

875208



UNIVERSIDAD VILLA RICA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"MODELOS DE DICTAMENES
CON SALVEDADES
PARA EFECTOS FISCALES"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADA EN CONTADURIA

P R E S E N T A

Margarita Dominguez Cuello

C. P. M. A. Ramón Rios Espinosa
DIRECTOR DE TESIS

C. P. Porfirio Hernández Sandoval
ASESOR DE TESIS

**TESIS CON BOCA DEL RIO, VER.
FALLA DE ORIGEN**

1997.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A DIOS :

Te doy gracias por darme la vida, por tener unos padres tan comprensivos y porque cuando mas te necesitaba siempre te sentía cerca de mi, y en los momentos más difíciles me dabas fuerza, fortaleza y sabiduría . Y por haberme permitido llegar a realizar una de mis más grandes metas.

A MIS PADRES :

GUILLERMO Y BENITA

No tengo palabras para ellos, ya que creyeron en mi y me apoyaron incondicionalmente logrando ser los mejores padres del mundo. A mi flaca, por decirme que para todo hay una solución y que la palabra "no puedo" no existe en el Diccionario. A mi papá porque es mi confidente y el mejor de mis amigos, LOS QUIERO MUCHO.

A MI HERMANO :

GUILLERMO DOMINGUEZ CUELLO

Gracias Gordito, porque sin ti la vida no sería divertida, y por todo el apoyo que tuve cuando me desvelaba estudiando o cuando me encontraba muy triste.

A MIS MEJORES AMIGAS :

NIDIA Y LENY

Agradezco a mis queridas amigas, por toda la ayuda prestada y por compartir grandes momentos. A Nidia por todas las noches de desvelo para estudiar para el examen y lograr aparecer en las listas de excelencia. A Leny por preocuparse siempre por mí y estar conmigo en las buenas y en las malas.

A MI MADRINA :

DULCE Ma. HERNANDEZ

Por toda la ayuda prestada en momentos difíciles y por comenzar todo lo que hoy soy. Gracias a ti y a papá Toon por aceptarme como una hija y tenerme mucha paciencia.

CON TODO MI CARIÑO :

FRANCISCO DOMINGUEZ SARMIENTO

Gracias por todo el apoyo y consejos que siempre me brindaste desinteresadamente y por considerarme una de tus amigas.

C.P. JESUS RIOS ORTEGA

Gracias por el apoyo y aliento incondicional que me brindo para el trabajo y la escuela.

C.P. RAMON RIOS ESPINOSA

Gracias por guiarme por el camino adecuado para el desarrollo de esta tesis.

C.P. GERARDO DELGADO CONTRERAS

Por considerarme una de sus mejores alumnas, para mi, eso es un halago y por todo el apoyo que nunca me negó.

DOCTORA SILVIA E. RENDON GONZÁLEZ

Gracias por sus sabios consejos e interés que tuvo en ayudarme en mi carrera. Gracias por la ayuda y apoyo que nunca me negó y porque me hubiese gustado seguir aprendiendo mas, ya que considero que guarda un cofre lleno de conocimientos que nunca se acaba y que es digno ejemplo a seguir.

C.P. PORFIRIO HERNANDEZ SANDOVAL

Gracias por guiarme y apoyarme para el desarrollo de esta tesis y porque siempre confió en mi.

C.P. AMANDA CAPETILLO

Gracias por todo el apoyo y por guiarme siempre por el camino adecuado para la elaboración de esta tesis y por confiar en mí.

A MI QUERIDA SANTA

Gracias por el gran apoyo incondicional que me brindaste para el trámite de esta tesis y por tus sabios consejos que desinteresadamente me proporcionabas cada vez que acudía a tí.

A todos mis compañeros por compartir 5 años de su vida, por su enseñanza y amistad y por la ilusión de verlos realizados profesionalmente.

A toda la banda : Nidia Sánchez, Leny Nava, Liliana Madrigal, Elizabeth Ham, Socorro Franco, Ana Vera, Magdalena Sosa, Juan Luis Padrón (chispita), Carlos Blanco, Oscar Leal, Mauro Gómez.

A mis primos : Luis por todas las veces que lo molestaba con la impresora y porque nunca me negó nada cuando lo necesitaba (que paciencia), Memo (el ejemplo a seguir), Mario , Xochitl y Gaby.

MODELOS DE DICTAMEN CON SALVEDADES PARA EFECTOS FISCALES

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	1
METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION :	
- Planteamiento del Problema :	
* Definido el ambiente espacial	3
* Apoyo del ámbito espacial	3
* Información preliminar de los eventos que suceden en el ámbito espacial	3
* Síntomas del problema	4
* Causas del problema	6
* Diagnóstico	7
* Pronóstico	9
* Control del Pronóstico	10
* Planteamiento	11
* Sistematización	12
- Justificación de la investigación	13
- Objetivo general	15
- Objetivo específico	15

CAPITULO I :

ASPECTOS BASICOS DE LA AUDITORIA

1.1. Conceptos de auditoría	16
1.2. Objetivos de la auditoría.....	20
1.3. Clasificación de la auditoría	21
1.4. Normas de auditoría	26
1.5. Técnicas y procedimientos de auditoría	30
1.6. Evaluación del control interno	34

CAPITULO II:

GENERALIDADES DEL DICTAMEN

	Pág.
2.1. Objetivos del dictamen	37
2.2. Conceptos del dictamen.....	38
2.3. Importancia del dictamen..	41
2.4. Contenido del dictamen	42
2.5. Elementos que integran el dictamen	44
2.6. Informes	53
2.7. Modelos de dictámenes	61
2.8. Salvedades	64
2.9. La Confiabilidad de los dictámenes.....	66
2.10. El dictamen en el futuro.....	71

CAPITULO III:

EL DICTAMEN FISCAL

3.1. Antecedentes del dictamen fiscal	74
3.2. Tipos de dictámenes para efectos fiscales	80
3.3. Obligatoriedad del dictamen fiscal	81
3.4. Documentos que debe presentar el contador público para obtener el registro de dictaminación	85
3.5. Impedimentos para dictaminar estados financiero por un contador público	86
3.6. Personas obligadas a dictaminar los estados financieros por un contador público autorizado	88
3.7. Régimen de sanciones	91
3.8. Revisión de dictámenes para fines fiscales emitidos por contadores públicos	94
3.9. Documentos a presentar junto con el aviso de dictamen de estados financieros	97

CAPITULO IV :

MODELOS DE DICTAMENES CON SALVEDADES PARA EFECTOS FISCALES.

	Pág.
4.1. Modelo de dictamen con salvedades por - limitación en el alcance de la revisión	98
4.2. Modelo de dictamen con salvedades por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados	100
4.3. Modelo de dictamen con salvedades por Inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados	102
4.4. Modelo de dictamen con salvedades por incertidumbre sobre la solución de problemas importantes en favor o en contra de la empresa (contingencias)	104
CONCLUSIONES	108
BIBLIOGRAFIA	113

INTRODUCCION

En Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de Abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, el registro de contadores públicos y la posibilidad de que los contribuyentes utilizarán los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una empresa, expresarán en un informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de ese contribuyente. En esta forma surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales denominado abreviadamente : " **Dictamen Fiscal** ".

El régimen del dictamen fiscal se inicio con carácter de obligatorio para empresas con ingresos anuales superiores a 10 millones de pesos, pero fue muy pronto modificado a un régimen voluntario por razones bien fundamentadas, expuestas a las autoridades, por la contaduría publica organizada del país.

Han transcurrido 37 años de experiencias de este servicio que la contaduría pública ofrece a la sociedad y en particular a las autoridades fiscales y contribuyentes y, como en todas las acciones del hombre, es conveniente hacer una pausa para evaluar su evolución, los beneficios que reciben las partes involucradas y las modificaciones que procede hacer para que responda mejor a los requerimientos de la colectividad.

Esta presente Investigación es meramente teórico por lo cual es necesario cumplir con la Metodología de Investigación que a continuación se presenta.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Si el trabajo es teórico, debe tener los siguientes puntos:

DEFINIDO EL AMBIENTE ESPACIAL

Despacho de auditorías, encargados de realizar auditorías a los estados financieros en las empresas de la Ciudad y Puerto de Veracruz.

APOYO DEL AMBITO ESPACIAL

El apoyo será por parte de los encargados del Despacho de Ortiz Suversa, del asesor el Contador Público Porfirio Hernández Sandoval, el director de tesis el Contador Público Ramón Ríos Espinosa y catedráticos especializados en la materia, así como en bibliografía relacionada con el tema como son : libros, tesis, revistas técnicas.

INFORMACION PRELIMINAR DE LOS EVENTOS QUE SUCEDEN EN EL AMBITO ESPACIAL

Una causa muy importante es que los estados financieros de las empresas no sean fuente de una información razonable ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que da pie a una revisión de los mismos.

En Inglaterra, en 1844 se establece que un contador público independiente debía examinar y certificar los registros contables constituidas bajo la forma de responsabilidad limitada. En 1862 esta disposición se hizo extensiva para todo tipo de empresas y en 1900 se incorporó como un requisito legal.

En México, el 2 de Abril de 1959, mediante un Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 30 del mismo mes y del mismo año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

SINTOMAS DEL PROBLEMA

En la auditoría de los estados financieros, dependiendo de los problemas que se encuentren en la revisión, va a dar como consecuencia los diferentes modelos de dictámenes con salvedades para efectos fiscales, lo que independientemente del tipo de dictamen

que se emita en base a la experiencia del auditor, debe traer aparejado beneficios para los usuarios del mismo. La entidad necesita de una información verídica para así cumplir oportunamente las obligaciones fiscales que requiere la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo a los problemas que normalmente tienen las empresas por parte de la administración ya que por la mala o por la falta de la misma y un control inadecuado, origina que se soliciten los servicios profesionales de la contaduría pública que los ayuden a resolver, a través de sugerencias, los problemas como :

- * Nóminas mal calculadas
- * Depreciaciones mal aplicadas
- * Requisitos de deducciones no aplicadas
- * Pago excesivo de impuestos
- * Duplicidad en pólizas
- * Pólizas no contabilizadas

CAUSAS DEL PROBLEMA

Que los Administradores en las empresas, en muchas ocasiones desconocen los efectos que puede tener un dictamen cuando son resultado de políticas erróneas dentro de su ámbito de administración, como consecuencia de no darle la importancia necesaria al control interno que debe de existir en toda entidad.

Es necesario encaminar a las acciones de fiscalización para contar con adecuados controles y dar el primer paso hacia el cumplimiento voluntario de dictaminar dicha empresa, esto es presentar declaraciones en tiempo y en la forma que las leyes establezcan.

Debido a que sí se cumplen con la presentación de sus respectivas declaraciones, que incluyan en ellas información cada vez más creíbles, en otras palabras, que no eludan el cumplimiento de sus diferentes obligaciones fiscales. Los hechos que identifican este problema son :

- * Ignorancia por parte del contador público de la empresa.
- * Falta de control interno.
- * No realizar conciliaciones mensuales oportunamente.
- * Cálculo indebido del impuesto a pagar.
- * Falta de depreciaciones mensuales.

En otro caso, la empresa, hasta el momento no cumple adecuadamente con todas sus obligaciones fiscales, independientemente de que considere necesario o no, el dictaminarse. Por lo que esto ha acarreado situaciones embarazosas que la conllevan a que la empresa quiebre debido a la evasión fiscal.

DIAGNOSTICO

Uno de los problemas que con más frecuencia tienen las empresas es la falta de una administración o lo mala de ésta, ya sea de los recursos humanos, materiales, y financieros que es provocada por la incompetencia por parte de la gerencia de dicha administración, por lo cual es necesario contratar al profesional idóneo y con experiencia en el área como es el contador público. Se considera

que dicha persona podría ser la encargada de proporcionar información verídica y cumplir las obligaciones fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es necesario presentar declaraciones en tiempo y en la forma que las leyes establezcan, es decir, realizar paso a paso el cumplimiento de las diferentes obligaciones fiscales y de considerarlo necesario determinar en forma voluntaria el dictaminar para efectos fiscales.

Muchas empresas consideraban que no es tan importante presentar todas las obligaciones fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero están equivocados ya que podrían ocasionarles situaciones muy embarazosas, y si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, detectara su situación fiscal la empresa podría llegar a la quiebra debido a la evasión fiscal.

PRONOSTICO

Por todo lo anteriormente expresado, puede pasar que se traigan consigo situaciones problemáticas seguidas por multas que es resultado de que muchas empresas quiebren debido a no cumplir de manera adecuada con todas sus obligaciones fiscales. Esto se debe a que la mayoría de las empresas no han cubierto con sus obligaciones fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y estas deciden el cierre de la misma dependiendo la magnitud del problema.

En el caso de que no cierren las empresas y sigieran funcionando con la misma administración y con sus mismas políticas, daría como resultado que los estados financieros no sean verídicos, ocasionando una mala toma de decisiones e inclusive, se podría llegar a que la empresa sufra una auditoría fiscal por parte de la misma secretaría.

En el momento en que la administración o los dueños de la empresa decidan dictaminarse para efectos fiscales la cual consistirá en una revisión minuciosa de los estados financieros de la misma, al auditor de un despacho

independiente deberá emitir un dictamen en la cual dará su opinión al respecto de los estados examinados.

He aquí como surgen los Modelos de Dictámenes para Efectos Fiscales que es como consecuencia de la opinión expresada por el auditor independiente.

Al conocer el resultado u opinión expresada se conocerá mejor la situación de la empresa, teniendo una base que permita augurar un mejor futuro a la empresa auditada.

CONTROL DEL PRONOSTICO

La empresa necesita primordialmente de un contador público, que sí, además actúa como administrador y lleva en tiempo y forma las declaraciones informativas y la dictaminación al término de cada ejercicio fiscal, será más conveniente, debido a que está consiente que este trabajo forma parte de la administración de toda empresa.

También es necesario contar con un despacho contable y fiscal para la asesoría para que en un momento dado apoye al contador público o a la administración de la empresa. Así se evitara el mal cálculo de los

impuestos y se cumpliría en las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

PLANTEAMIENTO

Los estados financieros son la base primordial en una entidad por eso es necesario que las operaciones se registren correctamente en el momento que suceden, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, es por eso que se necesita ayuda de un profesional en la materia, ya que si no se hace así, caeríamos a que se tomen decisiones indebidas.

En la revisión a los estados financieros, va a depender de los problemas que se generen en dicha revisión, trayendo como consecuencia los Modelos de Dictámenes para Efectos Fiscales, en la cual podría traer beneficios o problemas dependiendo la opinión de dicho auditor.

En conclusión, es necesario tomar medidas necesarias para evitar derroche de dinero en impuestos mal calculados, multas y sanciones y hasta auditorías fiscales por parte de la Secretaría de Hacienda.

SISTEMATIZACION

- * En la actualidad ¿Existen empresas que no han sido dictaminadas para efectos fiscales ?
- * ¿Cuáles son las ventajas y desventajas que traería una empresa que no ha sido dictaminada ?
- * ¿Cuál es el motivo por el cual las empresas no se han dictaminado ?
- * ¿Cuáles son los efectos del dictamen cuando son resultado de políticas erróneas ?
- * ¿Conocen los empresarios cuales son los modelos de dictámenes con salvedades para efectos fiscales que existen en la actualidad ?
- * ¿Conocen los empresarios cuales son los efectos de los modelos de los dictámenes con salvedades para efectos fiscales cuando son resultado de políticas erróneas ?

JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

Esta investigación trata del tema de Modelos de Dictámenes con Salvedades para Efectos Fiscales, ya que es de gran importancia para un contador público ya que en el dictamen se refleja la opinión de un auditor, después de haber realizado una serie de exámenes, pruebas, haber aplicado los cuestionarios, etc., al control Interno y a los estados financieros de una entidad.

Pero esta inquietud nace al cooperar para la realización de una revisión a los estados financieros en una constructora. Al percatarme de la extensión del trabajo y que el informe que se le proporciona al dueño o accionista de la compañía era simplemente un documento donde se proporcionaba la opinión de 5 meses de revisión, ni siquiera se mostraban los papeles de trabajo, es por eso que me percate de lo valioso que era el dictamen y la responsabilidad del auditor al expresar una opinión, y he aquí la diversidad de modelos de dictámenes entre los cuales se puede mencionar : con salvedades, limpio, negativo y, abstención de opinión.

Este tema es muy amplio a tratar es por eso que se realiza una investigación sobre el dictamen con salvedades como se clasifica a continuación :

Por inconsistencia

Por limitaciones en el alcance

Por faltas en los principios de contabilidad y,

Por incertidumbre.

OBJETIVO GENERAL

Conocer cuales son los Modelos de Dictámenes con Salvedades que en la actualidad emite el contador público para efectos fiscales.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- * Conocer las generalidades de la auditoria
- * Conocer cuales son los orígenes del dictamen en la contaduría pública
- * Conocer Modelos de Dictámenes con Salvedades que en la actualidad emite el contador público.

CAPITULO I :

ASPECTOS BASICOS DE LA AUDITORIA

1.1. CONCEPTOS DE AUDITORIA

En este capítulo se analizará a la auditoría como la rama mas importante de la contaduría; por ello es necesario definir que es la auditoría. A continuación se mencionaran definiciones de diferentes autores :

AUDITORIA PARA VICTOR M. MENDIVIL : Es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de

contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos. *¹

PARA EDUARDO FRANCO DIAZ : Es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa. Se realiza para determinar el grado de exactitud de aquellos. En un sentido amplio se utiliza como sinónimo de revisión. *²

PARA PYLE, WHITE, LARSON : Es la revisión crítica y exploratoria que hace el contador público de los métodos y registros contables de una empresa, llevada a cabo de tal manera que le permita expresar una opinión respecto a si los estados financieros de la empresa reflejan o no su posición financiera y sus resultados de operación. *³

A OSORIO SANCHEZ : Es el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o un contador público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera. *⁴

¹ ELEMENTOS DE AUDITORIA EDITORIAL ECASA PÁG. 15

² DICCIONARIO DE CONTABILIDAD EDITORIAL SIGLO NUEVO PÁG. 25

³ PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE CONTABILIDAD EDITORIAL CECSA PÁG. 42

⁴ AUDITORIA I EDITORIAL ECASA PÁG. 23

PARA ERICK HOHLER : Examen de los contratos, pedidos y otros documentos originales con el fin de comprobar las transacciones individuales antes de su liquidación, revisión de exploración crítica que ejecuta un contador público de los controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de otra unidad económica antes de expresar una opinión sobre la corrección y confiabilidad de sus estados financieros; frecuentemente va acompañada de un adjetivo o de una frase descriptiva que indican su extensión o propósito. *⁵

Y POR ULTIMO A JUAN R. SANTILLANA : Es su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional, y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna también es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en forma como fueron planteados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos. *⁶

⁵ DICCIONARIO PARA CONTADORES EDITORIAL L'UTHERA PÁG. 44 y 45

⁶ AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAFSA PÁG. 15

Ya que se analizaron las diferentes definiciones de la auditoría se llegó a la conclusión de que la auditoría se va a encargar de llevar a cabo un examen o revisión de manera minuciosa que realiza el contador público a los libros de contabilidad, registros, comprobantes, métodos contables, contratos, pedidos y otros documentos originales, es decir, verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros, con el fin de determinar el grado de exactitud de las cifras que muestran los estados financieros, basados en las técnicas y normas que esta regida por medio de la experiencia, todo esto llevado a cabo de tal manera que le permita expresar una opinión respecto a los estados financieros de la empresa, y si en realidad reflejan o no su posición financiera y sus resultados de operación.

1.2. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

Para que la información financiera goce de aceptación para los accionistas o propietarios, de los administradores y de terceras personas es necesario que un contador público Independiente, le imprima un sello de CONFIABILIDAD a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado **DICTAMEN**.

El término CONFIAR, significa, encargar ó poner al cuidado de un ó algún asunto, * ⁷ o sea, de que la opinión que el contador público exprese, no estará influenciado por terceras personas.

Los objetivos inmediatos de una auditoría, son, el asegurarse de la CONFIABILIDAD de los estados financieros y el de rendir una opinión acerca de la razonabilidad en la presentación de dichos estados.

Los objetivos a largo plazo de una auditoría son, el de servir como guía para las decisiones futuras de la administración respecto a asuntos financieros, tales como pronósticos, control, análisis e información. Estos objetivos tienen como propósito el

⁷ DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ILUSTRADO OCEANO UNO EDITORIAL OCEANO

mejoramiento de la actuación de la administración o de los administradores.

En otras palabras, es la revisión en base a Normas de Auditoría de los estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con objeto de expresar una opinión respecto a ellos para efectos internos y externos.

1.3. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

La clasificación de la auditoría, según el Diccionario de Contabilidad de Eduardo M. Franco Díaz, es el siguiente:

- a) Auditoría Administrativa
- b) Auditoría de Balance ó Auditoría de Estados Financieros.
- c) Auditoría Especial
- d) Auditoría Externa
- e) Auditoría Fiscal
- f) Auditoría General
- g) Auditoría Interna
- h) Auditoría Operacional

A) AUDITORIA ADMINISTRATIVA

OBJETIVO. Verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la administración en su conjunto . *⁸

La Auditoría Administrativa es aquella que se practica con el fin de determinar la eficiencia con que trabaja una empresa.

Esto implica la revisión de los 4 elementos del sistema administrativo :

- * Planeación
- * Organización
- * Ejecución
- * Control

O sea, la auditoría administrativa juzga la eficiencia de la estructura del personal con que cuenta la empresa y los procesos administrativos en que actúa dicho personal.

B) AUDITORIA DE BALANCE O AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

OBJETIVO. Examen total o parcial de información financiera, y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información. *⁹

La Auditoria de Balance es conocida con el nombre de auditoria de estados financieros y es aquella que se practica con el fin de determinar la exactitud de las cifras que se presentan en el balance. Incluye el estado de pérdidas y ganancias como un desglose de la utilidad.

C) AUDITORIA ESPECIAL

La Auditoría Especial es conocida con el nombre de auditoría parcial, es aquella que comprende solamente algunos renglones de los estados financieros. Un ejemplo de este tipo de auditorias es la auditoría de inventarios, auditorías de caja, etc. *¹⁰

* AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAFSA PÁG. 42

¹⁰ DICCIONARIO DE CONTABILIDAD EDUARDO M. FRANCO D. EDIT. SIGLO NUEVO PÁG. 25

D) AUDITORIA EXTERNA

La Auditoría Externa es conocida con el nombre de auditoría independiente y es realizada por profesionales que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto. *¹¹

E) AUDITORIA FISCAL

OBJETIVO. Verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco : Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Direcciones ó Tesorerías de Hacienda Estatales y Tesorería Municipales. *¹²

La Auditoría Fiscal es aquella que practican las autoridades gubernamentales a fin de determinar la exactitud de las cifras contenidas en declaraciones de los contribuyentes, así como de los impuestos pagados. En el capítulo III se ampliara un poco más este tema.

¹¹ DICCIONARIO DE CONTABILIDAD EDUARDO FRANCO DIAZ EDIT. SIGLO NUEVO
PÁG. 26

¹² AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAFSA PÁG. 27

F) AUDITORIA GENERAL

La Auditoría General es aquella que comprende todos los renglones de los estados financieros. * 13

G) AUDITORIA INTERNA

Es aquella cuyo ámbito de su ejercicio se da por auditores que dependen, ó son empleados, de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización. La auditoría interna, abarca los tipos de auditorías administrativas, operacional y financieras. *14

H) AUDITORIA OPERACIONAL

OBJETIVO. Promover la eficiencia en la operación. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la operación. *15

La Auditoría Operacional es aquella que se practica para determinar la funcionalidad de los procesos de trabajo de una

¹³ DICCIONARIO DE CONTABILIDAD EDUARDO FRANCO DIAZ EDIT. SIGLO NUEVO
PÁG. 26

¹⁴ AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAFSA PÁG. 35

¹⁵ AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAFSA PÁG. 39

empresa, o sea, en este tipo de auditorías se juzga la eficiencia de las operaciones.

1.4. NORMAS DE AUDITORIA * 16

CONCEPTO

Las Normas de Auditoría son 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.

OBJETIVO

Las normas de auditoría de estados financieros tienen como objetivo, constituir el marco de actuación a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para efectos ante terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información sujeta a examen.

¹⁶ ESTE APARTADO SE CONFORMO CON BASE EN PRONUNCIAMIENTOS CONTEMPLADOS EN EL BOLETIN 1010 DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EDITORIAL I.M.C.P.

CLASIFICACION

Las normas de auditoría se clasifican en :

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

A) NORMAS PERSONALES

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 que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

- * Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- * Cuidado y diligencia profesional
- * Independencia

B) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia.

Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que, por su importancia, deben ser cumplidos.

Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

- * Planeación y supervisión
- * Estudio y evaluación del control interno
- * Obtención de evidencia suficiente y competente.

C) NORMAS DE INFORMACIÓN

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado

a través de su examen. El dictamen o Informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa .

Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo, que queda a su alcance.

1.5. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA * 17

T E C N I C A S

CONCEPTO

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

OBJETIVO

Consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a examen.

CLASIFICACION

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- * ESTUDIO GENERAL. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

* **ANALISIS.** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Se clasifican en 2 clases:

- a) Análisis de saldo
- b) Análisis de movimientos

* **INSPECCION.** Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

* **CONFIRMACION.** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente o ajena de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Se puede aplicar de diferentes formas:

- a) Positiva
- b) Negativa
- c) Indirecta

- * INVESTIGACION. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

- * DECLARACION. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

- * CERTIFICACION. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

- * OBSERVACION. Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

- * CALCULO. Verificación matemática de alguna partida.

P R O C E D I M I E N T O S

CONCEPTO

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtienen las bases para fundamentar su opinión.

OBJETIVO

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcione bases para rendir su informe o emitir su opinión.

CLASIFICACION

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en 2 grandes grupos:

- 1.- Los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditorías y entidades en que se practiquen.

- 2.- Y los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados exprofeso para cada tipo de auditorías y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.

1.6. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar los activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración. * 18

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: el auditor realice un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en el, así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría. * 19

Pero ¿Cómo se estudia y evalúa el control interno? La tradición docente y la práctica profesional han establecido los

* AUDITORIA I SANTILLANA EDITORIAL ECAEFA PÁG. 142

** COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, BOLETIN 3050, ESTUDIOS Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO, IMCP. MEXICO 1996

siguientes métodos para el estudio y evaluación del control interno, además del referido por ciclos de transacciones a saber: * 20

* Método Gráfico. Es aquél que señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los supuestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.

* Método Descriptivo. Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con estas actividades y procedimientos. Esta descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen; nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad.

* Método de Cuestionarios. Este método consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas al respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones. Los cuestionarios son formulados de tal manera que las respuestas

afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control; mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.

* Detección de Funciones Incompatibles. Como su nombre lo indica, el auditor, con el uso de sencillos cuestionarios detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la operación, administración, control y marcha de la entidad sujeta a auditoría.

PRUEBAS SELECTIVAS * 21 La prueba selectiva en auditoría es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo), mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

CAPITULO II :

GENERALIDADES DEL DICTAMEN

2.1. OBJETIVOS DEL DICTAMEN

El dictamen para efectos fiscales es la actividad que desarrolla un contador público independiente para comprobar que la empresa a estudiar ha preparado sus estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad, que a cumplido en forma correcta con sus obligaciones y que dichos estados financieros reflejan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad.

El objetivo del dictamen consiste en determinar si el examen del auditor a su término señala las diversas situaciones encontradas en los estados financieros, como son desviaciones en el cumplimiento a los

principios de contabilidad generalmente aceptados así como la inconsistencia de estos.

La finalidad primordial del examen de los estados financieros es expresar una opinión profesional independiente respecto a dichos estados que presentan la situación financiera de la empresa, así como los resultados de las operaciones las variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes; y que la información presentada en los estados o en sus notas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

2.2. CONCEPTOS DEL DICTAMEN

El dictamen es un texto de la opinión que obtiene el auditor como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas normas que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de que si la información que se presenta en tales estados, ha sido preparada en forma adecuada sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

A continuación presentamos algunos conceptos de dictamen según diferentes autores:

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

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.

COMITE DE TERMINOLOGIA DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS

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.

COMISION NACIONAL DE VALORES

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 formula

conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio.

I. OSORIO SANCHEZ

El dictamen es un documento en el cual el contador público ó licenciado en contaduría expone su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad después de haber concluido la auditoría.

JUAN RAMON SANTILLANA GONZALEZ

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance, y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

2.3. IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del auditor. * ²²

No es exclusivo para el público sino que de todo el trabajo de auditoría que comienza desde un estudio al control interno hasta la opinión del auditor.

Todo esto nos lleva a una serie de pasos que el público en general no conoce sino lo único que vera plasmado en un documento llamado DICTAMEN, será la opinión del auditor, y que servirá de base a quienes hacen uso de él, para la toma decisiones.

He ahí la importancia de este documento ya que los interesados en leerlo conocerán la situación de la empresa, apoyados en la opinión emitida.

²² BOLETIN No 21 I.M.C.P, C.N.P.A, N.P.A. EDITORIAL I.M.C.P.

2.4 CONTENIDO DEL DICTAMEN

El contenido es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por el contador público (auditor) conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que los interesados ven de su trabajo, y es a través del mismo que proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines.

INTERESADOS O USUARIOS DEL DICTAMEN

- * Los dueños, socios o accionistas de la empresa, para tener conocimientos del desarrollo de sus aportaciones e Inversiones.
- * El consejo de administración para verificar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.
- * Los comisarios para vigilar la administración de la sociedad.
- * Los directivos y funcionarios para comparar lo real con lo planeado y con base en ello, tomar decisiones.
- * Los proveedores para conocer la situación financiera de su cliente para determinar si es sujeto de crédito.

- Los trabajadores para enterarse de los resultados de la entidad y conocer si pueden aspirar a una participación de utilidades.

FINES QUE PERSIGUE EL DICTAMEN * 23

- a) Sirven de base para la adquisición u otorgamiento de créditos
- b) Como parte íntegra de una administración moderna y científica de los negocios.
- c) Como base preliminar al análisis que efectúa el inversionista
- d) Como soporte para la determinación del valor de compraventa de un negocio.
- e) Para efectos de cotización en la bolsa de valores.
- f) Para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- g) Grado de competitividad entre los productores en una economía sana a nivel nacional.
- h) Como base indispensable para la toma de decisiones en la evaluación de proyectos.

²³ TESIS PROFESIONAL "EL DICTAMEN FISCAL" VIOLETA UNDA UZCANGA
INSTITUTO POLETECNICO NACIONAL AGOSTO 1996

- i) Para conocer el impuesto inflacionario, en el mercado nacional e internacional.

En conclusión el dictamen del contador público se conduce cada vez más a un reconocimiento amplio y al otorgamiento de una calidad acorde a la tarea que desempeña la contaduría. Esto no ha sido lo mismo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.5. ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DICTAMEN * 24

A) CARATULA

La carátula o primera hoja del cuaderno del dictamen, hace una alusión genérica al trabajo realizado. Contiene la siguiente información :

- 1.- Se presenta en papel membretado de la firma de contadores públicos o del profesional que realizó el examen; para la identificación del responsable por dicho dictamen.
- 2.- En la parte central de la hoja hará la referencia expresa de que el cuaderno contiene un dictamen, el nombre de la empresa o

entidad a la que se practicó el examen, y la fecha y periodo a que alude el dictamen.

3.- Lugar y fecha de emisión del dictamen.

B) EL DICTAMEN

DESTINATARIO

Generalmente el dictamen se dirige a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

PRESENTACION

Hasta el año de 1973 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos había venido recomendando a la profesión la utilización de 2 tipos de presentación de texto del dictamen; uno con párrafos de alcance y opinión, y otro de un solo párrafo. Ambos textos la práctica dio en llamarlos Dictamen Tradicional.

A partir de 1974 surgió la recomendación de un nuevo texto de dictamen, más corto y simplificado al que se le asignó el nombre de Dictamen Nuevo. A partir de entonces se dejó a criterio del auditor el utilizar cualquiera de las 3 presentaciones referidas.

Durante el año de 1991 entra en vigor una nueva normatividad que deja sin efecto las disposiciones anteriormente señaladas y se

presenta a la profesión un nuevo texto de dictamen aplicable a los dictámenes que sean emitidos sobre estados financieros referentes a ejercicios terminados al 31 de Diciembre de 1991. Dicho texto, actualizado a la fecha (1996) y aplicable cuando el contador público no tuvo limitaciones durante el desarrollo de su trabajo o salvedades a su opinión, constituyéndose en un dictamen limpio que es el más genérico.

El Boletín 4010 dictamen del auditor, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, además de la recomendación del texto apuntada, presenta otras recomendaciones del texto de dictamen cuando se le presentan al auditor circunstancias que provocan la emisión de dictámenes con salvedades, negativo, con abstención de opinión, u otros asuntos importantes que requieren ser mencionados en el dictamen.

FIRMA

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 de plural (ejemplo : hemos examinado:

en nuestra opinión; etc.), cuando sea una firma de contadores públicos quien lo suscriba.

FECHA DEL DICTAMEN

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 dictaminando.

Existen casos de excepción a lo referido y es cuando existen eventos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría; en cuyo caso puede recurrir a las 2 siguientes opciones:

- 1.- Utilizar 2 o más fechas; es decir, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando en seguida la nueva fecha requerida exclusivamente al evento subsecuente revelado en una nota a los estados financieros.
- 2.- Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente.

C) 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 en ciertos casos es posible que el auditor emita un dictamen solamente sobre el balance general y no sobre los típicos estados financieros básicos.

D) NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Por limitaciones prácticas de espacio, la mayor parte de las veces no se puede presentarse en el cuerpo de los estados financieros toda la información necesaria para una revelación suficiente; por tal motivo, las entidades acostumbran a ampliar su información mediante notas a los estados financieros.

En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, aluden a políticas o procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un periodo a otro en las citadas políticas o procedimientos, o proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o

podrían afectar a la entidad. Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se ha hecho referencia, forman parte de los estados financieros.

El auditor deberá comprobar que las notas incluyan toda aquella información básica, que por motivos prácticos no se puede presentar en el cuerpo de los estados financieros y que se consideran indispensables para que exista una revelación suficiente.

Como guía para el cumplimiento de esta obligación del auditor, a continuación se presenta la información que usualmente se incluye como notas a los estados financieros:

- 1.- Descripción de la naturaleza u objeto de la entidad
- 2.- Principales políticas contables relativas a:
 - a) Bases de consolidación y tratamiento de las inversiones permanentes en compañías asociadas y subsidiarias no consolidadas, incluyendo la lista de todas las empresas sujetas a consolidación.
 - b) Tratamiento de las transacciones en monedas extranjeras y valuación de los activos y pasivos en dichas monedas.
 - c) Método de valuación de las inversiones temporales.
 - d) Método para incrementar la estimación para cuentas incobrables.

- e) Método de valuación aplicado a Inventarios y en su caso estimación para baja de valor obsolescencia u otro motivo.
- f) Método para expresar el valor de registro de los inmuebles maquinaria y equipo.
- g) Métodos, vidas útiles y tasa de depreciación, agotamiento y amortización de los inmuebles, maquinaria y equipo.
- h) Tratamiento contable del mantenimiento, reparaciones, renovaciones y mejoras.
- i) Método para el registro de intereses devengados en el periodo en que los inmuebles, maquinaria y equipo se encuentren en proceso de construcción o instalación, hasta el momento en que entran en operación
- j) Método para registrar los gastos preoperativos, de investigación y desarrollo u otros intangibles y su amortización.
- k) Revelación de las bases de cálculo de la reserva para garantía de productos vendidos.
- l) Planes de pensiones, acumulación de primas de antigüedad y otros beneficios al personal.

- m) Contabilización de las provisiones de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades, la cual incluye, en su caso, la explicación de la política seguida con respecto a impuestos diferidos.
- n) Política para amortización de los intereses por cobrar y por pagar.
- o) Determinación de los ingresos por ventas en abonos y otros créditos diferidos.

3.- Información relevante en relación con las cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo y otro renglones que lo ameriten de los estados financieros.

4.- Vencimiento, tasas de interés y garantías otorgadas del pasivo.

5.- Contingencias y compromisos contraídos, dando particular importancia a los compromisos de mantener ciertas razones financieras y a no poder repartir utilidades libremente, según se acostumbre convenir en los contratos de préstamos a largo plazo.

6.- Información sobre movimientos en el capital social y aplicación de utilidades retenidas.

7.- Integración del capital social preferentes y los dividendos que devenga, así como los dividendos acumulativos pendientes de pago.

- 8.- Partidas que integran el capital social, tales como utilidad y superávit por revaluación capitalizados.
- 9.- Determinación de la utilidad obtenida por acción en el periodo.
- 10.- Comentarios sobre utilidades ó pérdidas extraordinarias.
- 11.- Hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera y/o resultado de las operaciones de la entidad.
- 12.- Transacciones entre compañías subsidiarias, asociadas y afiliadas.
- 13.- Efecto significativo en la situación financiera o resultado de operación derivados de falta de comparabilidad de los estados financieros o inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad.

PRESENTACION DE LAS NOTAS

Las notas a los estados financieros que se presentan en hojas por separado al balance general por ser éste el estado financiero más genérico y en virtud de que cualquier situación que se trate en las notas afecta a dicho estado. Las notas deben estar referenciadas a un número con el capítulo o renglón al que se contraiga. Asimismo es necesario señalar al pie del balance que su contenido está sujeto a la información que se deriva de las notas de la "1" a la "13" adjuntas.

CARACTERISTICAS DE LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

En función a la naturaleza y finalidad para lo que se formulan, pueden concentrarse en 4 las características de las notas a los estados financieros:

- Claridad
- Integridad
- Precisión
- Brevedad

2.6. INFORMES ^{*25}

Los informes de auditoría se clasifican en 2 clases :

- 1.- Informe corto denominado dictamen.
- 2.- Informe largo.

Los informes cortos o dictámenes se extienden a favor de los accionistas, quienes no administran la empresa y también a favor de los acreedores.

^{**} BIBLIOTECA BASICA DE CONTABILIDAD AUTORES ARTHUR W. HOLMES 1991
EDITORIAL MONITOR PÁG. 21 Y 22

En muchas empresas resulta probable que el personal de contabilidad de ellas mismas pueda elaborar estados financieros adecuados, comparaciones, análisis, presentar información estadística, calcular razones y hacer comentarios que pueden ser necesarios para la administración y para fines de control.

Por lo tanto, en tales casos el informe de auditoría será de tipo corto, conjuntamente con notas adecuadas a los estados financieros. En las grandes compañías, representantes de los despachos de auditores, se encuentran a diario en dichas empresas.

En otras compañías el personal del departamento de contabilidad puede no estar muy capacitado; en estos casos la administración dependerá de su auditor no tan solo para que rinda su opinión con respecto a lo razonable de la presentación de los estados financieros sino que también se le pedirá que presente análisis, razones, comparaciones, etc. En tales casos se elaborará un informe largo de auditoría.

Los informes de auditoría largos (si se solicitan por el cliente del auditor), se extienden a favor de la administración y podrán o no

dirigirse a los accionistas, acreedores, analistas de crédito o de inversiones y otras personas interesadas.

Robert Morris Associates y el New York Credit Men's Association ambos han señalado que el informe extenso de auditoría es de mejor valor que el dictamen, porque dicho informe largo es más útil para negociar el crédito y obtención de capital y también porque el dictamen no detalla al alcance de la revisión para algunas partidas importantes de los estados financieros.

CONCEPTO DEL INFORME

“ Es el producto terminado y frecuentemente es lo único que conocen los altos funcionarios de la empresa de la labor del auditor ”
(IMCP).

El contenido del informe debe mostrar las deficiencias detectadas en relación con la eficiencia operativa de la entidad y con los controles operacionales establecidos de antemano. El informe debe ser ágil y orientado a llevar a cabo las acciones, por su naturaleza es el equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasman los hallazgos derivados del trabajo, relacionando con ello el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

ESTRUCTURA

Contiene en lo fundamental los párrafos de :

- a) Alcance y limitaciones del trabajo.
- b) Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional.
- c) Sugerencias.

A) ALCANCE Y LIMITACIONES DEL TRABAJO

Dentro de éste párrafo se deben identificar los objetivos del trabajo realizado, las operaciones sujetas a examen, la participación de otros profesionales si la hubo y la responsabilidad sobre los trabajos realizados, esta sección debe ser breve.

B) SITUACIONES QUE AFECTAN DESFAVORABLEMENTE LA EFICIENCIA OPERACIONAL

En éste punto es conveniente presentar lo más significativo, elaborando con ello una descripción en la que se den mayores datos sobre los problemas detectados.

C) SUGERENCIAS

Es recomendable incluir sugerencias sobre aquellas situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de las operaciones. Algunas ocasiones dichas sugerencias podrán ser específicas y en otros casos éstas serán generales.

Es recomendable presentarles a los administradores de las empresas, dentro del informe, el efecto de la deficiencia encontrada (cuanto les cuesta o dejan de ganar), a fin de que se tomen las medidas correctivas lo antes posible. La solución de los conflictos detectados corresponde única y exclusivamente a la administración de la empresa, la responsabilidad del auditor es exclusivamente la de informar sobre los problemas detectados y la emisión de posibles soluciones.

Recomendaciones para la elaboración del Dictamen

- 1.- Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejercicios.
- 2.- Utilizar un lenguaje claro y sencillo al emitir dicho documento.
- 3.- discutir el contenido del informe con los encargados de los departamentos involucrados, a fin de establecer un acuerdo mutuo en cuanto a las observaciones y sugerencias.

4.- Enviar copia del informe final a cada uno de los responsables mencionados anteriormente.

A continuación se presenta un ejemplo del informe de auditoría.

Ejemplo

México, D.F., 6 de Mayo de 1997

Lic. Adrián Sánchez Rodríguez

Director General

Productos Automotrices, S.A. de C.V.

De conformidad con nuestro programa de auditoría hemos concluido con la revisión de las actividades de suministro de productos automotrices. La revisión cubrió operaciones por el periodo comprendido del 1º de Enero al 31 de Diciembre de 1996.

Resumen de aspectos principales:

El departamento de suministros está excedido en inventarios al 31 de Diciembre de 1996, por un total de \$52,500.00 dando como origen inversiones innecesarias y sobrecupo de los almacenes.

Hallazgos :

El departamento de suministro está excedido en inventarios al 31 de Diciembre de 1996 por un total de \$ 52,500.00 resultado de compras no indispensables o necesarias. Durante el año de 1995, productos Automotrices, S.A. de C.V.; tuvo un promedio de \$ 6,500.00 ociosos en inventarios, ocasionando costos de capital de \$ 35,100.00 causados por el pago de intereses a la tasa del 54% prevaleciente durante el año de referencia.

El exceso de inventarios fue causado en parte por el hecho de que la empresa no registro devoluciones efectuadas por las áreas de producción; como resultados las compras fueron fincadas sobre la base de unos registros que no reflejan las devoluciones apuntadas. Aún cuando los registros fueron ajustados al cierre del ejercicio para que reportaran las existencias físicas, la información que suministraron durante el año fueron erróneas.

Recomendaciones:

- a) Se deben de revisar los procedimientos para que permitan registrar las partes no usadas o devueltas de las áreas de producción.

b) Reducir compras hasta que se absorban los sobrantes de inventarios.

Comentarios del auditor:

El personal está de acuerdo con los hallazgos y recomendaciones y empieza a adoptar medidas correctivas.

El departamento de auditoría interna desea expresar su agradecimiento por la cooperación recibida durante la revisión por parte del personal y funcionarios.

A T E N T A M E N T E

C.P. Manuel Rojas Moreno
Auditor General

2.7. MODELOS DE DICTAMENES

Del trabajo de auditoría llevado a cabo y de acuerdo a los resultados obtenidos, se pueden emitir los siguientes modelos de dictamen :

- * Dictamen limpio ó sin salvedades.
- * Dictamen con salvedades.
- * Dictamen negativo.
- * Abstención de opinión.

DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES

Es cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas.

Se entiende que las declaraciones informativas de los estados financieros son suficientes si el contador público no declara lo contrario.

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.

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 obligatoriedad de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que hayan tenido en el alcance de su trabajo.

ABSTENCION DE OPINION

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuándo 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 dicha abstención.

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.

2.8. SALVEDADES

CONCEPTO

La salvedad se considera como la excepción parcial a alguna de las afirmaciones que el contador público hace en el dictamen de auditoría, generalmente referido a un desacuerdo o duda con relación a una partida contabilizada.*26

La salvedad se origina por cuestiones en que se pudo llevar a cabo el trabajo, porque no se cumplieron algunos principios de contabilidad y por contingencias, un ejemplo claro sería una huelga.

CLASIFICACION DE LAS SALVEDADES

- 1.- Por limitaciones al alcance, que afecten los resultados del trabajo.
- 2.- Por faltas en la aplicación de los principios de contabilidad.
- 3.- Por cambios en la aplicación de dichos principios(inconsistencia).
- 4.- Por incertidumbre sobre la solución de problemas importantes en favor o en contra de la empresa (contingencias).

*26 DICCIONARIO DE CONTABILIDAD EDUARDO M. FRANCO DIAZ EDITORIAL
SIGLO NUEVO PÁG. 180

POR LIMITACIONES AL ALCANCE, QUE AFECTEN LOS RESULTADOS DEL TRABAJO.

Es cuando no se dan todas las facilidades para la revisión de una cuenta, un ejemplo sería cuando el auditor no haya podido revisar una cuenta por motivos del personal y es por eso que estuvo limitado el trabajo.

POR FALTAS EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Es cuando el encargado de la contabilización de la empresa, no respeta los principios de contabilidad o mejor dicho no los aplica correctamente, un ejemplo es cuando no se aplican las depreciaciones en una empresa.

POR CAMBIOS EN LA APLICACION DE DICHSO PRINCIPIOS

(Inconsistencia).

Un ejemplo muy claro en donde se aclara este punto es cuando una empresa lleva costos estimados y después cambia a costos estándar, o sea, por cambios de costos, otro caso sería por cambios en el sistema de inventarios.

POR INCERTIDUMBRE SOBRE LA SOLUCIÓN DE PROBLEMAS IMPORTANTES EN FAVOR O EN CONTRA DE LA EMPRESA

(Contingencias)

Es cuando los efectos de algún evento o algún hecho no se pueden valorar. Como ejemplos puedo mencionar una huelga, por productos que salieron mal, por incendios o por inundaciones.

2.9. LA CONFIABILIDAD DE LOS DICTÁMENES

Esta confianza parte de un principio de calidad profesional requerido por las normas de auditoría emitidas por el instituto mexicano de contadores públicos, en el que se ha alcanzado un alto grado de aceptación de los dictámenes e informes emitidos, esto es

válido ya que son verdaderamente pocas las excepciones conocidas de trabajos que no cumplieron con estos requisitos.

Esto nos lleva a la conclusión de que el camino escogido por las agrupaciones profesionales, de reglamentar internamente las actividades de los auditores, bajo un estricto proceso de análisis del programa, es el adecuado para regular esta actividad.

De lo anterior podemos decir que no se requiere la intervención de las autoridades para reglamentar adicionalmente la auditoría de los estados financieros, ya que sólo se requiere obtener su apoyo para lograr la credibilidad en el trabajo de los auditores y de los dictámenes, además de que cuando estos tienen efectos fiscales que se cumplan con lo señalado en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

" Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor

Agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan las siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. en los términos del reglamento de este código. Este registro lo podrán obtener únicamente :

- a) 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; y
- b) Las personas extranjeras con derechos a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II.- Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el

trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

III.- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, 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 podrán 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 artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por 2 años los efectos de su registro, conforme al reglamento de éste código. Si hubiera reincidencia o el contador

hubiere 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. Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente en los términos del reglamento de este código”.

En conclusión, el público en general, que es una clientela en potencia, no tiene una clara noción todavía de cuales son los servicios de que es capaz de prestar el contador público, entre este público hay gente de negocios que necesita dar o recibir información que se origina en hechos cuya interpretación exige conocimientos de técnicas y procedimientos que sólo tiene el contador público que por esa razón goza de credibilidad ante todas esas personas que se apoyan en este documento llamado “DICTAMEN”.

2.10. EL DICTAMEN EN EL FUTURO

La función de dictaminar se ha circunscrito exclusivamente a los estados financieros tradicionales, es decir, al balance general y al estado de pérdidas y ganancias y aún cuando se reconoce que son los de mayor interés e importancia, su uso no es ni debe ser tan limitado.

Esto empieza a ser entendido y aceptado, de ahí que se vislumbre un futuro amplio para la opinión del contador público.

La tendencia al incremento de la industrialización de nuestro país requerirá de una efectiva acumulación de capitales, y debe esperarse no sólo que los grandes negocios crezcan más, sino que también surjan numerosas empresas medianas, que se desarrolle la bolsa de valores, que se amplíe la necesidad de crédito. Los administradores profesionales acudirán por razones de lógica al auditor externo, como una medida para mostrar a los dueños del capital como administran los bienes que le fueron confiados y, en cierta forma, para diluir sus responsabilidades. Además, el público cada día confiará más en la imparcialidad e independencia del contador público

y solicitará directa o indirectamente su aval para cualquier asunto de negocios en que se necesite la opinión autorizada de un profesional como lo es el auditor.

La demanda de los servicios del contador público en casos que reclaman lo más diversos tipos de opinión demuestra que es necesario su testimonio en áreas dentro de las actividades profesionales. El centro de acción del contador público se reafirma y acrecienta su confianza, pero en cuanto a la opinión que pueda demandársele, el provenir se vislumbra bastante prometedor, porque siempre tendrá la dificultad de tener que decidir que trabajos no deben aceptarse, para lo cual es difícil establecer reglas que sean aplicables de modo ya general a las nuevas circunstancias que vayan presentándose.

Aunque en el siguiente capítulo se tratará en forma más amplia lo referente al "DICTAMEN FISCAL", cabe destacar la inquietud que existe entre la Contaduría Pública Organizada (IMCP), en cuanto a que a este tipo de dictamen debe dejar de ser obligatorio, y aún más, dejar de dictaminar para efectos fiscales y únicamente hacerlo para efectos

administrativos, dando hasta donde sea posible seguridad a nuestros clientes en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, desde luego indicándoles que deben cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales. Todo lo anterior debido a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha intensificado sus campañas de fiscalización sin considerar que se trata de contribuyentes dictaminados para efectos fiscales. Al respecto podemos preguntarnos ¿Piensa acaso matar la autoridad fiscal a una de sus gallinas de los huevos de oro? o quizás considere que el "Dictamen Fiscal" ya no sirve para nada, esperemos que el futuro de este dictamen sea el de que la autoridad fiscal le conceda su verdadero valor.

CAPITULO III :

EL DICTAMEN FISCAL

3.1. ANTECEDENTES DEL DICTAMEN FISCAL ^{*27}

A mediados de la década de los 50's, el Gobierno Federal de la República Mexicana determinó que el problema de evasión fiscal era uno de los que más le asistía en su gestión; y sin embargo poco podía hacer para enfrentársele merced a la carencia de recursos humanos, materiales y técnicos con que poder combatirlo de manera eficiente. Ante tal situación soslayo la conveniencia y necesidad de asistirse en su actividad fiscalizadora utilizando indirectamente el gran potencial que le podía reportar la contaduría

²⁷ CONOCE LAS AUDITORIAS AUTOR SANTILLANA EDITORIAL ECASA
PÁG. 164 - 167.

pública independiente facultándola para que en forma simultánea al examen de los estados financieros de su cliente se extendieran en su revisión hacia el verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias federales.

Ante tal perspectiva, el 21 de Abril de 1959 mediante decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En el decreto citado destacan los siguientes puntos:

A) El propósito del gobierno federal de lograr de los contribuyentes la observancia de que las leyes fiscales y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.

B) La integración de un registro de contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar con fines fiscales estados financieros de los contribuyentes.

C) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias e investigaciones innecesarias a los contribuyentes cumplidos que, mediante la asistencia técnica de contadores públicos

designados por dichos contribuyentes hace resaltar además su buena fé.

D) El que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal salvo las pruebas selectivas que dicha dirección podrá realizar para comprobar si los dictámenes se ajustan a las disposiciones legales y aplicables a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera que en el decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: el dictamen de contador público para efectos fiscales. Es importante por lo tanto reconocer el gran beneficio que le reportó al país el ampliar su capacidad fiscalizadora mediante este Instrumento, y por su parte también la profesión de contador público al otorgársele un gran reconocimiento y crédito en el nacimiento de dicho dictamen.

Además, con objeto de lograr mayor interés aún por parte de los contribuyentes estos alicientes se ampliaron posteriormente al emitir la

Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el oficio No. 102-119 de fecha 3 de Enero de 1962 el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 del mismo mes y año. En este oficio expresaba que aquel contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en materia de Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiese motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuestos y no se haya señalado en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de Abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por el Código Fiscal de la Federación que entro en vigor el 1º de Abril de 1967, también es necesario mencionar que debido a este código se incorporó el dictamen de contador público para efectos fiscales, esto dio mayor importancia a dicho dictamen perfeccionando así lo estipulado por el decreto de Abril de 1959, con la notoria diferencia de que en el código se expresa en forma más conservadora generalizada o menos específica, el crédito que se dará al dictamen y de manera más amplia las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para

aprobar su veracidad. El artículo 85 del referido Código Fiscal es el que hizo alusión al dictamen para efectos fiscales y en cual destacarán los siguientes aspectos:

a) Que los hechos afirmados en los dictámenes de los estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario si se reúne el siguiente requisito; que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y en su defecto conforme a las normas y procedimientos de auditorías generalmente aceptados.

b) Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anteriormente.

c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos y responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el párrafo del inciso a) anterior, en el código fiscal de la federación se establece una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría. Esto obedece al hecho de que las

primera emanan del Poder Legislativo y, en esta forma el fisco da apoyo y énfasis a sus propias disposiciones sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que, aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes que las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberán cumplirse en primer término por el contenido de dichas disposiciones.

Posteriormente, ya en años anteriores mas recientes en virtud de que al fisco, particularmente la actual dirección general de auditoría y revisión fiscal, le toca establecer claramente el régimen dictaminado, en tal forma que las relaciones entre las 3 partes involucradas (fisco, contribuyente y contador público), se sujeten a un marco jurídico y técnico con base en el cual no haya lugar a confusiones con las de los primeros años de ejercicios del dictamen del contador público para efectos fiscales se desprendió la necesidad de reglamentar el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, documento que salió publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 de Abril de 1980.

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

3.2. TIPOS DE DICTAMENES PARA EFECTOS FISCALES ²³

A continuación se relacionan los tipos de dictámenes para efectos fiscales que emite el contador público, mediante los cuales se informa sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

I. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

A) Obligatorio

De acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Este punto se ampliará más adelante.

B) Voluntario

Todos los que no estando obligados, presenten dictamen de estados financieros voluntariamente.

II. ENAJENACION DE ACCIONES EFECTUADAS POR PERSONAS FISICAS Y MORALES, MEXICANAS Y EXTRANJERAS.

²³ TESIS PROFESIONAL "EL DICTAMEN FISCAL" VIOLETA UNDA UZCANGA
INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL AGOSTO 1996

III. VALOR AGREGADO POR SALDOS A FAVOR

- 1.- Mensual
- 2.- Anual
- 3.- Anual ya auditado

IV. ESPECIALES

- 1.- Depósito Fiscal
- 2.- Cuenta Aduanera
- 3.- Destrucción de Inventarios

3.3. OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL

Es indudable que esta disposición dió lugar a una oportunidad importante en la práctica profesional del contador público y así lo reflejan los incrementos registrados en 1991, en los dictámenes fiscales presentados (50.7%) y en los contadores públicos registrados ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal (13.8%).

Es además, una muestra del reconocimiento de las autoridades fiscales sobre la eficacia del dictamen fiscal como auxiliar importante en las funciones de fiscalización y recaudación federal.

Por contra, la obligatoriedad del dictamen fiscal es vista con gran preocupación, e incluso con suspicacia, por un sector representativo de nuestra profesión, básicamente por las razones siguientes:

- * Por las intenciones evidentes, por parte de la autoridad, de reglamentar la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, mediante una estrategia en la que se le obligue directamente al contador público a proporcionar el servicio en condiciones en que se afecta su independencia de criterio que es la característica fundamental del quehacer profesional en este campo.
- * Por el considerable riesgo que se puede presentar en situaciones en la que los contribuyentes, no convencidos de sus obligaciones tributarias, requieran los servicios de un contador público para "cumplir" la disposición de presentar un dictamen fiscal. Por la obligatoriedad de presentar el dictamen fiscal elimina el beneficio de ser manifestación objetiva de la disposición del contribuyente, de cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

* Las relaciones de confianza del contador público con su cliente pueden deteriorarse si el profesional es visto como un "agente del fisco", en vez del papel de asesor que actualmente tiene.

Esta situación es mucho más crítica si el dictamen fiscal es obligatorio.

* Por los escasos o nulos beneficios que el contribuyente recibe como consecuencia del dictamen fiscal, lo cual lo convierte en un "mal obligatorio".

Es por todo ello que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos reitera que la mejor estrategia para generalizar el uso del dictamen fiscal es la demostración objetiva de que produce los beneficios con los que fue concebido, para lo cual es necesario suprimir su obligatoriedad, haciéndolo opcional, y además, fortalecerlo, restituyéndole la credibilidad por parte de las autoridades, eliminando las disposiciones que reglamentan el trabajo de auditoría y respetando el juicio profesional del contador público.

El 1º de Enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros.

Se estableció esta misma obligación a los contribuyentes autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (excepto las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas); para los contribuyentes que se fusionen o se escindan, y para los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y los fideicomisos estatales.

Esta disposición entró en vigor, en forma retroactiva a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990, ante la preocupación de un sector importante de la profesión, por el hecho de que la obligatoriedad produjera un crecimiento en la demanda de este servicio que no pudiera ser atendido por la profesión con los niveles de calidad deseables, pero, principalmente, por la creciente reglamentación de esta actividad por parte de la autoridad y su falta de credibilidad hacia el dictamen fiscal.

3.4 DOCUMENTOS QUE DEBE PRESENTAR EL CONTADOR PUBLICO PARA OBTENER EL REGISTRO DE DICTAMINACION

Según el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos dice que el contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los 2 meses anteriores a la presentación de la solicitud.

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

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos

contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los 3 primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de este último, presentar constancia de

cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

3.5. IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS POR UN CONTADOR PUBLICO

Artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos dice que estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que :

I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún

director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de 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 retribuyan sus servicios.

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

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente 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 en bolsa de valores en ejercicio.

VI. Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un

organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

3.6. PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO. * 29

De acuerdo a como lo establece el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación 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 artículo 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 \$ 14,658,683.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 29,317,366.00, o que por lo menos 300 de sus

²⁹ FISCO AGENDA 1997 EDITORIAL ISEF ART. 32-A C.F.F.

trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 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 señalan 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 artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún 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 Crédito Público.

III. Las que se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizada por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.7. REGIMEN DE SANCIONES * 30

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 52 establece que el contador público debe formular su dictamen conforme a las disposiciones del propio código y su reglamento, así como de las normas de auditoría que rigen a la profesión independiente, entendiéndose que son las emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pues utiliza en su descripción los mismos conceptos.

El propio artículo 52 dispone que cuando no se dé cumplimiento a estas disposiciones, la autoridad fiscal previa audiencia podrá suspender hasta por 3 años el registro del contador público como dictaminador y si hubiese reincidencia o el contador hubiera participado

³⁰ BELTRAN ORTEGON EL AUDITOR INTERNO Y SU DICTAMEN TESIS INSTITUTO SUPERIOR DE ESTUDIOS COMERCIALES, MEXICO 1974

en la comisión de un delito de carácter fiscal, proceder a la cancelación definitiva de dicho registro.

El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación describe el procedimiento para casos de Incumplimiento de menor trascendencia y de los requisitos formales, no de fondo, de la preparación y entrega de los dictámenes fiscales.

En el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se describe el procedimiento para la imposición de sanciones que consiste en que, una vez determinada la irregularidad, se le hace saber por escrito al contador público y se le concede un plazo de 15 días para que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas respectivas, las cuales deben acompañar a su escrito. Agotado este procedimiento la dirección general de auditoría fiscal Federal con los elementos a su disposición emite su resolución dando aviso al colegio profesional que corresponda cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Lo anterior nos lleva a concluir que las facultades otorgadas a la Dirección General de Auditoría Fiscal federal, hacen que sea la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- 1.- La emisora de las disposiciones que regulan la formulación y entrega de los dictámenes fiscales.
- 2.- Quien establece las sanciones en caso de incumplimiento de los contadores públicos.
- 3.- Quien aplica dichas disposiciones.
- 4.- Quien juzga y condena al contador público por su Incumplimiento a través de un procedimiento sumarísimo establecido por ella misma.

Los conceptos anteriores son inadmisibles y atenta contra el ejercicio profesional de los contadores públicos.

El que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sea Juez y parte en el procedimiento para juzgar y sancionar a un contador público contraviene lo dispuesto en el artículo 14 de nuestra Constitución Política, que establece que nadie podrá ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que

se cumplan con las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas. La suspensión o cancelación de un contador público es la privación de un derecho que tiene este profesionista.

El artículo 5 de la Constitución, establece que a ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos, y que el ejercicio de esta libertad solo podrá vetarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros o por resolución gubernativa dictada en los términos que marca la ley cuando se afecten los derechos de la sociedad.

3.8. REVISION DE DICTAMENES PARA FINES FISCALES EMITIDOS POR CONTADORES PUBLICOS * 31

El dictamen para efectos fiscales es un instrumento de fiscalización producto de la confianza (bien ganada), que en México se ha depositado en la profesión de contador público.

Sin embargo, no obstante esa "Confianza", la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ejercer sus facultades revisoras interviniendo al contribuyente dictaminado en la siguiente secuencia.

PRIMERO. El fisco, en primer término, puede hacer uso para sus fines de los elementos que contiene o debiera contener el cuaderno de estados financieros dictaminados.

SEGUNDO. Si de esa revisión el fisco queda satisfecho quedará concluido el proceso; si no es así, procederá por medio del contador público y en su orden secuencial lo siguiente:

- a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para fines fiscales.
- b) Los papeles de trabajo que dan evidencia del trabajo realizado.
- c) Si con esa revisión aún subsisten dudas, el propio contador público proporcionará información adicional que se le requiera.
- d) Si aún en estas circunstancias subsisten puntos oscuros, nuevamente y con auténtica situación de excepción, se solicitará, v/a el contador público, la presentación de documentación original.

TERCERO. Como tercera fase de revisión, cuando mediante el contacto del contador público no ha sido posible quedar satisfecho el fisco, la revisión se desahogará mediante la información y/o

documentación que se solicite directamente al contribuyente equiparándose esta fase a lo que se denomina revisión de escritorio.

CUARTO. Una cuarta etapa de revisión cuando de hecho ya existen dudas razonables sobre la validez del dictamen, será recurrir a obtener información de terceros, lo que se conoce en el medio de Auditoría fiscal como compulsas. Este procedimiento será para ratificar o rectificar la presunción de que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos.

QUINTO. Finalmente, la secuela de revisión llegará a una última instancia, cuando no se otorgue crédito al dictamen fiscal, a una visita domiciliaria; esto implica la supresión de las llamadas pruebas selectivas. La posición es clara si se cree en la validez del dictamen, no habrá auditoría directa, pero si no ésta se efectuará con claro entendimiento para contribuyentes y contadores públicos de las razones que la motivaron.

3.9. DOCUMENTOS A PRESENTAR JUNTO CON EL AVISO DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS ³²

El contribuyente que hubiera dado aviso para dictaminar los estados, financieros deberá presentar los siguientes documentos :

- I. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el contador público.
- III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la secretaría, así como lo siguiente :
 - a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos en base a lo siguiente:
 - 1.- Estado de posición financiera
 - 2.- Estado de resultados
 - 3.- Estado de variación en el capital contable
 - 4.- Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

³² FISCO AGENDA 1997 EDITORIAL ISEF ARTICULO 50 R.C.F.E.

- b) Análisis comparativo por subcuenta de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros.
- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos a dicha actividad o la mención expresa de que no causó otras contribuciones o que no obtuvo otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por Impuesto Sobre la Renta.
- d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y en su caso, del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- f) Conciliación de registro contable con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.
- g) Análisis de operaciones con comercio exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

Los documentos a que se refiere este artículo se presentarán en original y copia.

CAPITULO IV:

Modelos de Dictámenes con Salvedades para Efectos Fiscales

4.1. MODELO DE DICTAMEN CON SALVEDADES POR LIMITACION EN EL ALCANCE DE LA REVISION.

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE LA
COMPAÑIA _____, S.A.

Hemos examinado el Balance General de la Compañía _____, S.A., al 31 de Diciembre de 19__ y los correspondientes Estados de Resultados y Utilidades Acumuladas por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptados y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación de los libros y registros de la contabilidad y de otros procedimientos de auditoría que

consideramos necesarios en la circunstancias, excepto que, por instrucciones de la gerencia no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudores de la compañía.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera solicitado confirmación de los adeudos a que hacemos mención en el párrafo precedente, los estados financiero adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía _____, S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Modelo de Dictamen con Salvedades por limitación en el alcance de la revisión utilizando el Dictamen Nuevo proporcionado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En mi opinión, basada en el examen que practiqué y excepto por los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____, S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La compañía no practicó un inventario físico de las refacciones y no pude satisfacerme por otros medios de la corrección de dichos inventarios con importe de \$ _____ al 31 de Diciembre de 19__.

4.2. MODELO DE DICTAMEN CON SALVEDADES POR FALTAS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

**A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE LA
COMPAÑIA _____, S.A.**

Hemos examinado el balance general de la compañía _____, S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y los Estados de Resultados y de Utilidades acumuladas por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación, de los libros y registros de la contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

La compañía, hasta el 31 de Diciembre de 19__, había valuado sus inventarios al costo de producción, el cual incluía los importes de la

materia prima y de la mano de obra, práctica que ésta en desacuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. De haberse incluido en la valoración de los inventarios el importe de los gastos de fabricación, los inventarios que se muestran en el balance general adjunto al 31 de Diciembre de 19__ hubieran sido superiores en aproximadamente \$_____ y la utilidad neta por el año terminado a esa fecha, después deducir las provisiones para el Impuesto Sobre la Renta y Participaciones de Utilidades a los Trabajadores, hubiera aumentado aproximadamente \$_____.

En nuestra opinión, excepto por el cambio en el método de valorizar los inventarios, el cual no está de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, según se explica en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía _____, S.A. al 31 de Diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados sobre bases consistentes, con las del año anterior.

Modelo de Dictamen con Salvedades por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados utilizando el Dictamen nuevo proporcionado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en los 3 párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____, al 31 de Diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

- 1.- La estimación de cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$ _____.
- 2.- Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lento movimiento con importe de \$ _____ para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos.
- 3.- Por lo anterior, la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$ _____, después de considerar el efecto del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

**4.3. MODELOS DE DICTAMEN CON SALVEDADES POR
INCONSISTENCIA EN LAS BASES DE APLICACION DE LOS
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.**

A LOS ACCIONISTAS DE LA
COMPAÑIA _____, S.A.

Hemos examinado el balance general de la compañía _____, S.A. al 31 de Diciembre de 19__, y los correspondientes Estados de Resultados y Utilidades Acumuladas por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptados, y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación, de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Resultados y de Utilidades Acumuladas adjuntos, presentan razonablemente la situación Financiera de la compañía _____, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que con excepción del cambio al método de Últimas Entradas Primeras Salidas para valorizar el inventario de productos terminados (también está de acuerdo con

principios de contabilidad generalmente aceptados), fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Modelo de Dictamen con Salvedades por Inconsistencia en las bases de aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados utilizando el Dictamen nuevo proporcionado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la compañía _____ - al 31 de Diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. El año anterior se valuaron a base de precios promedio y al fin del presente año se valuaron a base de primeras entradas, primeras salidas, método que en este caso considero más aceptable.

El cambio afectó la utilidad neta del año aumentándola en la cantidad de \$ _____ después de considerar el efecto del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

**4.4. MODELO DE DICTAMEN CON SALVEDADES POR
INCERTIDUMBRE SOBRE LA SOLUCION DE PROBLEMAS
IMPORTANTES EN FAVOR O EN CONTRA DE LA EMPRESA
(Contingencias)**

Hemos examinado el Balance General de la compañía _____, al 31 de Diciembre de 19__ al cierre del ejercicio 19__ durante el ejercicio, la empresa fue demandada por supuesto incumplimiento de garantía, por un importe no menor a \$ 25,000,000.00. La empresa no ha constituido reservas para cubrir esta contingencia, por asumir que la demanda es injusta, pero si el resultado final del juicio favoreciera a la parte demandante, el patrimonio de la empresa se vería afectada, por lo menos en el 50% de dicha cantidad, después del efecto de impuesto y participación.

En mi opinión, SUJETA a los efectos que puedan derivarse de que se realice o no la contingencia mencionada en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la situación de la empresa.

CONCLUSIONES

Del tema tratado en mi trabajo de tesis, desde mi punto de vista, determino como conclusiones que:

1.- La auditoría, es el campo de actuación por excelencia del contador público ó lic. en contaduría, actividad que se debe llevar a cabo apegado a las normas de auditoría, mismas que ha reglamentado esta profesión, observando los postulados en que se basa el código de ética de los contadores públicos, sin dejar de perder de vista que esta actividad como cualquier otra actividad que se lleve a cabo, queda sujeta a la capacidad, experiencia y al buen juicio profesional del contador público que la ejerza, por lo tanto no se debe dejar perder esta característica de autoregulación que identifica a la contaduría pública, y que tiene pleno reconocimiento en todos los sectores y en la sociedad en general, incluyendo a las autoridades fiscales al darle reconocimiento al trabajo realizado por la contaduría pública a través del dictamen fiscal.

Al hablar de reconocimiento de parte de la autoridad fiscal, se tiene como antecedente que desde el año 1959 y por medio de un Decreto del Lic. Adolfo López Mateos, nace la figura del dictamen fiscal de estados financieros, lo cual vino a ampliar de manera muy importante el campo de fiscalización de la autoridad fiscal al contribuyente, representando en la actualidad que por la cantidad de

contribuyentes que en forma obligada o de manera voluntaria se dictaminan para efectos fiscales, esto representa una parte importante por lo que a recaudación se refiere.

Desde luego que este reconocimiento y que no sólo se tiene a nivel nacional, sino también internacional, precisamente se basa en la autoreglamentación que la misma profesión lleva a cabo de su actividad profesional y en especial en la auditoría de estados financieros, actividad que es exclusiva de la contaduría pública, lo que ha garantizado un nivel de calidad en este servicio y que se considera como la respuesta que da nuestra profesión a la confianza que la sociedad en general le ha depositado a la contaduría pública.

2.- Del punto anterior, se desprende que debe ser debidamente regulado la actividad del dictamen fiscal, lo que implicaría la modificación al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y los respectivos de su reglamento que se refieren a este tema, en donde se demuestre la verdadera confianza que la autoridad fiscal otorgaría a la contaduría pública, y en donde además lo único que se estaría recogiendo sería el precepto constitucional de la "Seguridad Jurídica".

3.- Es importante que el procedimiento de revisión secuencial vuelva a tener vigencia y quede considerado en el Código Fiscal de la Federación, aspecto que así era considerado en el reglamento de este código y que al eliminarse se consideró en la "Normatividad Interna", que aplican como instrucciones de los superiores jerárquicos a sus subordinados en la esfera administrativa para instruirlos en la manera de actuar ante determinadas situaciones. "Normatividad Interna" que por ser discrecional la autoridad fiscal ha dejado de aplicar a partir de

este año (1997), lo que demuestra una vez más que la autoridad fiscal no pretende darle el lugar que le corresponde a esta actividad del dictamen para efectos fiscales, lo que elimina los beneficios que los contribuyentes esperan recibir de este servicio.

4.- La obligatoriedad del dictamen fiscal produjo un incremento en las actividades profesionales de los contadores públicos que ejercen la práctica independiente, y la entendemos como una muestra del reconocimiento tácito de la autoridad, a la eficacia del dictamen fiscal como auxiliar importante en las funciones de fiscalización y recaudación a nivel federal.

No obstante, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, considera necesario, que se suprima su obligatoriedad haciéndolo opcional; y también considera Innecesaria e Inconveniente la intervención de la autoridad para reglamentar la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, y otras acciones que denotan falta de credibilidad a este trabajo profesional. En tales condiciones, la práctica del dictamen fiscal pierde profesionalismo y se convierte en un "mal obligatorio" para los contribuyentes.

A este respecto, debe dejar de ser obligatorio el que los contribuyentes tengan que dictaminarse para efectos fiscales, ya que si estamos hablando de la contaduría pública como una profesión liberal, se pierde la independencia mental al tener que llevar a cabo tareas específicas de comprobación, aspecto que abiertamente se contraponen con la autoregulación que caracteriza a nuestra profesión.

5.- En la actualidad los auditores tienen preferencia al modelo de dictamen "Nuevo" proporcionado por la comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., esto no quiere decir que de no se elaboran dictámenes "Tradicionales" sino que ha tomado más aceptación por los auditores el dictamen nuevo por ser más corto y simplificado.

6.- Por último, en la actividad del trabajo de auditoría de estados financieros que el contador público lleva a cabo, este servirá de base para emitir su dictamen, los cuales pueden dar como consecuencia un dictamen limpio o sin salvedades, un dictamen con salvedades, un dictamen negativo y abstención de opinión, ya que es obligación del contador público al llevar a cabo un trabajo de auditoría el tener que emitir una opinión y que esta va a ser como consecuencia del resultado del trabajo realizado, aspecto que también el Código Fiscal de la Federación contempla en el penúltimo párrafo del artículo 52 y último párrafo del artículo 48 de su reglamento.

Por lo que se refiere a ese trabajo de auditoría y por el tipo de problemas que se llegan a encontrar en la revisión, los dictámenes más comunes además del dictamen limpio son los dictámenes con salvedades los cuales obedecen a aspectos que no son de trascendencia pero sí dignos de hacerse notar, por lo que a este respecto la profesión ha determinado que los mismos se originan por limitación en el alcance de la revisión, por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y por último el de contingencia y que es como su nombre lo indica el más difícil de cuantificar pues siempre quedará como una

incertidumbre la solución de los problemas de este tipo, contingencias que al observarse quedan a juicio de la experiencia y el buen criterio profesional del auditor.

BIBLIOGRAFIA

Beltran Ortegón
El Auditor interno y su dictamen
Tesis
Instituto superior de estudios comerciales, México 1974

Delgadillo Maíz, Lic. Luis Daniel
Código Fiscal de la Federación y su Reglamento
Editorial DELMA
Edición 12 1997

Delgadillo Maíz, Lic. Luis Daniel
Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento
Editorial DELMA
Edición 12 1997

Franco Díaz Eduardo
Diccionario de contabilidad
Editorial siglo Nuevo
Cuarta Edición 1983

Hohler Erick
Diccionario para Contadores
Editorial UTHERA
Edición Tercera 1980

Holmes Arthur w. y Overmyer Wayne, C.P.A. S.
Biblioteca Básica de Contabilidad
Editorial C.E.C.S.A.
Edición MONITOR
Séptima Impresión Julio 1981

I.M.C.P., C.N.P.A., C.P.A.
Boletín 21
Editorial I.M.C.P.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Código de Ética
Editorial IMCP

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
El Dictamen
Editorial I.M.C.P.
Primera Edición 1992
Segunda Reimpresión Octubre 1995

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Normas y Procedimientos de Auditoría
Editorial I.M.C.P.
Edición 1995

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Editorial Reséndiz
5a. Edición 1990

Lechuga Santillan Efrain, C.P.
Fisco Agenda
Ediciones Fiscales I.S.E.F.S.A.
Décima Edición Enero de 1997

Lluís Monreal José
Diccionario Enciclopédico Ilustrado Océano Uno
Grupo Editorial Océano
Edición 1991

Mendivil Víctor Manuel
Elementos de Auditoría
Editorial E.C.A.S.A.
Edición Cuarta 1985
Décimo Tercera Reimpresión 1994

Moreno Padilla Javier
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Editorial TRILLAS
Novena Edición Abril 1992

Nava García, José Luis
Contabilidad 1
Editorial SEC
Primera Edición 1992

Osorio Sánchez Israel, C.P.
Auditoría 1
Editorial E.C.A.S.A.
Primera Edición 1977

Santillana González Juan Ramón, C.P. y M.C.A.
Auditoría 1 Santillana
Editorial E.C.A.F.S.A.
Segunda Edición 1996

Santillana González Juan Ramón, C.P. y M.C.A.
Conoce las Auditorías
Editorial E.C.A.S.A.
Quinta Edición 1992
Primera Reimpresión 1994

Unda Uzcanga violeta
El Dictamen Fiscal
Tesis profesional del Instituto Politécnico Nacional
Agosto 1996

W. Pyle William, Arch White John, D. Larson Kermit
Principios Fundamentales de Contabilidad
Editorial C.E.C.S.A.
Primera Edición 1981

BOLETINES :

1010 de normas y procedimientos de Auditoría

5010 de normas y procedimientos de auditoría

3050 Estudios y evaluación del control interno

E-02 IMCP

F-02 IMCP

**Comité de terminología del instituto americano de contadores
públicos.**

Comisión nacional de valores

Diario Oficial de la Federación
11 de Abril de 1980

Diario Oficial de la Federación
30 de Abril de 1959

Diario Oficial de la Federación
18 de Enero de 1962

Prontuario de Actualización Fiscal (PAF)