado una opinión sobre la información financiera que consiste en declaraciones de la gerencia.

3.2 INFORMES ESPECIALES

El término "informes especiales" se refiere a los informes en los que la redacción del informe corto normal no es apropiado, y que requieren redacción especial en la sección relativa a la opinión.

Informes preparados con fines limitados.

Informes que tienen que presentarse a diversos organismos en formularios especiales que requieren una presentación uniforme de los estados. Estos pueden incluir informes que deban presentarse a diversas autoridades gubernamentales o a organismos de crédito y otros similares.

Las normas generales y las normas relativas a la ejecución del trabajo, en el grado apropiado de acuerdo con la naturaleza del compromiso, son aplicables a los trabajos que impliquen la emisión de informes especiales.

INFORMACION FINANCIERA INCOMPLETA.

Los informes especiales que presenten información financiera incompleta o que no incluyan información financiera (por ejemplo, cálculos de regalías, participación de utilidades, rentas, etc.) deben redactarse con vista a su objetivo específico y, por lo tanto, deben indicar que información se presenta, la base sobre la cual se ha preparado y, si en opinión del auditor, se presenta razonablemente conforme a esa base.

Puede haber ocasiones en que sea apropiado que el auditor exprese su opinión respecto a si determinada información financiera incompleta está presentada conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

El examen normal de los estados financieros está proyectado con la finalidad de formular una opinión con respecto a los estados financieros tomados en conjunto y no con respecto a la presentación incompleta de cuentas específicas. Por lo tanto, cuando la situación es tal que el auditor independiente considere que es apropiado expresar una opinión sobre una presentación financiera incompleta, debe tomar en cuenta la responsabilidad adicional que, por este hecho, puede estar asumiendo, y la posible necesidad de extender el alcance de su examen.

INFORMES SOBRE CONTROL INTERNO.

A veces se les solicita a los auditores independientes que emitan informes sobre su evaluación del sistema de control interno para el uso de la gerencia, organismos públicos, otros auditores independientes o el público en general. El propósito de esta sección es contribuir a un mejor entendimiento de dichos informes con respecto a la naturaleza y eficacia del control interno y la evaluación del mismo por el auditor independiente.

UTILIDAD DE LOS INFORMES SOBRE CONTROL INTERNO.

La utilidad de los informes depende de la comprensión de los mismos y de las decisiones que puedan ser tomadas por aquellas personas para quienes se emiten.

1 GENERALIDADES

1.1 CONCEPTO Y OBJETIVOS

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

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros.

La III Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su Mesa Redonda sobre el tema "El Dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: el dictamen que emite el contador público es el 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 representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

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

Según los hermanos Mancera el dictamen se define en estos términos: Dictamen contable. Sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

Para la Comisión Nacional de Valores el dictamen es la certificación 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 del cambio.

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

1.2 IMPORTANCIA DEL DICTAMEN EN EL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PUBLICA

El contador público contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

El dictamen es un documento de la mayor importancia, Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por contadores públicos independientes, y tal requisito realiza en sumo grado su importancia.

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

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

1.3 A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor urgencia al contador público por los servicios que presta, de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de estados financieros.

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (industria, Banca y Comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

1. Como base para obtener o conceder créditos.
2. Como parte integrante de una moderna y científica administración.
3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
5. Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la Bolsa de Valores.

6. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.
7. Aprobación de tarifas de servicios públicos.
8. Posición de productores de una competencia sana nacional.
9. Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.
10. Para inflaciones internas y externas del mercado nacional.

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del contador público ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que desempeña la contaduría pública.

1.4 ANTECEDENTES HISTORICOS

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles - (Companies Act) de 1862 la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

En realidad la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el Auditor conforme lo expresaba la Ley. Sin embargo, no fue sino hasta el año 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

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

"Tengo delante de mí el balance (nombre de la empresa) limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto"

Con la frase auditado y encontrado correcto tenemos el principio de la evolución del dictamen. En Inglaterra, en el año 1900, al modificarse la Companies Act de 1879 se agregó que tenía que haber un auditor que opinaría sobre las cuentas de la compañía.

En Inglaterra se empezó a reconocer la labor del auditor. Durante la Revolución Industrial, el parlamento inglés dictó leyes exigiendo la intervención obligatoria de ellos en determinadas compañías.

La labor de las autoridades consistía principalmente en verificar las -

existencias de caja, los activos físicos a su costo histórico y las deudas específicas con los acreedores de la empresa. Podíanse, por lo tanto, comprobar con bastante aproximación las cifras mostradas por los registros contables. De ahí que al rendir su informe sobre la revisión efectuada asegurasen que los datos contenidos en él presentaban con exactitud la situación de la empresa, dando lugar al uso del término certificado en su informe, ya que certificar significa, precisamente, asegurar, afirmar, dar por cierto alguna cosa, por lo que se presume su inclinación por el uso de dicho término.

Actualmente el auditor juzga lo mostrado en los estados financieros con base en un examen practicado sujetándose a las normas profesionales, y emite finalmente un dictamen que contiene su opinión de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones por un periodo determinado. Asimismo manifiesta que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios fueron aplicados en forma consistente.

No es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningún caso es una afirmación o aseveración de la exactitud de los hechos examinados tal como ello está implícito en el término certificado. El contador público, por lo tanto, opina, no asegura; dictamina, no certifica.

Desde luego las palabras certificado o certificar pueden ser empleadas por el contador público siempre que se trate de la comprobación objetiva de un hecho, por ejemplo, que los estados financieros están de acuerdo con los registros de contabilidad; la existencia de un fondo de caja; de una partida de inventarios o de un inmueble, pero la certificación no será válida en un sentido general, pues el auditor no puede cerciorarse de todos y cada uno de los aspectos de la empresa.

2 DICTAMEN DEL AUDITOR

2.1 GENERALIDADES

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcan-

ce y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen es la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina.

"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.

La opinión del auditor, por ser independiente a la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad -- que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados".

Por ser declaraciones de la administración, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la entidad. En tanto, que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

Tiene por objeto proporcionar los elementos necesarios para que el contador público aplique las normas de auditoría relativas a la emisión del dictamen como resultado de un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.2 OBJETIVO

El objetivo es establecer la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen de importancia relativa.

2.3 PRONUNCIAMIENTOS GENERALES RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

Generalmente, el dictamen del auditor se referirá al balance general y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera. Sin embargo, es posible que el auditor emita-

un dictamen solamente sobre el balance general y no sobre los otros estados financieros básicos.

Asimismo, el auditor podrá emitir una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y una con salvedades o una opinión negativa o abstenerse de opinar sobre otro, si las circunstancias así lo requieren.

- Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.
- Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: hemos examinado; en nuestra opinión; etc.), cuando sea una firma de contadores públicos quien lo suscriba.
- Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminado.

Con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, únicamente debe utilizarse el modelo de un dictamen sin salvedades.

3 FORMAS DE PRESENTACION DEL DICTAMEN

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar un dictamen sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

3.1 DICTAMEN CON SALVEDADES

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión, la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

Los párrafos antes mencionados deben revelar, en su caso, los efectos netos de las salvedades en los estados financieros, considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades. Si

las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

3.2 DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión cumple con la norma relativa a la obligación de emitir un dictamen.

El hecho de abstenerse de opinar, no eximirá al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo e indicarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no se deberá emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen.

3.3 DICTAMEN NEGATIVO

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que lo haría contradictorio y confuso.

3.4 DESVIACIONES EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación-

de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá identificar en forma precisa en qué consisten esas desviaciones, cuantificar su efecto en los estados financieros y consignar la repercusión en su dictamen.

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota con conceptos tales como: insuficiencia, omisión, aplicación incorrecta, etc.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

3.5 LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias, para que tenga un fundamento profesional.

En ocasiones, por razones ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la entidad, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir en un párrafo por separado dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones, según se indica en la siguiente nota:

"Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observé los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio!"

4 MENCION DE UN ASUNTO IMPORTANTE EN EL DICTAMEN

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando:

- Existen contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etc.
- Existan cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en los métodos de aplicación de las reglas particulares o por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.
- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etc.
- Contingencias.

Toda empresa lleva a cabo una variedad de transacciones en el curso normal de sus operaciones, y se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre en mayor o menor grado.

La Comisión de Principios de Contabilidad, se define a una contingencia como "una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida".

Las contingencias se clasifican como sigue:

- Las de carácter repetitivo que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.
- Las de carácter aislado en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable.

Cualesquiera de los dos tipos de contingencias señaladas anteriormente podrán, en un momento determinado, no ser cuantificables debido a que el grado de incertidumbre sea tal que no existan elementos que permitan medir o estimar razonablemente su resultado final.

4.1 CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- Cuando solamente sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen.

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá, atendiendo a la importancia relativa de dicha contingencia, mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen.

Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su trabajo.

Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitación al alcance de su trabajo o una abstención de opinión, de acuerdo a la importancia de la misma.

Cuando por falta de revelación suficiente, sea necesaria una salvedad por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma.

4.2 CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES

Por lo que se refiere a las contingencias cuantificables, si el auditor juzga que las estimaciones de la administración no son razonables, estará ante una desviación a principios de contabilidad y deberá expresar, atendiendo a su importancia relativa, una salvedad o una opinión negativa.

4.3 CONTINUIDAD DEL NEGOCIO EN MARCHA

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable después de la fecha de los estados financieros; por ejemplo, un año.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como: problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contratos de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accio--

nistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc. En estas circunstancias, podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, el auditor podría tener dudas respecto a la recuperación de los activos y a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.

Pueden existir otros factores que mitiguen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

5 CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD O EN LA APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES

El Boletín A-07 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas de inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad y de sus reglas particulares de valuación y presentación y de las revelaciones necesarias, así como de los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etc.

El propósito de que el auditor se cerciore que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, es el de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, aún cuando éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

Para juzgar sobre la inconsistencia, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, porque llevó a cabo una investigación al respecto.

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de: a) que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de --

aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; y se apega a las políticas establecidas; b) que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada; entendida y aceptada. Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.

Cuando el auditor ha verificado que el cambio en principios cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con mayor detalle.

6 DICTAMEN SOBRE EL BALANCE GENERAL

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el balance general de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

En estos casos, será necesario que en una nota a los estados financieros se describan las razones por las cuales no se presentan y, por lo tanto, no se emite una opinión sobre todos los estados financieros básicos, o bien, que el auditor incluya un párrafo de énfasis al respecto en su dictamen.

6.1 DICTAMEN CUANDO SE PRESENTAN ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

Cuando se presentan estados financieros comparativos, el auditor deberá mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y que,

por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresen opinión sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes se indique la mención de ser "no auditados".

Quando se presenten estados financieros comparativos y los correspondientes al ejercicio anterior fueron dictaminados por otro contador público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas.

6.2 DICTAMEN CUANDO HAYA AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquéllos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de estos ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá considerar la conveniencia de mencionarlo en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de estos ajustes retroactivos.

Quando en el ejercicio examinado se determinaron ajustes a resultados de los ejercicios anteriores y la empresa no reformuló los estados financieros modificando las partidas que se hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

7 EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Con el objeto de poder determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que va a realizar, el auditor deberá efectuar un estudio y evaluación del control interno contable existente.

El cumplimiento de esta norma ha dado al contador público una experiencia profesional muy valiosa y por otra parte, ha permitido a los usuarios apreciar la ayuda que el contador público puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente en relación con el control interno contable existente.

7.1 SITUACIONES AL EMITIR UN DICTAMEN SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE

Quando el contador público sea contratado para efectuar un estudio específico del control interno contable y rendir un dictamen sobre el mismo, se --

pueden presentar diversas alternativas:

Que el contador público sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable ya sea a una fecha específica o por un período determinado.

Que se le solicite al contador público emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente de una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a las reglas emitidas por dichos organismos.

Que se le contrate para examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno de una empresa. En este caso, el contador público debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo al diseñar los procedimientos en su programa de trabajo y además debe discutir con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones. En otras palabras, aún cuando es aceptable efectuar una revisión parcial del sistema de control interno contable, deberá seguirse la regla de que se abarquen todas las funciones de un ciclo de transacciones como mínimo ya que de otra forma, la visión que el contador público pueda tener del sistema sujeto a examen será limitada, con los consecuentes efectos en el dictamen.

7.2 RELACION CON EL ESTUDIO DE CONTROL INTERNO CONTABLE CUANDO SE HACE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Es importante señalar que aunque existen afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el contador público efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno contable difieren de las anteriores tanto en su alcance como en sus objetivos.

Por esta razón, en la revisión del control interno en relación con una auditoría de estados financieros el auditor normalmente no considera los aspectos de diseño del sistema, pues su trabajo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica.

Cuando el contador público independiente es contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros, se le solicita una opinión sobre el control interno contable, puede utilizar los resultados de este último trabajo para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros.

El dictamen del contador público sobre el sistema de control interno de una empresa deberá contener lo siguiente:

- a) Alcance del trabajo y fecha o periodo al cual se refiere la opinión;
- b) Mención de que el estudio y evaluación del sistema de control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas;
- c) La indicación de que el diseño y mantenimiento del sistema de control interno contable es una responsabilidad de la administración y una descripción de los objetivos que el mismo persigue;
- d) La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, que pueden permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectadas y de que cualquier sistema está sujeto al deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control;
- e) La opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos del control interno contable, diseñado para prevenir o detectar errores o irregularidades que afecten en forma importante las cifras que muestran los estados financieros. En su caso, descripción de las excepciones encontradas.

CAPITULO IV OPINION DEL AUDITOR DERIVADA DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.**1 EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTROS -
AUDITORES****1.1 GENERALIDADES**

Cuando el auditor externo es contratado para que examine y emita una - opinión profesional sobre estados financieros, puede encontrarse ante la situa- ción de que otros auditores independientes hayan examinado los estados finan- ceros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inver- siones incluidas en los estados financieros que va a dictaminar. Ante esta si- tuación el auditor, tiene que evaluar el efecto en su dictamen del trabajo rea- lizado por otros auditores.

1.2 ALCANCE Y LIMITACIONES

Se aplica cuando el auditor principal utiliza el trabajo de otros audi- tores para emitir su dictamen sobre los estados financieros de una entidad.

1.3 OBJETIVO

El objetivo es proporcionar las normas aplicables que sirvan de guía al juicio profesional del auditor principal, cuando tiene que decidir si utiliza- o no el trabajo de otros auditores independientes que hayan examinado los esta- dos financieros de una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones incluidas en los estados financieros que va a dictaminar, y la - forma y contenido de su dictamen en estas circunstancias. Asimismo, define la- responsabilidad que el auditor principal asume por el trabajo de otros audito- res.

1.4 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS**1.4.1 GENERALES**

El auditor principal sólo podrá asumir responsabilidad y emitir una opi- nión sobre estados financieros que incluyan una o más subsidiarias, divisiones, sucursales, componentes o inversiones examinadas por otros auditores, cuando - haya cumplido con las normas de auditoría y aplicado todos los procedimientos- de auditoría que hubiesen sido necesarios en las circunstancias.

El auditor principal deberá tomar en consideración para decidir si asu- me o no la responsabilidad por el trabajo de otros auditores, los siguientes - factores:

- a) La importancia relativa de la porción de los estados financieros examinados en comparación con la examinada por otros auditores. Para ello, deben considerarse aspectos tales como los riesgos principales de la auditoría en cada entidad, los problemas potenciales de auditoría, especialmente con operaciones importantes intercompañías o transacciones poco usuales, uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad, las reservas importantes para cubrir riesgos por litigios, contingencias, las pérdidas recurrentes, etc.
- b) El cumplimiento de los otros auditores con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

1.4.2 EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE NO HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

Si el auditor principal decide asumir responsabilidad por el trabajo realizado por otros auditores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de éstos.

Si el auditor principal decide tomar esta posición, es claro que no deberá indicar en su dictamen que una parte del examen de los estados financieros fue hecha por otro auditor, ya que esto podría ocasionar confusión al usuario del dictamen al mal interpretar el grado de responsabilidad que está asumiendo.

1.4.3 EL AUDITOR PRINCIPAL DECIDE HACER REFERENCIA EN SU DICTAMEN AL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

Cuando el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores, deberá indicar claramente en el mismo la división de responsabilidades sobre la porción de los estados financieros cubierta por el examen de otros auditores. Por lo tanto, su dictamen deberá revelar la magnitud de la porción de los estados financieros examinados por el otro auditor, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios.

La referencia en el dictamen del auditor principal al hecho de que parte del examen fue efectuado por otro auditor, no debe redactarse como una salvedad a la opinión sino como una indicación de la división de responsabilidades entre los auditores que llevaron a cabo los exámenes de varios componentes de los estados financieros tomados en conjunto.

1.4.4 SALVEDADES EN LOS DICTÁMENES DE OTROS AUDITORES

Si los dictámenes de otros auditores incluyen salvedades, o bien se emitió una abstención u opinión negativa, el auditor principal deberá decidir si el asunto que originó la salvedad, abstención u opinión negativa es de tal naturaleza e importancia en relación con los estados financieros que está dictaminando, que requiera que su dictamen deba incluir dichas salvedades.

2 EFECTOS DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

2.1 GENERALIDADES

El objetivo del examen de los estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de operación de una empresa, de conformidad con principios de contabilidad.

Lo anterior implica que, el auditor tendrá que obtener elementos de juicio suficientes y certeza razonable para opinar sobre hechos o fenómenos reflejados en los estados financieros que por su naturaleza o características particulares quedan fuera de su ámbito profesional y corresponden a un especialista en determinada área. Aunque se reconoce que por su preparación académica y experiencia, el auditor debe estar familiarizado con asuntos de negocios en lo general, no se espera que tenga la experiencia o entendimiento para poder dominar aspectos que competen a otra ocupación o práctica profesional.

Consecuentemente, el contador público independiente tendrá que cubrir en su auditoría la revisión de los trabajos realizados por un especialista y la evaluación de la razonabilidad de los resultados.

2.2 ALCANCE Y LIMITACIONES

Trata exclusivamente sobre el efecto que tiene en el dictamen del auditor el resultado de la revisión de trabajos efectuados por un especialista.

Un especialista es la persona o firma que posee conocimientos técnicos y experiencia en un determinado campo de acción, diferente al de la contabilidad y auditoría, y puede ser contratado tanto por el cliente como por el auditor.

La finalidad es determinar el efecto que tienen los resultados de trabajos efectuados por un especialista en el dictamen del auditor, cuando dichos trabajos respaldan cifras o revelaciones importantes de los estados financieros.

2.3 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

1. El auditor debe revisar, los trabajos efectuados por otros profesionales - con conocimientos especializados, tales como ingenieros, abogados, peritos-valoradores, actuarios, etc., y evaluar la razonabilidad de los resultados.
2. Debido a la diversidad de asuntos que se pueden presentar y que no se pueden exigir que el contador público posea conocimientos técnicos que competen a otras profesiones, dicha revisión debe considerarse como la comprobación de aquellos elementos objetivos susceptibles de verificación, y a la evaluación de los efectos tomando en cuenta el resultado de sus propios procedimientos de auditoría y el conocimiento del negocio.
3. La responsabilidad del auditor en el descubrimiento de errores o irregularidades existe solamente en el caso de que éstos debieron haber sido afectados, y no lo fueron, como consecuencia clara de su falta en el cumplimiento con las normas de auditoría.
4. Si después de ejecutar los procedimientos de auditoría considerados adecuados en las circunstancias, el auditor concluye que los resultados del trabajo de un especialista respaldan la información relativa contenida en los estados financieros, habrá obtenido evidencia suficiente y competente para basar su opinión. Por el contrario, de existir diferencias importantes entre los resultados del trabajo de un especialista y la información reflejada en los estados financieros, o el auditor concluye que dichos resultados no son razonables, deberá aplicar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo la posible intervención de otro especialista.
5. Si después de ejecutar los procedimientos adicionales de auditoría aplicables en las circunstancias, el auditor concluye que:
 - a) La información contenida en los estados financieros no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, emitirá su dictamen con la salvedad u opinión adversa que corresponda.
 - b) Continúan sus objeciones sobre los resultados del trabajo del especialista y éstas no serán resueltas satisfactoriamente, deberá emitir su dictamen -- con la salvedad o abstención de opinión que corresponda.
6. Cuando el auditor expresa una opinión limpia no deberá hacer referencia alguna en su dictamen al trabajo de un especialista, ya que esto podría mal interpretarse y considerarse como una salvedad o declaración de división de responsabilidades.
7. Si el auditor expresa una salvedad, abstención o negación en su dictamen, y la causa de ello proviene de aspectos relacionados con el trabajo de un especialista, podría hacerse referencia al resultado de dicho trabajo en el -

dictamen, pero sólo si se considera que al hacerlo haría más clara su comprensión a cualquier lector.

8. El auditor debe asegurarse de que los estados financieros o sus notas revelen adecuadamente las situaciones, eventos o transacciones en cuya cuantificación o determinación de efectos participó un especialista.

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

Uno de los instrumentos auxiliares utilizados en la Cruzada Nacional -
 Contra la Evasión Fiscal, para determinar si alguna empresa cumple con sus ---
 obligaciones fiscales, es el dictamen que un contador público independiente, -
 debidamente registrado ante las autoridades, hace sobre los estados finanie--
 ros de las empresas y su relación con las disposiciones fiscales.

Aunque estos dictámenes no impiden el ejercicio de las facultades de -
 revisión por parte de las autoridades, sí originan múltiples beneficios, tales
 como:

- Seguridad razonable de que la situación fiscal, libros, registros y -
 documentos, está apegada a las disposiciones fiscales.
- Ahorro de dinero al pagar espontáneamente la empresa los impuestos -
 omitidos, detectados por el contador, lo cual reduce los recargos con
 siderablemente, además de eliminar multas por incumplimiento.
- Tranquilidad en cuanto a la veracidad de los hechos afirmados por el-
 contador sobre los estados financieros del dictaminado y de las co---
 rrecciones fiscales efectuadas, así como otras aclaraciones, salvo --
 prueba en contrario.

Como se puede apreciar, solicitar un dictamen fiscal a contadores públicos
 autorizados tiene ventajas no sólo fiscales, sino también financieras y admi
 nistrativas. De ahí que, a través de una revisión más exhaustiva de dictámenes
 por parte de la Secretaría de Hacienda, se logre una mayor confianza y credi
 bilidad en tales instrumentos.

3 ALCANCES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO PARA EFECTOS FISCALES

3.1 REGLAMENTO DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Que el dictamen relativo a estados financieros emitido por contadores-públicos ha mostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización, tanto para las autoridades como para los contribuyentes.

ARTICULO 2o. El contador público que desee obtener el registro a que se refiere el artículo 85 (actual 52) del Código Fiscal de la Federación, deberá presentar solicitud a la Secretaría con la que acompañará copia certificada de los siguientes documentos:

- I. Acta de nacimiento o carta de naturalización en su caso.
- II. Título profesional.
- III. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- IV. Constancia reciente emitida por el colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo.

Asimismo deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está acusado o condenado por delito de carácter fiscal, por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, de falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro, también de carácter internacional, que amerite pena corporal.

La Secretaría inscribirá en el registro a los contadores públicos que acrediten lo dispuesto en este artículo.

ARTICULO 3o. Los contribuyentes que deseen presentar dictamen formulado por contador público registrado relativo a sus estados financieros, deberán presentar aviso a la Secretaría dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, observando las siguientes reglas:

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

En caso de contribuyentes del impuesto sobre la renta al ingreso de -- las personas físicas, el ejercicio fiscal se entenderá referido al año del calendario.

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 al plazo de la presentación del aviso a que se refiere este artículo.

ARTICULO 4o. El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá

efectos 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 refiera 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.

Cuando 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 legal del contador público que lo suscriba.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirán efecto fiscal alguno.

ARTICULO 6o. El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al contador público originalmente designado, siempre que lo comunique a la Secretaría dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 3o., justificando los motivos que tuviere.

Cuando 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 existe sustitución del contador público la Secretaría podrá 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 3o., comunique a la Secretaría que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

ARTICULO 7o. Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente, por afectar su independencia e imparcialidad, al contador público registrado que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de 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.
- III. Tenga, haya tenido o pretenda tener, en el ejercicio fiscal que dictamina alguna injerencia 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 dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las dependencias fiscales de las entidades federativas coordinadas.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

ARTICULO 8o. Para dar cumplimiento a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 3o. de este Reglamento, deberá presentar los siguientes documentos:

- I. Dictamen relativo a los estados financieros, emitido por contador público registrado.
- II. Estados financieros básicos examinados por el contador público registrado y respecto de los cuales emite su dictamen.
 - a) Balance general.
 - b) Estado de resultados.
 - c) Estado de modificaciones del capital contable.
 - d) Estado de cambios en la situación financiera.
 - e) Notas a estos estados.

III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por contador público registrado.

IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a) Estado comparativo de resultados.
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
- e) Relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
- f) Conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos sobre la renta.
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otros impuestos federales.
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- i) Los demás documentos que señalan las reglas de carácter general que expresa la Secretaría.

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

I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales - del contador público cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento legal.

II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan -- allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.
- b) El estudio y evaluación del sistema de control del contribuyente le permita dictaminar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que -- habrán de emplearse.
- c) Haya obtenido elementos probatorios suficientes y adecuados.

El cumplimiento de las normas de auditoría a que se refiere esta fracción, será consignado fehacientemente y bajo la responsabilidad del contador -- público en los papeles de trabajo en que base su dictamen.

III. Las relativas al dictamen e información, cuando el contador público exprese su opinión sobre los estados financieros cerciorándose que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

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

ARTICULO 10. El contador público deberá emitir conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne:

- I. La descripción de acuerdo con lo que indiquen las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría, acerca de:
- a) El régimen fiscal del contribuyente.
 - b) La verificación documental realizada.
 - c) La revisión de bases, cálculo y entero de los impuestos federales correspondientes.
 - d) La revisión de la información complementaria incluida en los anexos a que se refiere el artículo 8o. de este Reglamento.
- II. La declaración bajo protesta de decir verdad, del apego del dictamen a lo ordenado en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y en este Reglamento, así su opinión acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, indicando, en su caso, las omisiones observadas independientemente de su importancia relativa.

ARTICULO 11. La Secretaría podrá llevar a cabo la revisión del dictamen y demás documentos a que se refiere el artículo 8o., conforme al siguiente procedimiento:

- I. Requerirá al contador público.
- a) Cualquier información que conforme a este Reglamento y demás disposiciones fiscales debiera estar incluida en los estados financieros para efectos fiscales.
 - b) La exhibición, para su revisión de los papeles de trabajo elaborados con motivo 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 libros y documentos original, en aquellos casos en que así lo considere necesario.
- II. La Secretaría podrá requerir 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.
- El requerimiento de los documentos e informes a que se refiere esta fracción se hará por escrito dirigido al contribuyente, con copia al contador público.

III. Cuando efectuado lo dispuesto en las fracciones anteriores, la información proporcionada no es suficiente a juicio de la Secretaría, ésta podrá, en -- los términos de la fracción III del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, requerir a terceros y además obligados la información y documentación que en adición a la obtención del contador público o del contribuyente, considere necesarias para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

ARTICULO 13. La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público, o le amonestará de acuerdo con lo siguiente:

La suspensión procederá cuando:

- a) El contador público cumple tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 85 --- (actual 52) del Código Fiscal de la Federación, y 7o., 8o., 9o., 10 y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.
- d) El contador público esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro, también de carácter intencional, que amerite pena corporal. En este caso la suspensión durará hasta la resolución definitiva de la causa.

I. La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- c) Hubiera participado en la comisión de cualquiera de los delitos señalados en el inciso d) de la fracción anterior.

II. La amonestación procederá cuando:

- a) Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los -- artículos 8o., 9o., y 10.
- c) El contador público no cumpla con los requerimientos que le formule la Secretaría en los términos de los incisos a), b), c), de la fracción I del -- artículo II.

4 OPINION SOBRE INFORMACION COMPLEMENTARIA QUE ACOMPAÑA A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS DICTAMINADOS.

4.1 GENERALIDADES

En ocasiones los clientes solicitan que adicionalmente a los estados financieros básicos se incluya un informe que contenga detalles de las partidas que integran estos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera, otro material informativo, del que una parte puede no ser de naturaleza contable, y algunas veces una descripción del alcance del examen del auditor, esta información recibe el nombre genérico de "información complementaria".

En virtud de que esta información complementaria acompaña a los estados financieros básicos, el auditor debe aclarar la responsabilidad que tiene en relación a la misma.

4.2 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

Se denomina información complementaria a los análisis o comentarios que acompañan y amplían la información básica que se encuentra contenida en un juicio de estados financieros dictaminados por el auditor.

Estos análisis o comentarios sobre los estados financieros representan información complementaria que se proporciona a solicitud y bajo la responsabilidad básica del cliente.

Es importante destacar que aunque la información complementaria se presenta acompañando a los estados financieros dictaminados, ésta no viene a sustituir la información básica que debe estar incorporada en dichos estados financieros.

La información complementaria deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del auditor.

Debe tenerse presente que la información complementaria es en esencia una ampliación a los estados financieros básicos y sus notas. No obstante esta calidad complementaria de la información, el auditor debe asegurarse que la misma ha sido revisada mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos.

De la misma forma, si el auditor se ve limitado en el alcance de su revisión, y por lo mismo tiene que abstenerse de opinar sobre los estados financieros básicos, la información complementaria que se presente participará de esa limitación en el examen y el auditor deberá destacar que también se abste

ne de opinar sobre la información adicional que se está presentando.

La opinión que se exprese sobre la información complementaria debe destacar:

- a) Que el examen tuvo como objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos.
- b) Las salvedades que resulten de su examen de los estados financieros básicos y, en su caso, la abstención de opinión u opinión negativa indicando todas las razones que tenga para ello y cómo afectan a la información complementaria.
- c) Que los registros contables de donde se obtuvo la información complementaria, fueron sujetos del examen a que se refiere el punto a).
- d) Que la información complementaria no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.

El auditor deberá asegurarse de que la información complementaria no contenga datos que contradigan, o sean incongruentes con el tipo de opinión emitida en el dictamen relativo a los estados financieros básicos.

La opinión sobre la información complementaria deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen, o bien, inmediatamente antes de dicha información.

Cuando la opinión sobre la información complementaria no se incluye en el dictamen sobre los estados financieros sino al principio de la misma, ésta deberá hacer referencia a dicho dictamen y llevar la misma fecha.

4.3 PRESENTACION

La presentación de la información complementaria dependerá de los requerimientos del cliente, sin embargo, el paquete que contiene el dictamen sobre los estados financieros básicos y la información complementaria, podría presentar el siguiente arreglo:

- Dictamen del auditor sobre los estados financieros básicos y sobre la información complementaria.
- Estados Financieros básicos.
- Notas a los estados financieros.
- Información complementaria. Es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información presentada, que puede comprender uno o varios de los siguientes conceptos:
 - Análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.

- Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados, y en algunas ocasiones, a solicitud expresa del cliente, procedimientos de auditoría aplicados y alcances de los mismos.
- Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas.
- Comentarios sobre situaciones específicas que se consideran importantes para el lector.
- Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios de la entidad, en relación con la información presentada.

5 ASOCIACION DEL NOMBRE DEL CONTADOR PUBLICO CON ESTADOS FINANCIEROS

5.1 PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS PUBLICADOS

Existen circunstancias en las cuales una entidad por razones de tipo legal u otras, pública la totalidad de los estados financieros, incluyendo sus notas relativas o, en otros casos, publica solamente el balance general. Si dichos estados financieros han sido auditados por Contador Público independiente, se entenderá que éste asume responsabilidad sobre dicha publicación, cuando antes de llevarse a cabo, le es permitido revisar la información y firmar la opinión correspondiente. En estos casos, será necesario que el Contador Público se asegure, que la información que va a ser publicada, corresponde a aquélla examinada por él.

En su calidad de comisario, el Contador Público independiente tiene la obligación legal y de acuerdo con las normas de auditoría, de emitir el dictamen que corresponde a su actuación como tal.

Es frecuente que cuando se publican estados financieros o cualquier otra información financiera en folletos, reportes, análisis, etc., se incluyan informes de la gerencia, estadísticas e información de diversa índole para ofrecer al lector un conocimiento más completo de la entidad.

Aún cuando el auditor no asume responsabilidad por la información adicional que se presenta junto con su dictamen, deberá cerciorarse que dicha información no contradiga a la ya dictaminada.

6 FACTORES QUE INFLUYEN EN EL DICTAMEN

6.1 A QUIEN DEBE DIRIGIRSE EL DICTAMEN

No se puede establecer una regla fija en relación a quién hay que dirigir el dictamen emitido por el contador público. Si el negocio, objeto de la -

auditoría, es propiedad de una persona física, lo normal será que el dictamen se dirija a esa persona. Pero si se trata de una persona moral, es decir, de una sociedad, debe dirigirse a quien contrató o designó al auditor, que en algunas ocasiones será el Consejo de Administración, en otras la Asamblea General de Accionistas o el director o presidente de la sociedad. Puede darse el caso de que el dictamen deba dirigirse a un tercero, como por ejemplo, al futuro inversionista de una compañía cuando solicite de un Contador Público la práctica de una auditoría en la compañía en que va a invertir una determinada suma como accionista, con el fin de garantizar su inversión. Para determinar a quién debe dirigirse el dictamen siempre se tendrá en cuenta la primera visita al cliente o a la empresa que habrá de auditarse.

6.2 PRESENTACION DEL DICTAMEN

Existen dos formas de presentación del dictamen:

1. Haciéndolo parte integrante del balance, al calce del mismo, y
2. Formulándolo en hoja por separado adjunta a los Estados Financieros examinados.

En el primer caso, normalmente se le coloca al calce del Balance General si se desea publicarlo y se quiera, por comodidad, presentar sólo el Balance General. Esto se hace en aquellas compañías que por Ley tienen que publicar su balance dictaminado por contador público.

A continuación muestro los dictámenes existentes más comunes y que por los cuales es el desarrollo del presente trabajo.

" A los señores accionistas de Cía. ABC, S.A. y Subsidiarias "

"Hemos hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno - contable de la Compañía ABC, S.A. y Subsidiarias, en vigor a (fecha). (Cuando el examen abarca un período se señalaría por el período del 1o. de enero al 31 de diciembre de 19____,)"

Nuestro estudio y evaluación hechos de acuerdo con normas profesionales aplicables para estos exámenes.

La administración de la Compañía ABC, S.A. y Subsidiarias es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos, de las técnicas de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

En nuestra opinión, el sistema de control interno contable de la Cía. - ABC, S.A. y Subsidiarias, tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN NUEVO EN RELACION AL BOLETIN B-7 Y B-10

Al H. Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan.....en esa fecha.

La compañía omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera por el ejercicio que terminó el.....de.....de..... De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN PARCIAL CON RELACION AL B-7 Y B-10

Al H. Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera sólo se ha efectuado de manera parcial, según se explica en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan.....en esa fecha.

La compañía ha incorporado a sus estados financieros básicos los efectos de la inflación en los rubros de inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y costos y gastos. Sin embargo, los principios de contabilidad exigen que también se revelen los efectos de la inflación en los rubros de inventarios y capital contable, revelación que ha sido omitida.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

**DICTAMEN CON SALVEDAD CON EFECTOS DE CONTINGENCIAS
PERO SIN SALVEDAD DE OPINION**

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

En el caso de utilizar el formato del dictamen abreviado la salvedad se expresaría así:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y excepto por el - efecto de la falta de una provisión para el pago de las indemnizaciones, como se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan-preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de.....al 31 de diciembre de.....y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha como se describe en la Nota X a los estados financieros...los trabajadores en las utilidades respectivas, la utilidad de 19.....y las utilidades acumuladas se hubiesen disminuido en ---- \$ XXXX aproximadamente.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION CON EFECTOS DE CONTINGENCIAS

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

- a) En el caso de utilizar el formato del dictamen abreviado la opinión negativa se expresaría así:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la Administración de la Compañía, no -- presentan la situación financiera de.....al 31 de diciembre de 19.....ni el resultado de sus operaciones ni los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en el párrafo siguiente:

Como se describe en la Nota X a los estados financieros, el principal - cliente de la compañía ha estado en huelga durante cinco meses y se declaró en suspensión de pagos; sin embargo, la compañía no ha registrado una estimación para la pérdida de la cuenta por cobrar a su cargo y que asciende a \$ XXXX. Si se hubiese registrado esta provisión, la utilidad de 19.....y las utilidades - acumuladas se hubiesen disminuido en ese mismo importe, manifiesto no estar en posición de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en conjunto en vista que afecta substancialmente la determinación de la posición - financiera y los resultados de operación".

México, D.F.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN CON SALVEDAD CON ABSTENCION DE OPINION

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

- a) En caso de utilizar el dictamen abreviado, la redacción sería la siguiente:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, y sujeta a los posibles efectos, de haber alguno, los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía".

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PRESUPUESTADOS

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

- a) En nuestra opinión, con base en la revisión que practicamos, los estados financieros presupuestos que se acompañan, preparados por la - administración de la Empresa X y Z, S.A., en la que recae la responsabilidad de la realización de los eventos futuros, para el año que terminará el....., fueron preparados de acuerdo con principios presupuestarios, sobre bases adecuadas y semejantes a las aplicadas en el año inmediato anterior.
- b) Hemos revisado la formulación de los estados financieros presupuestos que se acompañan, de la Empresa X y Z, S.A., para el año que terminará el.....Nuestra revisión se efectuó de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y, consecuentemente, incluyó pruebas sobre el origen de los datos del presupuesto así como de las situaciones estimadas, tal como se explica en la nota.....y otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias.

La realización de las operaciones que se presumen, es responsabilidad - absoluta de la administración.

En nuestra opinión, los estados financieros presupuestos adjuntos de la Empresa X y Z, S.A. para el año que terminará el.....fueron razonablemente preparados de conformidad con principios presupuestarios y bases adecuadas que se aplicaron en forma semejante a las del año inmediato anterior.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

**DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN LAS AUDITORIAS DE
EJERCICIOS INICIALES Y POSTERIORES**

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la compañía "X", al.....y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan, razonablemente, la situación financiera de la Compañía "X" al....., el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN CON NEGACION DE OPINION

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al.....y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, excepto que, de acuerdo con sus instrucciones, no solicité confirmación directa de los saldos por cobrar ni presencié la toma de los inventarios físicos al principio y al cierre del ejercicio.

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

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

Nº de Cédula Profesional

DICTAMEN CON OPINION ADVERSA

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al.....y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas

En mi opinión, los Estados Financieros considerados en su conjunto no reflejan, la situación financiera de.....al....., ni el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, en vista de lo señalado en los párrafos siguientes:

Según se explica en la nota 2 de los Estados Financieros, se considera que la estimación para cuentas malas no cubre saldos incobrables por la cantidad de \$ 00,000, originados en ventas efectuadas en el ejercicio examinado.

Según se explica en la nota 3 de los Estados Financieros, no se ha hecho provisión para los posibles daños que pudieran reclamarse a la compañía en relación con un juicio pendiente, tal vez que el importe de dicho pasivo, en caso de serlo no es determinable a la fecha.

La empresa tiene un pasivo de \$ 000,000 de dólares registrado al tipo - de cambio de \$ 0,000 y por lo tanto ha dejado de registrar un pasivo adicional y la pérdida correspondiente, que se estima en la cantidad de \$ 0.000,000, tomando en consideración el tipo de cambio en vigor. Como consecuencia, las utilidades acumuladas de años anteriores están excedidas en la cantidad de -- \$ 000,000 aproximadamente, después de tomar en consideración el efecto del impuesto sobre la Renta.

México, D.F.,.....19.....

Nombre del Contador Público

C O N C L U S I O N E S

CONSIDERO QUE ES IMPORTANTE CONOCER LOS TIPOS DE DICTAMEN QUE GENERA EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE COMO RESULTADO DE UNA REVISION, POR QUE ELLO PERMITE GUIAR AL LECTOR DEL DOCUMENTO A CONOCER EN FORMA EXPLICITA Y RESUMIDA LA SITUACION DE LA EMPRESA, SIN ENVOLVERLO CON TANTA REDACCION Y CONOCER LO MAS IMPORTANTE O RELEVANTE, POSITIVA O NEGATIVAMENTE, QUE AMERITE ATENCION INMEDIATA PARA SU RESOLUCION O APROVECHAMIENTO.

ES POR ESO QUE EL LECTOR EN BASE AL DOCUMENTO PRESENTADO, DEBERA ENTENDER SIN NECESIDAD DE AYUDA TODO LO QUE REPRESENTA LA EMPRESA RESUMIDA EN UN DICTAMEN.

DANDO ASI EN EL PRESENTE TRABAJO, UNA INFORMACION DONDE SERVIRA DE CONSULTA EN SU CONJUNTO PARA EL LECTOR, YA QUE EN LA ACTUALIDAD HAY DIVERSOS CAMBIOS DE ACUERDO A LA COMPLEJIDAD Y DIVERSIFICACION DE LA EMPRESA.

B I B L I O G R A F I A

MICRO THEMIS FISCAL 1993
LIC. Y C.P. ENRIQUE CALVO N.
Y C.P. ELISEO MONTES S.
EDIT. THEMIS, S.A. DE C.V.

EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA
PUBLICA
C.P. Y L.A.E. BENJAMIN TELLEZ TREJO
EDIT. ECASA

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE
AUDITORIA
EDICION 1993
INSTITUTO MEXICANO DE
CONTADORES PUBLICOS, A.C.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE
AUDITORIA.
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES
PUBLICOS A.C.