



UNIVERSIDAD MICHOACÁN DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

TEMA:

“RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO EN EL DICTAMEN”

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO**

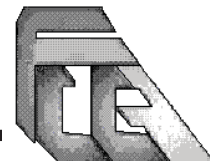
PRESENTA:

C.P. NORA GUADALUPE MEDINA NÚÑEZ

ASESOR:

C.P. Y M. F. EDUARDO CEJA VILLASEÑOR

MORELIA, MICHOACÁN A OCTUBRE DEL 2007.



DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTO A:

DIOS: Por darme la fuerza de la fe, para romper las barreras que se atravesaron en mí camino y poder llegar a la meta.

MIS PADRES: Por su apoyo económico y moral, pero sobre todo a mi madre por darme la vida y que lucho día a día para darme una educación profesional.

MI HERMANO: Que cada día me da ánimo, apoyo y fortaleza para salir adelante.

MIS HERMANOS FALLECIDOS: Por el ejemplo y cariño que me dieron durante su vida.

MI ASESOR: Que siempre estuvo guiándome en la tesis, que aunque tenía mucho trabajo dedicó una parte importante de su tiempo y compartió sus conocimientos profesionales conmigo.

MIS PROFESORES: Que contribuyeron de manera muy importante para que yo tuviera una formación profesional con disciplina y ética día a día.

MIS AMIGOS: Por comprenderme en los momentos difíciles y estar ahí sin pedir nada más que mi amistad, proporcionándome su ayuda cuando la requerí.

Contenido

Introducción.....	5
-------------------	---

CAPITULO I ASPECTOS GENERALES

1.1 El Contador público como profesionalista.....	7
1.2 Concepto del dictamen y la responsabilidad.....	10
1.3 Historia del dictamen.....	13

CAPITULO II RESPONSABILIDAD INDIVIDUAL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA REALIZACIÓN DEL DICTAMEN

2.1 Responsabilidad moral y ética del Contador público.....	35
2.2 Responsabilidad individual y profesional del Contador Público.....	48

CAPITULO III EL DICTAMEN SU ESTRUCTURA Y RESPONSABILIDAD

3.1 Estructura del dictamen.....	56
3.2 Dictamen positivo.....	59
3.3 Dictamen negativo.....	61
3.4 Dictamen con salvedades.....	63
3.5 Dictamen con abstención de opinión.....	66

CAPITULO IV RESPONSABILIDAD LEGAL DEL DICTAMINADOR

4.1	Ley de Sociedades Mercantiles.....	70
4.2	Ley general de Títulos y Operaciones de Crédito.....	71
4.3	Ley de Instituciones de Crédito.....	71
4.4	Ley del Banco de México.....	72
4.5	Ley general de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito	73
4.6	Código Fiscal de la Federación.....	73
4.7	La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	78
4.8	El Código Penal.....	80
4.9	El Código Civil.....	81

CAPITULO V PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS DEL DICTAMEN

5.1	Responsabilidad en los pronunciamientos normativos generales del Dictamen.....	85
5.2	El Contador público su independencia y opinión personal.....	87
5.3	Firma y fecha del dictamen.....	94

CAPITULO VI OTRAS RESPONSABILIDADES IMPORTANTES

6.1	Responsabilidad del Contador Principal cuando se ocupa el trabajo de Otros Contadores.....	95
6.2	La responsabilidad aplicada correctamente en el dictamen evitará Delitos.....	99
Conclusión.....		103
Bibliografía.....		105

Introducción

En el presente trabajo trato de explicar en forma clara y sencilla la responsabilidad del Contador público en el dictamen siendo el área a estudiar la auditoría.

El trabajo esta dividido en cinco capítulos que nos llevarán en el camino al conocimiento de una recopilación de hechos y situaciones que cada Contador público se enfrentará cuando emite su opinión como Auditor.

El primer capítulo nos da una semblanza general del Contador público como profesionalista y los inicios del dictamen así como una explicación de lo que significa, también el significado de la palabra responsabilidad que será el punto clave de este trabajo.

En el segundo capítulo conduce a la responsabilidad individual y profesional que debe tener un Contador público desde los inicios de su carrera estudiantil; así como las bases disciplinarias familiares, también sin excluir su experiencia laboral desde que inicia su camino como Contador público, todo esto sustentado por una solvencia moral completa que llevará al profesional a conducir su carrera, su vida con honestidad y tranquilidad.

En el capítulo tres conocerás la estructura y clasificación del dictamen donde se desarrollan cuatro tipos de dictamen, los cuales son dictamen de opinión limpia, dictamen de opinión con salvedades, dictamen de opinión negativa y dictamen con abstención de opinión, donde se desarrollará el cuerpo del dictamen llevando consigo una breve explicación de cada uno.

En el capítulo cuatro se analiza el marco legal que todo Contador público debe conocer antes de dictaminar, comenzando con la Ley de sociedades Mercantiles, adentrándose cada vez mas hasta llegar al Código Civil.

En el capítulo cinco se estudia la responsabilidad de los pronunciamientos normativos generales al dictamen, así como la importancia de la opinión del Contador al dar su juicio personal así como la fecha, firma en el dictamen con la cual quedará plasmada su calidad como profesionalista.

En el capítulo seis y último finalizaremos con otras responsabilidades importantes siendo una de ellas, la que se lleva cuando se ocupa el trabajo de otros auditores; también veremos que la responsabilidad aplicada correctamente evitará delitos mencionando algunos casos que se pueden dar si no se actúa con probidad.

CAPITULO I ASPECTOS GENERALES

1.1 El Contador público como profesionalista

Cuando al sustantivo “Contador ” se le añade el adjetivo “Público”, este adquiere connotaciones muy importantes. Este adjetivo Público tiene explicación:

- ♦ La primera proviene del hecho de que ofrece sus servicios al público en general y no a una sola persona, en oposición al término privado que indicaría lo contrario.

El Contador público juega un papel en una economía global y por lo tanto debe ajustarse a esos cambios, convirtiéndose en un administrador diestro de este proceso, capaz de determinar la necesidad y las formas de inversión estratégica en tecnología de información, así mismo ser capaz de poder manejar riesgos inherentes.

El Contador debe proyectar su imagen a través de un lenguaje, un idioma con el cual se entiende la empresa y todos los que con ella se relacionan así como:

- ♦ Trabajo: Constancia y orden, claridad y limpieza, puntualidad y dedicación, sencillez y precisión, dominio de la profesión, accesible y cortés.
- ♦ Proyección: Culto e intelectual, Social de persona, entusiasta y optimista.
- ♦ Contador: Ágil y dinámico, responsabilidad respeto y discreción.
- ♦ Ética: Amplio criterio, independencia mental, honradez y confianza.

La tarea y misión del Contador público es proveer un servicio profesional que siempre exceda las expectativas de sus clientes y del público. Para ello es necesario aceptar el permanente desafío con la fuerza del conocimiento y la voluntad para alcanzar siempre el éxito.

Los profesionales de la contabilidad y auditoría constituyen factores del progreso empresarial y facilitadores de los nuevos procesos de mejoramiento de las organizaciones.

Deberes y funciones dentro de la empresa

Para entender cuales son las funciones y deberes del Contador público dentro de la empresa, debemos definir que significa cada cosa:

Deber.- Es el sentido de responsabilidad que nos obliga a proceder dentro de determinados preceptos ya establecidos. Este constituye una obligada norma de comportamiento que se nos impone y la cual no podemos eludir. Todo profesional para poder ser considerado y respetado dentro del conglomerado, como un representativo dentro de su carrera, esta comprometido a cumplir con deberes como profesional.

Funciones.- Pueden ser definidas como el desarrollo y las ejecuciones de una o varias actividades con el objetivo de lograr una meta.

Teniendo estos conceptos definidos, entonces se procede a enumerar las funciones y deberes más relevantes. En el caso de los deberes es de opinión que el más importante es:

- ◆ Suministrar información confiable y oportuna para la toma de decisiones.

Se elige este único deber por las siguientes razones:

- a) El Contador público debe suministrar de manera clara todas las informaciones de relevancias importantes a la administración.
- b) Es responsabilidad del Contador público que las decisiones tomadas por la gerencia en base a las informaciones suministradas por él sean las más correctas.

Dentro de las funciones tenemos algunas como:

- ◆ Las aperturas de libros de contabilidad.
- ◆ Establecimientos de sistemas de contabilidad.
- ◆ Estudios de estados financieros y análisis.
- ◆ Certificación de plantillas para pago de impuestos.
- ◆ La elaboración de reportes financieros para la toma de decisiones.

Con estas funciones enumeradas no se quiere decir de modo alguno que solo son estas las que puede ejercer el Contador público dentro de las empresas, dado que esta mas que demostrada la capacidad sobrada con que cuenta éste para ejercer muchas más.

El Contador público debe ser capaz de aplicar los conocimientos teóricos a las situaciones prácticas de la vida real, y para ello poder obtener, analizar, interpretar, sintetizar, evaluar, y comunicar la información.

El Contador público frente a sus colegas

Lo ideal en las relaciones de los Contadores públicos son todos aquellos que laboran dentro de la función contable, ya sean estos empleados en la industria, comercio, firmas y otros, o sea que ofrezcan sus servicios de manera independiente, sería de que existieran vínculos de compensación y no de competencia. El Contador público tiene para con sus colegas, en mucho mayor proporción que para el resto de sus semejantes, el deber de ser justos y honrados.

Compañerismo:

Entre los profesionales debe existir la armonía y estimación, pues estos son el resultado de las buenas relaciones producto de las actuaciones civilizadas regidas por normas preestablecidas.

Solidaridad:

Ser solidarios de hecho con la sociedad en que se vive. El Contador público realiza un acto solidario cuando cumple con las normas de contabilidad que rigen el ejercicio de la profesión y se une, a fin de que sus metas y objetivos se materialicen de una manera real y positiva.

Respeto mutuo:

El respeto mutuo es una de las normas más importantes que debe cumplir el Contador público, porque es así como damos muestra de apego a los más elementales principios éticos. Debe prevalecer su trato sincero, humano y honorable.

El interés personal de dañar la reputación de los colegas, con calumnias, manifestando sus defectos, su falta de credibilidad ante la gerencia, culpando a estos de los errores que cometen en la empresa por no tomar en serio las consideraciones que el Contador público hace a la hora de la toma de decisiones, es faltar al respeto.

1.2 Concepto de dictamen y responsabilidad

La real academia española dice que el dictamen es la opinión y juicio que se forma sobre algo.

La Real Academia Española dice que la responsabilidad es la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho de reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente. El responsable es dicho de una persona que pone cuidado y atención en lo que hace o dice.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores públicos A.C. El dictamen es el documento que suscribe el Contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del

examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.

El boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, “declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros”, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la información financiera, de acuerdo con las normas de información financiera aplicados sobre bases consistentes.

Es importante señalar que el dictamen sobre estados financieros es responsabilidad exclusiva del Contador público.

El dictamen es la opinión del profesional llamado Contador público en funciones de un auditor; es un documento por medio del cual el Contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado con respecto a los estados financieros.

El dictamen es el medio a través del cual se emite un juicio técnico sobre estados contables que ha examinado, mediante este documento el Contador expresa:

- ◆ Que ha examinado los estados financieros de un ente, identificándolos.
- ◆ Como llevo a cabo su examen, generalmente aplicando normas de auditoría, y
- ◆ Que conclusión le merece su auditoría, indicando si dichos estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial, financiera y económica del ente, de acuerdo con las normas contables vigentes, las que constituyen su marco de referencia.

La importancia del dictamen para el Contador es Capital. Es la conclusión de su trabajo, por lo cual se le debe verificar que sea técnicamente correcto y adecuadamente presentado. Es común que el dictamen del Auditor sobre estados contables se denomine “Dictamen del Auditor”.

Por lo tanto el dictamen del Contador independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre su posición financiera y resultado de sus operaciones.

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

El dictamen es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de las Normas de Información Financiera y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan los estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

Para la Comisión Nacional de Valores el dictamen 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 y la formulación del balance conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio.

El concepto anterior es en esencia lo que realmente el profesionista debe tomar en cuenta para poder llevar a cabo el contenido de las definiciones anteriores del dictamen; no tanto como un instrumento sino como una opinión, por tanto se deduce un nuevo concepto “El dictamen es la opinión escrita del Contador público donde reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo realizado”.

Por su naturaleza e importancia y para preservar su prestigio el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuales deben ser sus afirmaciones básicas, y sus variantes.

El dictamen es un producto terminado que requiere cuidado y prontitud profesional, un estricto control de calidad, es un documento en el se expresa una opinión formal profesional e independiente que identifica la actividad de Contador público; para aseverar el contenido afirmativo del mismo, para hacer una salvedad o para emitir un dictamen negativo, es necesario tener evidencia competente y suficiente del caso, crea una responsabilidad individual según el código de ética profesional y constituye el sello de confianza que le imprime el Contador a la información financiera que dictamina.

1.3 Historia del dictamen

La Ley Británica de sociedades Mercantiles de 1862, fue la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador público.

La Constitución del Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después, fue una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresa la ley. En el año de 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

El 7 de abril de 1888, en Inglaterra, fue publicado en la revista The Accountant de Londres, el siguiente dictamen:

“Tengo delante de mi el balance.....limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto”.

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

Un dictamen emitido, antes de la fecha de modificaciones de la Companies Act en Londres, en 1895, y que a la letra dice:

“Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la compañía”.

La existencia de los dictámenes transcritos no es de extrañar si se considera que por el año 1773, en la ciudad de Edimburgo existían Contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo, en 1880, el gobierno inglés reconocía al instituto de Contadores autorizados en Inglaterra y Gales, y partían rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

La forma mas utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fue la siguiente:

“Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. X por el año terminado el ...de 19... y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas”.

En 1906 una reconocida firma norteamericana de Contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, en la forma siguiente:

“De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que término en julio 31 de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen”.

Si observamos, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Era de esperarse que los estados financieros tuvieran la aprobación implícita de la firma de Contadores públicos, ya que la falta de una opinión, podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados.

El dictamen en el año de 1917

El instituto Americano de Contadores públicos, a solicitud de la Federal Trade comisión, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó: "Métodos aprobados para la preparación de Balances Generales", que fue publicado por la Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen que entonces surgió y fue redactado en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía X por el periodo... y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen, han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la Junta de Reserva federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía. X al Y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".

Notaron que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio, fue el paso inicial, pero aun quedaba mucho camino por recorrer. Ya se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados de acuerdo con la forma de expresarse de cada auditoría, continuara causando confusiones.

Los resultados no fueron satisfactorios, muchos Contadores formulaban el dictamen de manera mas sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en donde listaban todos los procedimientos que habían seguido, dejando el criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían emitido algunos de importancia. La gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había sugerido la Federal Reserve Board. Con esta experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del Contador público en otra dirección.

En el año de 1929 sobrevino, con tremendos efectos para la economía mundial, el gran crack Bancario norteamericano, durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días tan enormes bajas, que llegaron a no valer nada o a valer tan solo una pequeña fracción de su valor original de adquisición. El pánico entre

público, y los consecuentes retiros de depósitos, provocaron no solamente la quiebra de los bancos, sino también que toda la actividad productiva descendiera a niveles nunca vistos. Como resultado de la crisis, se levantó un gran clamor entre el público, que no sabiendo a quien culpar de los efectos de la especulación con los valores, llegó a responsabilizar a los propios Contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, y aun las personas conocedoras solicitaron, urgentemente, medidas tendientes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

Como resultado de este clamor, agravado día a día por la desorganización económica y el pánico financiero imperantes, un comité de la bolsa de valores de Nueva York celebró prolongadas entrevistas (por casi dos años, de 1932 a 1934) con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que se hizo notar el Instituto, que la naturaleza intrínseca del Balance general y del Estado de Pérdidas y Ganancias no había sido cabalmente comprendida, aún entre personas versadas en la materia y que se imponía la necesidad de divulgar entre el público su verdadero significado y sus inevitables limitaciones. También se hizo patente la necesidad de exigir que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos.

El dictamen de 1934

La comisión del Instituto sostuvo, entre otros puntos de vista, que debía hacerse en el futuro la importancia del Estado de Pérdidas y Ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volumen ni de su fama, sino de su capacidad para generar utilidades. Las empresas tenían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, aun cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad, asegurándose de que dichos métodos se aplicasen con cierta insistencia. También recomendó la Comisión del Instituto, el modificar la forma del dictamen de auditoría con el fin de que en este se hiciera constar que los estados financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Tomando en cuenta lo anterior y basado en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año 1934 en un folleto titulado: “Auditoría de las cuentas de Sociedades”, en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma:

“Hemos examinado el balance general de la compañía X..... y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit por el año que termino en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con los principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme, durante el periodo que revisamos, su posición al y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha”.

El dictamen de 1941

El fraude descubierto en las cuentas de la empresa Mckersson and Robbins en los Estados Unidos de Norteamérica en diciembre de 1938, esta ligado de manera importante con la ironía de nuestra profesión, en virtud de que como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones posteriores, en lo penal, como por las comprendidas por la comisión de valores y cambios, prácticamente se enjuicio a la profesión en conjunto, derivándose finalmente de ello medidas que modificaron substancialmente, los procedimientos de auditoría usados en esa época.

La magnitud del fraude, la forma en que fue realizado y el desarrollo de la investigación, hicieron que los hechos del caso tuvieran amplia publicidad en los años 1938 y 1939.

El resultado de una denuncia de alteraciones y falsedades en la contabilidad de la empresa Mckersson y Robbins, la comisión de Valores y Cambios ordenó una investigación sobre los estados financieros que, dictaminados por conocida firma de Contadores públicos, iban siendo presentados tanto a la comisión, como a la Bolsa de Valores de Nueva York, donde las acciones de dicha compañía se encontraban registradas. Los últimos estados financieros presentados, correspondientes al ejercicio de 1937, mostraba activos totales cerca de noventa millones de dólares, de los cuales, veintiuno eran completamente ficticios, estaban localizados en su totalidad en los renglones de inventarios y cuentas por cobrar a clientes, y derivados, en su totalidad, de falsas operaciones realizadas por la compañía en su división de productos químicos en la ciudad de Bridgeport, Connecticut.

Las ventas registradas en el año 1937, ascendían a más de 18 millones de dólares, en las cuales la embarcaban directamente una falsa utilidad de ventas de casi dos millones de dólares.

La compañía aparentemente compraba mercancía a cinco falsos proveedores canadienses, los cuales le embarcaban directamente a los clientes Mckersson. Tales clientes, aunque realmente existían nunca habían operado con la empresa.

Las ventas aparecían efectuadas por cuenta de Mckersson mediante el conducto de una empresa denominada W.W. Smith And Co. Y la cobranza de las mismas, así como los pagos por las compras, se hacía en apariencia a través de Mannings And Co., firma bancaria de Montreal, Canadá. Tanto estas dos firmas como los cinco proveedores mencionados, resultaron ser ficticios, o bien, solo membretes usados por los defraudadores con el propósito de respaldar las falsas operaciones. Los autores del fraude eran el presidente de la compañía y tres hermanos, todos ellos de apellido Música, pero que se ocultaban bajo nombres supuestos, tres de ellos dentro de la empresa, en puestos claves, uno con el puesto de subtesorero y el otro como jefe de almacenes, por lo que contaban con facturas, remisiones, sellos y otro tipo de papelería membretada, así como falsos contratos, garantías, informes de crédito, etc.

El sistema descrito se vino usando con algunas variantes por varios años, aunque en pequeña escala, seguramente con el propósito de inflar las ventas y las utilidades a la vez que se usaba el dinero de la compañía en otros negocios, en el año de 1937, la falsedad adquirió proporciones escandalosas, pues como ya se dijo se contabilizaron ventas ficticias, por más de 18 millones de dólares.

El síndico determinó que las salidas de efectivo relacionadas con las operaciones ficticias, habían ascendido a casi 25 millones de dólares, de las cuales la mayor parte, con excepción de unos 3 millones, habían reingresado a la compañía por concepto de cobranzas de las supuestas ventas.

La Comisión de valores y cambios inició de inmediato investigaciones con objeto de determinar:

- a) El carácter y el alcance de la auditoría realizada por el Contador público que dictaminó.
- b) Si dicha auditoría había sido practicada de acuerdo con las normas y procedimientos generalmente aceptados, y
- c) Si tales normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad de los estados financieros.

Los puntos fundamentales que hizo hincapié la Securities and Exchange Commission fueron los relativos a cuentas por cobrar e inventarios, por ser los renglones en que se consumió el fraude en el caso anterior. Por lo que respecta a los inventarios, existió de hecho una gran divergencia de opinión, entre los Contadores públicos llamados a declarar ante la comisión con relación a los deberes y responsabilidades del auditor en la verificación de cantidad, calidad y condición de las mercancías, mencionadas en los estados financieros.

El Contador público que dictaminó, así como otras personas, sostuvieron que la verificación respectiva, según era práctica normal en esa época, debía limitarse a los registros de contabilidad, y a lo manifestado por la gerencia en los estados financieros. Otra parte importante de testigos sostuvo el criterio de que el auditor debe tener contacto físico visual con los inventarios, bien sea por pruebas selectivas o por su presencia en los recuentos físicos, o por una combinación de ambos métodos.

Finalmente, la Securities and Exchange Commission expresó lo siguiente:

“En nuestra opinión, ha llegado el momento en que los auditores, como parte de su examen y siempre que sea razonable y practicable, tengan contacto con los inventarios físicos y asuman una adecuada responsabilidad, como ya de hecho lo han venido haciendo algunos de ellos antes de estas audiencias. No se quiere decir con esto que los auditores tengan que garantizar el renglón de inventarios mas de lo que garantizan otros renglones del balance, sino que deben hacer todas las pruebas e investigaciones razonables en vez de concretar a examinar únicamente los registros de contabilidad con objeto de que puedan manifestar su opinión profesional acerca de la veracidad y corrección de dicho renglón en la misma forma que lo hacen con respecto a los otros renglones de los estados financieros”.

Por lo que se refiere a las cuentas por cobrar, la mayoría de los opinantes declararon que de acuerdo con las prácticas en uso, no era importante la confirmación de saldos en los casos en que, al practicarse la auditoría, se había cobrado buena parte de los saldos que formaban la cifra presentada en el balance.

Las conclusiones de la Securities and Exchange Commission a este respecto decía lo siguiente:

“Los hechos de este caso demuestran la utilidad de la circulación como procedimiento indispensable en la confirmación directa de las cuentas por cobrar siempre que sea razonable y practicable, cuando la cifra respectiva represente una parte importante del activo circulante o del activo total. Dicha confirmación directa de las cuentas de clientes

debe considerarse en nuestra opinión como buena práctica y como un procedimiento normal de auditoría aún cuando hasta la fecha no se le considere obligatoria en todos los casos”.

En el informe de la Securities and Exchange Commission con respecto al caso Mckersson fue publicado hasta 1940, para entonces el instituto Americano de Contadores, consciente de la trascendencia que lo anterior podría tener confianza depositada por el público en los dictámenes de Contadores públicos, habían procedido a modificar el boletín: “examen de estados financieros”, publicado en 1936, preparado por medio de un comité especial un informe que título: “extensiones de Procedimientos de Auditoría”, y en el cual se estableció como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar.

Dicho informe fue aprobado finalmente en la asamblea anual de 1939 y consistía: Primero, de una serie de boletines sobre procedimientos de auditoría conocidos como statements on auditing. Este primer boletín, ampliado y revisado, forma ahora parte de la codification on statements on auditing procedure publicado por el Instituto Americano de 1951. Un punto importante derivado del caso Mckersson, es que con él nacieron las primeras nociones de normas de auditoría que en un principio se definieron con los procedimientos de auditoría aplicados por personas competentes. La incapacidad de los auditores en descubrir el fraude en el caso Mckersson fue atribuida por la Securities and Exchange Commission a la manera negligente en que fue conducida la auditoría, carente de ese espíritu alerta, inquisitivo y analítico que es necesario en una actividad profesional de este tipo.

Consecuencia del caso Mckersson, la Securities and Exchange Commission declaró que el dictamen de auditoría el de 1934, era defectuoso en virtud de que en él no se declaraba si el examen se había practicado, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, y si algunos procedimientos habían sido omitidos, aun cuando fueran considerados necesarios por el auditor.

Reconociendo tales necesidades, el instituto americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración de que se había revisado el control interno, sustituyendo la expresión métodos de contabilidad por la de procedimientos de contabilidad.

Dicha forma de dictamen incluyó además, modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión, para quedar como sigue:

“AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA X”

“He examinado el balance general de la compañía X al... y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit por el año terminado en esas fechas”.

“Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones. Examine e hice pruebas de su registro y documentos de contabilidad mediante métodos y con amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios”.

“En mi opinión el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la compañía X al ... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior”.

Destacan los siguientes aspectos.

1. Aparecen por primera vez el concepto de normas de Auditoría Generalmente aceptadas. La anterior frase se completa con la de aplicables en las circunstancias, lo cual denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de procedimientos o prácticas de auditoría.

2. Por primera vez se hace la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad, como indicación de la extensión de la auditoría.
3. Se amplía la mención de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.
4. Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad, mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

Dictamen tradicional de 1951

Desde marzo de 1944, el comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, indicando que algunas firmas de auditores habían excluido ya la mención de que no se había efectuado una auditoría detallada de las transacciones, con lo cual se observaba una tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancias.

En 1951 apareció el mencionado folleto titulado: "Codification of Statements on Auditing Practice", en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de auditoría del instituto americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, a la que se llama Short Form of Report, cuyo uso se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

"AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA X"

"Hemos examinado el balance general de la compañía X, al.... Y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio

terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias”.

“En nuestra opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía X, al... El resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior”.

El dictamen de 1941 tiene un defecto fundamental, de no considerar que las normas de auditoría sean invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario los procedimientos de auditoría que si puede variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias. Tal defecto ha quedado subsanado en el dictamen de 1951, en el que han sido eliminadas las palabras aplicables en las circunstancias al referirse a las normas de auditoría. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por redundante, pues dicha revisión esta ya prevista en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Se redujo en lo concerniente al alcance de la auditoría para declarar únicamente que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad, así como todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios, en vista de las circunstancias. También se eliminó por innecesaria y redundante la declaración de que se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que éste ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos sino mas bien han sido reflejo de las formas recomendadas por el instituto americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en

todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias, como la cirugía, la arquitectura o la ingeniería, que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.

Los dictámenes que se mencionan en los párrafos anteriores, dan una idea de la evolución que el dictamen ha experimentado a través de los años, notándose que las modificaciones se enfocan al párrafo de alcance o extensión de la revisión, con la facilidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo.

Dictamen emitido por el Instituto Mexicano de Contadores públicos , A.C. en 1975

La comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha considerado explicar a los profesionales de la Contaduría Pública las circunstancias que existieron al redactar y aprobar el boletín número 36 relativo a un nuevo dictamen sobre estados financieros, en vista de las dudas expresadas por muchos Contadores públicos .

El boletín 36 fue expuesto a juicio de todos los Contadores públicos miembros del IMCP en junio de 1975 y aprobado en octubre del mismo año, se determinaron comentarios en relación al mismo y dice de la siguiente manera:

1. La aprobación del mencionado boletín ha sido puesta en duda por varios Contadores públicos que no son miembros del IMCP.
2. La recomendación que da la comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría a los Contadores públicos de México, es la utilización de la nueva forma de dictamen a fin de que llegue a ser de uso general, y no de utilizarse de nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen de 1951.
3. El hecho de hacer optativo el uso del nuevo dictamen, confunde y crea desconfianza entre los mismos Contadores públicos , entre el público en general, por lo tanto debe definir el IMCP, su posición al respecto.

4. El nuevo dictamen representa inquietudes de varios Contadores públicos , tanto en el ámbito nacional como en el internacional el objetivo de la comisión de normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores públicos , A. C., era simplificar la redacción del dictamen, por lo tanto no es un nuevo dictamen es la simplificación del mismo.
5. Cuando existan violaciones a las normas de auditoría, a los principios contables o a su aplicación consistente, o presentación razonable de la situación financiera, el Contador público expresara las salvedades, su opinión negativa o se abstendrá de opinar, según proceda. Estas salvedades del Contador público se pierden en el dictamen reciente porque aparecen notas aclaratorias y además pierden el valor que se le estaba dando en los dictámenes limitados que se mencionan, como también para el público en general, que es el lector del dictamen de estados financieros que emite un Contador público independiente.

La comisión de normas y procedimientos de auditoría efectuó un análisis de las frases de dictamen de 1951 determinó comentar lo siguiente:

- a) El dictamen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría, de acuerdo con las circunstancias.
- c) La situación financiera y los resultados de operaciones se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d) Los principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

La comisión ha juzgado oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen en el que:

- Se eliminan las referencias expresadas a las normas y procedimientos de auditoría.
- Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.
- Se elimina el calificativo de “razonablemente”.
- Se asegura la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

El dictamen de 1975

La Comisión recomienda el siguiente texto en el dictamen siguiente:

“En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de ... al 31 de diciembre de ... y los resultados de sus operaciones por el año que termino en esta fecha”.

Las razones en que se basa la recomendación del dictamen de 1975 son las siguientes:

- Esta forma de expresar la opinión es clara y precisa, que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el Contador público como resultado de su trabajo.
- Se expresa la responsabilidad que tiene la administración de la Cía. de preparar los estados financieros para el examen del Contador público.

- No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros, si así lo considera más adecuado el Contador público, porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas serán siempre cumplidas, no obstante que se haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.
- El Contador público tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlos expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.
- La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras de los estados financieros que acompañan el dictamen del Contador público. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si el Contador público no hace mención alguna expresa, se refiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

Análisis de los comentarios de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP

El significado esencial de la opinión de un auditor, en el sentido de que los estados financieros son presentados razonablemente en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados es que los principios de contabilidad que usa una compañía son adecuados para las circunstancias a las cuales son aplicados. Estos convencionalismos no son perfectos, el manejo de ellos en ocasiones se encuentra en una amplitud indeseable por lo que respecta al seleccionar y aplicar principios de contabilidad alternados, sin embargo, el remedio para este problema es mejorar los procedimientos contables.

En el avance de las expresiones escritas de principios de contabilidad, los que tienen a su cargo esa tarea deberían tener en cuenta la relación entre los principios contables y la responsabilidad del auditor. Los ordenamientos sobre principios de contabilidad, deberían de identificar las circunstancias en las cuales un principio de contabilidad en particular debe ser aplicado.

Se acepta que desaparezca el dictamen de 1951 por los siguientes pasos:

1. Las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como algunos procedimientos de auditoría que se juzgue necesario.
2. La frase referente a la consistencia en los principios de contabilidad.
3. Se pide una reconsideración al IMCP sobre:
 - Normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - “Presentar razonablemente” por la responsabilidad del Contador público sobre los estados financieros.
 - Sobre los principios contables, que han sido base educacional para miles de estudiantes.
4. Para efectos financieros, no se modifica el dictamen nuevo recomendado por el IMCP, por lo siguiente:
 - Porque el dictamen de 1951 encierra el contenido profesional, moral y educativo de muchos años de enseñanza. Se acordó en que se simplifique sobre algunas redundantes, no en todo el dictamen.

- El instituto recomendó que los Contadores públicos que deseen puedan emitir su opinión bajo la base del dictamen de 1951, que es la opinión de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Los estados financieros fueron preparados por la administración, no es nueva ya que desde hace varias décadas se ha dicho que la responsabilidad de la compañía auditada es de ella, referente a la preparación de los estados financieros y no del Contador público, ya que éste es responsable únicamente de la opinión emitida que se da a conocer públicamente en el texto del dictamen. Las notas aclaratorias que llevan los estados financieros de una manera auditada, es discusión si los debe hacer el cliente o el auditor.

El dictamen a partir de noviembre de 1994

“Hemos examinado los balances generales de compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los estados de resultados de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría”.

“Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera, que permita tener seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en un examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros. Asimismo. Incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base para sustentar mi opinión”.

“En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19... y los resultados de sus operaciones, las variantes en el Capital contable y los Cambios de la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los Principios de contabilidad Generalmente aceptados”.

México, D.F. 19...

AURA, ZAMZAR, RAMÍREZ Y CIA.

Pedro Rey Martínez Fernández

Contador público.

Céd. Prof. 177287

El boletín 4010 se modificó por la comisión de normas y procedimientos de auditoría en el año de 1994, y se presentó a la membresía, lo cual fue aprobado, sin embargo regresamos al dictamen de 1934 y 1941 de los Estados Unidos de Norteamérica, esto implica al lector de los estados financieros, porque existen párrafos muy comprometedores, que inclusive pueden existir tres situaciones especiales:

- Demandas civiles, e inclusive penales, por los párrafos que vienen incluidos en el cuerpo del dictamen.
- La comisión de normas y procedimientos de auditoría, no efectuó un análisis de fundamentos, de los cambios que tiene el nuevo dictamen, esto provoca que las frases nuevas sean polémicas.
- En el dictamen se amplió el contenido y para los usuarios los estados financieros provoca en lugar de credibilidad desconfianza.

Las frases incluidas en el dictamen actual, ya se encuentran establecidas en las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en el comité de ética profesional, algunas de estas son; “responsabilidad del auditor”, La auditoría sea planeada y realizada de tal

manera que permita obtener seguridad razonable”, “no contiene errores importantes”, “la auditoría consiste en el examen con base en pruebas selectivas”, “incluye la evaluación de los principios de contabilidad”, “de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto”, dichos estados son responsabilidad de la administración y cualquier desviación, el Contador público deberá mencionar los hechos a través de las salvedades o negación de opinión”, “Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión”, “Presenta razonablemente en todos los aspectos importantes”.

La normatividad del dictamen de 1994

Objetivo del examen de los estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto así dichos estados presentan:

- ◆ La situación financiera.
- ◆ Los resultados de las operaciones.
- ◆ Las variaciones del capital contable.
- ◆ Los cambios en la situación financiera de la empresa.
- ◆ Los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Responsabilidades respecto a los estados financieros auditados:

- 1) Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas, son responsabilidad de la misma.
- 2) El dictamen sobre los estados financieros es responsabilidad del profesional que lo emite.

Pronunciamientos generales

- ◆ Destinatario.
- ◆ Identificación de los estados financieros.
- ◆ Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor.
- ◆ Descripción general del alcance de la auditoría.
- ◆ Opinión del auditor.
- ◆ Redacción y firma del dictamen.
- ◆ Fecha del dictamen.

Descripción General del alcance de auditoría

En el dictamen se deberá describir, el alcance de trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

- 1) Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 2) Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo, para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3) Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- 4) Que la autoridad incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía, en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5) Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedades:

- Desviación en la aplicación de principios de contabilidad:
 - a. Salvedad.
 - b. Opinión negativa.

- Limitaciones en el alcance del examen practicado:
 - a. Salvedad.
 - b. Abstención de opinión.

Efecto de las desviaciones a los principios de contabilidad en el dictamen del auditor:

- Descripción precisa de la desviación.
- Cuantificación del efecto de los estados financieros (neto de I.S.R. P.T.U.)
- Efecto en la opinión.

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

CAPITULO II RESPONSABILIDAD INDIVIDUAL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA EMISIÓN DEL DICTAMEN

2.1 Responsabilidad moral y ética del Contador público

Todo profesional necesita tener bases morales y éticas para llevar a cabo una disciplina en la realización de su trabajo; aquí veremos como el Contador público necesita de éstas bases para poder dictaminar así como para realizar cualquier actividad profesional.

La moral, antes de ser normativa y de ser una forma imperativa del bien social, tuvo su asiento indiscutiblemente en la conciencia humana. La moral apareció en forma congénita en el hombre de manera instintiva.

Los grandes precursores de éste arte fueron: Kant, Platón, Sócrates entre otros y que tuvieron gran incidencia en el desarrollo de esta disciplina.

Una de las principales contribuciones de los griegos a la teoría moral y a la filosofía en general, es la extraordinaria variedad de problemas que plantearon y discutieron en términos claros y simples, aun en lenguaje admirable.

La idea de una ley moral, universal y divina, enraizada en la naturaleza de las cosas, encontró su expresión más cumplida en los Estoicos, la escuela fundada por Zenón y que tomó el nombre del pórtico donde éste enseñaba y quien se hizo celebre por la severidad de la moral. Según los Estoicos nada hay bueno, sino la virtud; nada hay malo, sino el vicio. La virtud es la felicidad, el vicio es la desdicha. La virtud es sabiduría, el vicio insensatez.

El Contador público basa su personalidad en dos elementos esenciales: técnica del trabajo y calidad humana. El primer término implica una preparación académica que comprende conocimientos de contabilidad, matemáticas, economía y ciencias afines, el

segundo que de manera alguna cede información al primero, presupone la existencia de ciertas normas morales sin la cual el Contador público no merecería el crédito que justifica su razón de ser.

Las actuaciones del Contador se clasifican en técnicas y éticas. La técnica se adquiere con el estudio, la ética se adquiere con la práctica habitual de los principios morales que la sociedad estima esenciales para depositar su confianza en un individuo. La técnica solo hará, en el mejor de los casos, un buen factor, pero no basta para cimentar una personalidad profesional. Por otra parte la integridad y honradez del Contador serán las bases de sus actividades profesionales y las que en mayor grado contribuirán a formar una clientela; integridad para investigar la verdad y honradez para exhibirlas.

La moral según la lengua española dice que es perteneciente o relativo a las acciones de las personas, desde el punto de vista de la bondad o de la malicia. La ley es la norma de lo que debe hacerse como bueno y evitarse como malo, por eso es que el Contador público se encuentra en una encrucijada cuando se le ordena que altere, que maquille o desvíe informaciones que de alguna manera benefician a la compañía, se pone en juego su moral y ética así como el supuesto dentro de la organización.

La conciencia del Contador público se forma instruyéndola convenientemente, educándola con esmero, haciendo lo posible porque conserve su rectitud nativa, y si ésta es recta, nos dicta lo que es conforme a la Ley, la conciencia es la norma de nuestras actuaciones.

El Contador es responsable de sus actos libres, por tanto solo es responsable del mal cometido, ya sea por acción, por omisión o porque lo ha querido libremente, si esto ha sido el dictado de su conciencia. El profesional que se entregue al creciente interés que despiertan las normas éticas y los principios fundamentales de la profesión, dejará de sentir en su conciencia la amargura y la decepción que le producirán actos, hechos, recuerdos de su vida realizados con incógnitas desenvolturas, creyéndolos justos, morales, y creyendo que no procedió con error.

El problema de la realización de la moral es que no basta conocer los valores de la misma; es necesario realizarlos, asimilarlos para ponerlos en práctica. La moral después de ser comprendida, estudiada y analizada, se convierte en moralidad y se observa en los medios con los que cuenta el individuo para llevar a efecto la moralización son los bienes o agentes moralizadores y son: el estado, la familia, la escuela, la iglesia, las instituciones sociales y económicas. La familia es el primer núcleo de moralización del individuo; el estado es el derecho, la suma de imperativos sociales que ordenan coercitivamente, conjunto de prescripciones de incondicionada obligatoriedad. Es necesario para regular los derechos y obligaciones de los ciudadanos.

La realización moral está en lo que se puede observar en nuestro medio; la moralización del ambiente se ve en las virtudes, la teoría ética debe servir de apoyo para la planeación y realización de una vida moral plétórica de valores éticos. Son actitudes que implican o encarnan los valores, lo bueno por excelencia. Se puede confundir virtudes con valores éticos. Se considera cuatro dimensiones axiológicas fundamentales alrededor de las cuales gira la moralización de la humanidad y su ambiente:

- Veracidad, es una actitud práctica donde se dan la honestidad y la fidelidad a la verdad; de ella se derivan valores como la sinceridad, la voluntad de verdad, el entusiasmo, la autenticidad y la honradez.
- Valentía, se caracteriza por actos de arrojo, valor, audacia; acción consciente ante el peligro; de él se derivan valores como la lealtad, la verdad y el heroísmo.
- Autodominio moral, es el encargado de la regulación de las necesidades vitales y el dominio de deseos instintivos; de él se derivan valores como la honestidad, la templanza, la sobriedad y la generosidad.
- La virtud ética principal es la justicia, en un sentido más general, es decir, como conformidad a las leyes, la justicia no es una virtud particular, más bien la virtud íntegra y perfecta. En efecto el hombre que respeta todas las leyes es el hombre completamente virtuoso.

La justicia es parte importante de la moral y se puede ver tres tipos:

1. Justicia distributiva, se da a cada quien lo que es debido.
2. Justicia conmutativa, donde se devuelve un bien recibido por su equivalente.
3. Justicia igualitaria, la justicia es impersonal y le corresponde por igual a todos.

La ética representa las características humanas ideales o de autodisciplina en exceso, de las exigidas por la Ley.

En el caso del Contador público se considera la ética como un principio como un sistema de principios morales y la observancia de reglas para gobernar las relaciones con los clientes, el público y otros colegas, esta relacionada con la independencia, autodisciplina e integridad moral del profesional.

Con este fin el Contador público deberá en todo momento de acción, guardar estricto secreto de los asuntos de sus clientes, esforzarse constantemente para mejorar su habilidad profesional, observando las normas internacionales de auditoría generalmente aceptadas, promover las formas más completas y comprensibles en el informe financiero, sostener la dignidad, el honor de la profesión, y mantener altas normas de conducta profesionales.

La moral profesional es una aplicación de la moral a la profesión, o mejor dicho al profesional que es el hombre y puede ser cristiano con una función que cumplir en sociedad. No deben ser distintos los principios que rijan la moral del profesional en cuanto al de los principios que han de regir la vida de cualquier mortal, puesto que la moral como la verdad no puede ser más que una.

Entre los protagonistas de las ciencias económicas o del proceso económico destaca el Contador público como intermedio, y en cierto modo responsable de los métodos administrativos así como el autor, consciente de las informaciones, las cuales requiere la economía.

Antecedentes de la ética

Según Aristóteles cada investigación, así como cada acción y cada elección, están hechas con un fin que nos parece bueno y deseable.

Los fines de las actividades humanas son múltiples y algunos de ellos son deseados solamente en vista de fines superiores como por ejemplo deseamos la buena salud.

Pero debe existir un fin supremo que es deseado por sí mismo. Si los otros fines son bienes, este es el bien supremo del cual dependen los otros, y Aristóteles no duda que este fin sea la felicidad.

Concepto de ética.- La palabra ética proviene del griego *éthikós* que a su vez proviene del vocablo *ethos* que significa costumbre, modo de ser, o carácter, en cuanto a la forma de vida adquirida por el hombre.

La Ética es la ciencia de la conducta humana, que estudia la forma de actuar que tenemos todos los hombres frente a nuestros semejantes y la manera en la que nos desenvolvemos en nuestras actividades diarias.

Se dice que la Ética es una ciencia, porque es una disciplina racional ya que parte de los actos humanos y los transporta hasta llegar a sus principios. La Ética es un conjunto de conocimientos sistemáticos, metódicos y racionales basados en la experiencia y fundados en principios.

A menudo confundimos la moral con la Ética, pero debemos recordar que moral es el conjunto de reglas, valores, prohibiciones y tabúes procedentes desde fuera del hombre, es decir que le son inculcados o impuestos por la política, las costumbres sociales, la religión o las ideologías. En cambio la ética siempre implica una reflexión teórica sobre cualquier moral, una revisión racional y crítica sobre la validez de la conducta humana. La Ética es parte de la filosofía que trata de la moral y las obligaciones del hombre.

Por lo tanto, la ética al ser la justificación racional de la moral, determina que los ideales o valores proceden a partir de la propia deliberación del hombre. Mientras que la moral es un asentimiento de las reglas dadas, la ética es un análisis crítico de esas reglas. Por eso se dice que la Ética es la filosofía de la moral, si se entiende a la filosofía como un conjunto de conocimientos racionales establecidos.

La ética puede definirse como la ciencia normativa de la rectitud de los actos humanos según principios racionales. Esta definición se explica de la siguiente manera:

1. - La ética como Ciencia.

La ética es el conocimiento que se preocupa por el fin al que debe dirigirse la conducta humana y de los medios que sirvan para alcanzar ese fin.

2. -El carácter normativo de la ética

La ética es una racionalización del comportamiento humano, es decir, un conjunto de principios o enunciados dados por la luz de la razón y que iluminan el camino acertado de la conducta. Por eso los principios éticos tienen una dimensión imperativa, pues son mandatos u órdenes que nos damos para movernos en la realización de actos que mejoren nuestra condición humana.

3. - La rectitud de la ética

La ética busca que los actos humanos se orienten hacia la rectitud. Con esto se indica el estudio de aquellos actos que contribuyen al perfeccionamiento humano. La rectitud puede entenderse como la concordancia entre nuestras acciones con la verdad o el bien, y significa la pauta apropiada para el desarrollo de nuestra naturaleza.

4. - Los actos humanos como objeto de estudio de la ética.

Los actos humanos son una ordenación hacia las virtudes y los valores. Por

consiguiente, consideramos que no sólo la razón y la voluntad son los dos aspectos que caracterizan el acto específicamente humano, existen otras dimensiones del ser humano que, con la práctica de determinadas virtudes y valores, lo perfeccionan de manera integral.

5. - La ética como Indagación de los principios racionales

Cuando se habla de que la ética busca la rectitud de los actos humanos, es decir, que éstos sean conformes con lo bueno, lo verdadero, etc., es porque la ética especula sobre todo aquello que se oculta detrás de los hechos o las apariencias. Por eso la ética intenta adherirse a principios que expliquen los actos humanos según un punto de partida, un fundamento o una causa.

El objeto de estudio de la ética está constituido por los actos humanos, los que se clasifican en actos conscientes y voluntarios, los mismos que afectan a otros seres humanos, a determinados grupos sociales, o a la sociedad en su conjunto.

La ética trata de descubrir sus principios generales. Que aunque parte de datos empíricos, o sea de la existencia de un comportamiento moral efectivo, no debe mantenerse al nivel de una simple descripción o registro, sino que deberá trascender con sus conceptos, hipótesis y teorías. Es por ello que en cuanto al conocimiento científico, la ética ha de aspirar a la racionalidad y objetividad más plena y a la vez debe proporcionar conocimientos sistemáticos y metódicos hasta donde sea posible su verificación.

Una de las características importantes de los problemas éticos es, su generalidad; y esto los distingue de los problemas morales de la vida cotidiana, que son los que se plantean en las situaciones concretas. Al respecto, la ética puede contribuir a fundamentar o justificar cierta forma de comportamiento moral.

La ética consiste en explicar lo que ha sido o es, y no en simplemente describir. No le corresponde emitir juicios de valor acerca de la práctica moral de otras sociedades, o

de otras épocas, en nombre de una moral absoluta y universal, pero sí tiene que explicar la razón de ser de esa diversidad y de los cambios de moral, es decir ha de esclarecer el hecho de que los hombres hayan recurrido a comportamientos diferentes e incluso opuestos.

La ética es una parte de la filosofía, de ahí que su método y características de investigación hayan de concordar con ésta disciplina. Al ser la ética parte de la filosofía, no puede dejar de tener nunca como fondo la concepción filosófica del hombre que nos da una visión total de éste como ser social, histórico y creador. Toda la serie de conceptos que la ética maneja de un modo específico, como los de libertad, necesidad, valor, conciencia, sociabilidad, entre otros, presuponen un esclarecimiento filosófico previo.

Por ello la ética se halla estrechamente vinculada a la filosofía, en su problemática que se desprende del acto moral como algo real y concreto; que al aplicársele los criterios filosóficos, habrá de ser fundamentado, esclareciéndose sus estructuras y relaciones esenciales.

Asimismo, al ser la ética parte de la filosofía, la ética habrá de tener un carácter de universalidad, mediante el cuál será capaz de abarcar su objetivo, el acto moral, como un todo, enfocándolo a la vez desde todas las perspectivas que la razón le dicte, buscando con ello un concepto abstracto y general, pero al mismo tiempo concreto y particular.

La virtud es aquella capacidad humana que permite al profesional incorporar lo valioso dentro de sí, por lo tanto la virtud y el valor son coincidentes.

Existen en el hombre cuatro virtudes fundamentales que lo habilitan para el ejercicio de sus facultades: el entendimiento es habilitado por la virtud de la prudencia o capacidad de acierto, la voluntad es orientada por la virtud de la justicia, las tendencias sensibles que surgen en el hombre ante el bien arduo son reguladas por la virtud de la fortaleza, y las tendencias sensibles ante los bienes placenteros son controladas por la virtud de la templanza.

Diversos autores coinciden en señalar que las virtudes o valores básicos del ser humano son: la prudencia, la fortaleza, la templanza, la Justicia, la solidaridad, la autenticidad, la fidelidad, la bondad, el agradecimiento, la libertad, la amistad, la belleza, la paz, la laboriosidad. Además a estos el profesionista debe agregar la honestidad, la responsabilidad, la integridad y el respeto a la dignidad de las personas.

El problema ético fundamental consiste en explicar, esclarecer o investigar una realidad dada produciendo los conceptos de los problemas capitales y concretos.

La ética aplicada al comportamiento del Contador público como profesionista

Los problemas éticos capitales al igual que el problema ético fundamental se caracterizan por su generalidad y su propósito es formar un marco referencial de los problemas éticos concretos.

Los problemas éticos concretos se caracterizan por su urgencia, particularidad e inmediatez y entre estos se considera a la ética profesional.

La ética, en su sentido pleno, en mi opinión, es, la armónica composición de los tres siguientes elementos:

1.- Las normas, las cuales nos indican qué es lo que debemos hacer, nos orientan sobre los caminos que hemos de recorrer en nuestro comportamiento personal, profesional y el respeto que debemos tener por los demás.

Las normas son fundamentales, porque, sin ellas, se hace prácticamente imposible llegar al destino que queremos alcanzar en nuestra vida personal o profesional, es decir de Contador público.

2.- La virtud, es el segundo elemento radicalmente constitutivo de la ética, los hábitos van conformando esa segunda naturaleza, que facilitan o dificultan determinadas actuaciones del ser humano.

Pero la virtud, siendo primordialmente importante, como tal, a veces, conduce a comportamientos puritanos, propios de gente inflexible, porque olvida que lo específico de la virtud no es lo arduo, sino el bien.

3.- El amor, es el tercer factor consistente de la vida ética. El amor del que aquí hablamos lo es en sentido pleno. No nos referimos a una mera apreciación afectiva, sino que incluye en sí elementos de razón y de voluntad.

La importancia del amor es básica, pues no es posible crear sin amar, y si esto sirve para todas las artes, de manera más plena lo es para el desarrollo de la persona, es decir para su crecimiento ético.

El amor necesita contar con las normas, y también con las virtudes, para dar consistencia a la vida.

La ética representa las características humanas ideales o de autodisciplina en exceso, de las exigidas por la ley.

En el caso del Contador público profesional, puede considerarse la ética como un sistema de principios morales, la observancia de reglas para gobernar las relaciones con los clientes, el público y otros Contadores públicos, está relacionada con la independencia, autodisciplina e integridad moral del profesional.

Con este fin los miembros o asociados del Instituto Mexicano de Contadores públicos A.C. (IMCP) deberán en todo momento de acción, guardar estricto secreto de los asuntos de sus clientes, esforzarse constantemente para mejorar su habilidad profesional, observando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), promover las formas más completas y comprensibles en el informe financiero, sostener la dignidad y el honor de la profesión, y mantener altas normas de conductas profesionales.

El papel de la contabilidad es iluminar la administración para que opere de la mejor forma posible, en su doble carácter de acción y razonamiento.

Mucho depende de la capacidad y responsabilidad de los Contadores, porque si el comercio y la administración consisten en el manejo técnico de los bienes y servicios, la función de los Contadores tiende a orientar esa acción.

El Contador público tiene la obligación de la consagración y el adiestramiento, haciendo conciencia de sus propias funciones. Si de él depende el rumbo de la empresa a la que emitirá su dictamen, con su sinceridad, lealtad y capacidad deriva la apreciación de un patrimonio cualquiera que sea, según su acción en la particularización podrá ser considerado este profesional como un fruto superior o no.

Existen tres requisitos impuestos a la información para la toma de decisiones administrativas y son La significación, la oportunidad, y la veracidad.

La función intelectual del Contador es operar en la realidad con arreglo de las esencias y principios de la ciencia, pero, de manera responsable, iluminar la administración y las decisiones que tiene que tomar en las empresas.

El código de ética profesional es explícito con el papel del Contador público al servicio del sector privado, en cuanto a su integridad y lealtad con las empresas.

La ética profesional es reconocida como la ciencia normativa que estudia los deberes y los derechos de los profesionales en el cumplimiento de sus actividades Profesionales.

A la ética profesional también se le conoce como deontología Profesional ya que se encarga del estudio y tratado de los deberes y comportamiento de los Profesionales en el desempeño de sus actividades Profesionales y personales.

El término deontología proviene de la voz deon, de donde deonto significa obligación, deber; y logia expresa conocimiento, estudio. La deontología es la teoría de los deberes particulares propios de una profesión.

El concepto deontología puede definirse como el conjunto de principios éticos asumidos voluntariamente por quienes profesan una determinada profesión, por razones de integridad, de profesionalismo y de responsabilidad social. La deontología implica un compromiso de identidad con el rol que cumplen en la vida social.

La deontología es la ciencia que estudia los diversos deberes y el comportamiento de los profesionales en sus relaciones con sus clientes, el estado y sus colegas. La deontología es un conjunto de comportamientos exigibles a los profesionales, aún cuando muchas veces no estén codificados en una reglamentación jurídica.

En este sentido, la deontología es la ética profesional de las obligaciones prácticas, basadas en la acción libre de la persona, en su carácter moral, carentes de un control por parte de la legislación Pública. La deontología es el cumplimiento de los deberes que a cada cual se le presentan según la posición que ocupe en la vida, y que están dados por el grado de compromiso y conciencia moral que se tenga con respecto a la profesión.

El profesionista tiende a pensar que su tarea es la más importante del mundo y que su servicio a la humanidad es irrenunciable. Pero en esto como en todo, no es solo importante lo que pensemos nosotros sino también los demás. Dentro de las diferentes profesiones existen algunas que tienen más claro su auténtico papel de servicio a los seres humanos.

El cliente al que se presta un servicio no es un objeto, sino alguien que tiene la última palabra de algo que le afecta. El Contador público y su profesión tienen que aportar su conocimiento a la sociedad. La profesión se puede ver como trabajo, como carrera o como vocación o las tres cosas al tiempo.

Existen cuatro principios fundamentales que vienen a ser las normas esenciales que el Contador debe tener siempre presente para poder dictaminar así como las actividades propias de su profesión con criterio técnico y ético.

1.- Independencia.- La multiplicidad de deberes del Contador público le impone una

independencia absoluta de criterio para dar su opinión en el dictamen está exenta de cualquier presión, principalmente de aquella que resulte de sus propios intereses o influencias exteriores.

2.- Confianza.- Las relaciones de confianza no pueden existir si hay alguna duda sobre la honestidad, la probidad, la rectitud y la sinceridad del Contador público.

3.- Secreto profesional.- Se debe respetar el secreto de cualquier información confidencial del dictamen transmitida a él Contador público por su cliente que se refiera al propio cliente o a terceros en el marco de los asuntos de su auditoría.

4.- Incompatibilidades.- El código profesional debe conciliar las posturas que puedan presentarse en el desarrollo de la actividad profesional, señalando que la incompatibilidad debe ser solucionada respetando las normas que rigen en la jurisdicción donde ejerza.

La ética profesional es la ética en sí aplicada al ejercicio de la contaduría Pública y comprende los principios de la actuación moral de todos sus miembros, en las circunstancias peculiares en que sus deberes profesionales los colocan.

La ética profesional puede considerarse desde dos puntos de vista: el especulativo y el práctico.

Desde el punto de vista especulativo, analiza los principios fundamentales de la moral individual, social y los pone de relieve en el estudio de los deberes profesionales. Desde el punto de vista práctico, establece a través de normas o reglas de conducta el orden necesario para establecer el bien común.

El Contador público que ejercen su profesión en la que ofrece sus conocimientos y habilidades al servicio de otros, tienen responsabilidades y obligaciones con todos los sectores y personas que confían en su trabajo, por lo que es imprescindible para el Profesional la aceptación y el cumplimiento de las normas de ética que regulan su relación con sus clientes, empleadores, empleados, estado y público en general, por lo

que se hace necesario la aplicación del código que contenga las normas generales de conducta aplicables a la práctica diaria de la profesión.

El Contador frente al deber moral y ético en la realización del trabajo en éste caso como Contador público independiente de una empresa, es decir como auditor; tendrá que tener la responsabilidad moral de hacer correctamente su trabajo, revisar los estados financieros, hacer las pruebas sustantivas, selectivas, realizarlo a conciencia para que el resultado sea óptimo y de acuerdo a lo normativo como legal, para que su prestigio profesional no se desvanezca, es importante llamar cada ramificación por su nombre sin desviación alguna; para luego obtener como conclusiones su opinión profesional de la auditoría desempeñada y plasmarla en el dictamen con su firma profesional de una manera segura, libre de remordimientos, miedos, o complejos de algún tipo.

El cliente confía en el profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por ésta razón, se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional. En el código de ética postulado V de la responsabilidad a la sociedad menciona la responsabilidad personal. Dice que el Contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

2.2 Responsabilidad individual y profesional del Contador público

La responsabilidad se adquiere cuando el Profesional realiza una actividad, la responsabilidad profesional cae bajo la responsabilidad moral, sin excluir la posibilidad de una responsabilidad penal.

El profesional enfrenta dos formas de responsabilidad: La personal y la social. La responsabilidad personal obliga al profesional a adoptar una actitud decidida hacia él

mediante el estudio y la investigación, debe ser cuidadoso de su formación técnica y humanística deberá poseer un perfil moral definido para poder interpretar correctamente las diversas situaciones que se le presentan en el trabajo profesional. Su nivel de responsabilidad profesional vendrá determinado por el aprovechamiento y constancia en el estudio y la lucha contra la rutina diaria, para que no se desvanezca su papel de servidor de la comunidad y evitar así caer en claudicaciones científicas o éticas.

La responsabilidad social es una lógica consecuencia de la responsabilidad personal. Lo fundamental de la responsabilidad social se encuentra en el respeto a las personas con las que trata, cuya dignidad no puede nunca supeditarse a ninguna autoridad o legislación atentatoria contra la misma.

El Contador público cuya opinión sobre estados financieros pueden influir en la adopción de importantes decisiones financieras. Siempre ha sido plenamente consciente de sus responsabilidades hacia terceros cuando desempeña su función de dar fe, y deberá desempeñar sus labores en una forma comparable con las desarrolladas por cualquier miembro de la profesión.

Ignorar algunas normas no excusa su omisión al cumplir un compromiso profesional. El público tiene derecho a esperar un trabajo cuidadoso y ordenado del Contador público, el error que este puede cometer en condiciones similares, puede ser perdonado, pero solo cuando sea de buena fe y si no que exista relación alguna con la actitud conocida, deseo de un cliente o cualquier otro motivo profesional, porque este es responsable del trabajo de su personal.

La formación profesional continua es una de las cualidades que debe tener el Contador público es el compromiso de seguir aprendiendo toda su vida. El Contador público debe actualizar sus conocimientos sobre los asuntos cotidianos, incluida la economía local y mundial, en particular sobre las novedades en materia de contabilidad y auditoría, cada vez se introducen con mayor rapidez innovación financiera y tecnológica que constituyen importancia en la internacionalización de la economía.

Declaraciones esenciales relativas al dictamen del Contador se encuentran plasmadas en el boletín 4010 denominado Dictamen:

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

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que conoce de su trabajo y por tanto esto requiere una responsabilidad amplia. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. Conocen las formas usuales de dictámenes del Contador, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina.

La opinión del Contador, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de las normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, que se detallan en el boletín 1010 de la comisión de normas de auditoría, como profesional, el Contador público como auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo en el desempeño de su labor, el Contador adquiere responsabilidad, no solo con la persona que directamente contrata sus servicios, sino un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su labor como base para tomar decisiones de negocios o inversión. Es por esto que su trabajo debe efectuarse a un alto nivel de calidad para esto existen las normas de auditoría.

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) **Normas personales.**- Se refieren a las cualidades que el Contador público o independiente debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de éste tipo. Dentro de éstas

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

Entrenamiento técnico y capacidad profesional cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo su título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Cuidado y diligencia profesional, el Contador público independiente esta obligado a ejercitar cuidado y diligencia en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen.

Independencia, el Contador público independiente esta obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

b) **Normas de ejecución del trabajo.**- Hay elementos básicos en la ejecución del trabajo constituyen la especificación particular, por lo menos el mínimo indispensable que deben cumplir en la ejecución de la exigencia de cuidado y diligencia y son:

Planeación y supervisión, el trabajo de auditoría debe ser planeado de forma adecuada, en caso de usar ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno, el Contador público independiente debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, para que tenga como base y determinar el grado de confianza que va a depositar en él, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

- c) **Normas de información.**- El resultado final del Contador público independiente es su dictamen, mediante el pone en conocimiento de las personas interesadas el resultado de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su trabajo. El dictamen del Contador público independiente es lo que va a depositar 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 operaciones de la empresa.

La importancia que el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del dictamen y son:

En la aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión, el Contador es responsable en todo momento cuando quede su nombre asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión profesional aún cuando haya hecho un examen de acuerdo a las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros, el Contador público independiente debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo a las normas de información financiera;
- b) Dichas normas fueron aplicadas sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las normas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En caso de excepción alguna a lo anterior, el Contador público independiente debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificados sobre los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados. Auditoría Boletín 1020 dice, los propietarios, acreedores y todos los interesados en una empresa es de gran importancia, contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas. Los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la necesidad de que un profesional independiente revise su contenido a través de una auditoría, para determinar la confiabilidad en escala.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presenta la información financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad.

El Contador público independiente, es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación y las notas aclaratorias recae sobre la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los archivos de la entidad.

El Contador público independiente lo que necesita para formarse una opinión sobre los estados financieros es obtener seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestra los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra reveladas adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a las normas de información financiera, aplicadas sobre bases consistentes.

Ya que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

El alcance de las pruebas selectivas a que el examen debe sujetarse de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el Contador público independiente de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) Los resultados que tenga obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

Gran parte de la evidencia con probatoria, es de naturaleza persuasiva que incluyente, el criterio es muy indispensable en el trabajo del Contador público independiente, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.

Por lo anterior la auditoría no tienen por objeto el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo de que algunos errores o irregularidades no sean detectados, la responsabilidad del Contador público independiente surge con el hecho de que los mismos debieron ser detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría. Cualquier error o irregularidad provocaría una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, sería obligación del Contador público independiente de ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, ya que como consecuencia de esto se vería afectada su opinión sobre la razón de los estados financieros.

El dictamen es la parte final del trabajo realizado bajo un proceso de aplicación de normas de contabilidad y auditoría, tiempos para la realización del trabajo, revisión de estados financieros documentación anexa y cada proceso que lleva a una auditoría cada investigación tiene una gran responsabilidad por parte del profesional que la está originando para poder dictaminar, tiene un porcentaje promedio que te llevará al resultado final que será un dictamen limpio, con salvedades, con abstención de opinión o negativo. En base a ese resultado se tomarán decisiones, y si la información es incorrecta e incierta es que no se llevó un proceso disciplinado en la elaboración del trabajo y mucho menos se tuvo responsabilidad alguna, y esto dará múltiples consecuencias negativas.

CAPITULO III EL DICTAMEN SU ESTRUCTURA Y RESPONSABILIDAD

3.1 Estructura del dictamen.

El dictamen de auditoría establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos substanciales, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada, los resultados de sus operaciones y los movimientos de su efectivo durante un determinado periodo, de conformidad con las normas de información financiera.

El dictamen de auditoría:

- ◆ Identifica los estados financieros que han sido examinados.
- ◆ Describe la naturaleza de una auditoría.
- ◆ Expresa la opinión del auditor sobre los estados financieros que ha examinado. El mismo se compone de tres partes y siete elementos básicos.

Primera Parte

- a) **El título:** Dictamen de los auditores Independientes. Para resaltar la independencia del auditor que suscribe su opinión y que el examen se llevó a cabo de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas.
- b) **Destinatario:** el dictamen esta dirigido al primer nivel de la empresa o entidad examinada, que normalmente son los accionistas y los directores o cargos similares que han dispuesto la contratación de los servicios profesionales de auditores independientes. En casos especiales la auditoría se practica a determinada empresa o entidad y el dictamen se dirige a la entidad que efectuó el contrato como por ejemplo los organismos internacionales que contratan directamente los servicios de los auditores independientes para examinar determinado proyecto o entidad; aún cuando es obvio, es conveniente mencionar

que la razón social debe ser la misma que figura en la escritura de constitución y documentación oficial y no siglas comerciales.

Segunda parte

c) **Un párrafo introductorio en el cual:**

- Se declara que los estados financieros identificados en el informe fueron auditados.
- Se hace una declaración de que los estados financieros examinados son responsabilidad de la gerencia de la entidad y que la responsabilidad del Contador es expresar una opinión sobre esos los mismos como resultado de su auditoría.

d) **Un segundo párrafo donde:**

- Se hace una declaración que el examen fue realizado de acuerdo a las normas de auditoría de aceptación general.
- Se explica que las normas de auditoría de aceptación general requieren que el Contador planifique y desarrolle la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores o falsedades importantes, dentro del contexto de materialidad o importancia relativa.

Se declara que una auditoría incluye:

- Un examen, basándose en pruebas, de las evidencias que soportan las cifras y revelaciones en los estados financieros.

- Una evaluación de las Normas de Información Financiera aplicadas de la estimación de la Gerencia.
 - Una evaluación de la presentación de los estados financieros como un todo.
 - Una aclaración por el Contador de que su examen provee una base razonable para su opinión.
- e) **Un tercer párrafo** explicando que los estados financieros se presentan razonablemente en todos sus aspectos substanciales, la situación financiera de la entidad a la fecha del balance general, los estados de sus operaciones y los movimientos de su efectivo por el periodo terminado, de conformidad con las normas de información financiera, según sea el caso de tipo de dictamen en este caso como ejemplo es el dictamen positivo.

Tercera parte

- f) **El nombre de la firma de Contadores públicos** (si es una firma), el nombre del Contador público, la expresión “Contador público” debajo del nombre, la firma autógrafa y el número de colegiación.

Ejemplo: Márquez Medina y Asociados

(Firma autógrafa)

Lic. Mario Alberto Márquez M.

C.P.C. XXXX

- g) **La fecha del dictamen**, indistintamente en la parte superior o inferior del informe.

El dictamen debe emitirse al cliente prontamente después de finalizado el trabajo. El Contador debe estar alerta acerca de los eventos ocurridos con posterioridad a la fecha en que se termina el trabajo y la fecha de emisión del dictamen, a fin de tomar las medidas que sean adecuadas según lo establecido en los procedimientos de auditoría

para la revisión de los eventos subsecuentes ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, igualmente el Contador debe dar consideración a los mismos acontecidos entre la fecha de los estados financieros y la fecha de terminación de su trabajo en la oficina del cliente, o los efectos de dar reconocimiento en su informe a esos eventos y a los efectos también de fechar el dictamen.

Esta norma explica los distintos tipos de opinión que el Contador puede expresar en cada una de las circunstancias que se pueden presentar. En la estructura del dictamen es importante cada parte que lo conforma, ya que así se mencionan los puntos substanciales de este documento, dando mayor entendimiento, si no existiera alguna de sus partes resultaría confuso o incompleto por tanto debe ser conforme a las normas que se rigen en el momento y deben ser acatadas para que el resultado sea el deseado, se tiene un compromiso como auditor frente al cliente, a la sociedad; por tanto es necesario en la elaboración de un dictamen cumplir con las etapas de realización de inicio a fin.

3.2 Dictamen Positivo

Mención de asuntos importantes que no implican salvedades

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

- Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etc.
- Existan cambios en la aplicación de las Normas de Información Financiera o en los métodos de aplicación de las reglas particulares o por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.

- Existen operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapas preoperativa, en liquidación, fusión, escisión, etc.

Cuando como resultado del examen practicado, el Contador puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá expresar como sigue.

“He examinado los estados financieros de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre 200X y 200X, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos, por los años que terminaron en estas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base en mi auditoría”.

“Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas las cuales requieren que la misma sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X S.A., al 31 de diciembre de 200X y 200X y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera”.

Con el fin de asegurar uniformidad entre los Contadores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, únicamente debe utilizarse el modelo antes mencionado.

3.3 Dictamen negativo

El Contador debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con las normas de información financiera, los resultados de las operaciones ni los movimientos del efectivo de la entidad, 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 Contador de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las normas de información financiera y a las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

Ejemplo del dictamen negativo

“A la Junta directiva los accionistas de Compañía la Excelsa, S.A.”

“He efectuado la auditoría del Balance General de Compañía la Excelsa, S.A., (y compañías filiales) al 31 de diciembre de 200X y 200X, y de los estados conexos de resultados, de movimientos de las cuentas de patrimonio, y de flujo de efectivo por el año entonces terminado, que se acompañan, expresados en cifras históricas y en valores actualizados a fin de reflejar íntegramente el efecto de la inflación en el poder adquisitivo de la moneda. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia de la Compañía. Mi responsabilidad es emitir una opinión sobre los estados financieros con base en mi auditoría”.

“Efectué mi auditoría de acuerdo a las normas de auditoría de aceptación general. Esas normas requieren que planifique y realice la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría incluye el examen, a base de pruebas, de las evidencias que respaldan los

montos y sus revelaciones en los estados financieros. También una auditoría incluye la evaluación de las normas de información utilizadas y de las estimaciones significativas hechas por la gerencia, así como la evaluación de la completa presentación de los estados financieros. Considero que mi auditoría proporciona una base razonable para mi opinión”.

“Según se explica en la nota X a los estados financieros, las inversiones en las compañías filiales. Además, la compañía no reconoce el impuesto sobre la renta diferido con respecto a las diferencias de tiempo entre los ingresos para efectos financieros y la renta gravable, resultante de la aplicación, para propósitos fiscales, del método de utilidad bruta diferida para conocer la utilidad en ciertos tipos de venta, Las normas de información financiera requiere que se reconozca la participación en los resultados y en las utilidades retenidas de las afiliadas y que debe darse reconocimiento al impuesto sobre la renta diferido”.

“Debido a la desviación de las Normas de información financiera según se menciona en el párrafo anterior, las inversiones en compañías afiliadas están disminuidas en Bs.____ y Bs.____ al 31 de diciembre de 200X y 200X, y el impuesto sobre la renta diferido de Bs.____ en 200X no ha sido reconocido, todo lo cual resultó en una disminución de la utilidad retenida de Bs.____ y Bs.____ al 31 de diciembre de 200X y 31 de diciembre de 200X respectivamente”.

Párrafo de la opinión:

“En mi opinión, debido al efecto de los asuntos mencionados en los párrafos tercero y cuarto, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de la Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 200X y 200X, ni los resultados de sus operaciones, ni los movimientos de su efectivo por los años entonces terminados, de conformidad con las normas de información financiera de aceptación general”.

En el caso de existir un dictamen negativo, el Contador no deberá incluir en el su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

3.4 Dictamen con salvedades

Asuntos que originan dictámenes de estados financieros con salvedades

En ocasiones el Contador no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el Contador deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

Principales conceptos y características que pueden incidir en la emisión de este tipo de dictámenes:

a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichas normas, el Contador deberá describir en forma precisa en que consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

Si en la nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a las salvedades se puede abreviar haciendo referencia a la misma.

Ejemplo de Dictamen con salvedades por desviación en la aplicación de las Normas de Información Financiera (NIF):

“He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200X y 200X y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la

administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a mi auditoría”.

“Mis exámenes fueron realizados de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la misma sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión”.

“Según se explica en la nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 200X y 200X no incluye saldos que se consideren de dudosa recuperación por \$XX y \$XX, respectivamente”.

“En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X S.A., al 31 de diciembre de 200X y 200X y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera”.

b) Salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el Contador pueda emitir una opinión debe utilizar su criterio profesional para evaluar las restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Debe describirse en un párrafo en específico dentro del dictamen, cada limitación que se presente en el alcance del examen de su trabajo.

Ejemplo del dictamen :

“He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200X y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por los años que terminaron en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 200X fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presenta únicamente para fines comparativos”.

“Con excepción de lo que se menciona en el siguiente párrafo, mi examen fue realizado de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros ; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas , de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión”.

“Debido a que fui contratado en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencie los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio”.

“En mi opinión, excepto porque los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X S.A., al 31 de diciembre de 200X y 200X y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera”.

Cuando el Contador expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o mas 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 calificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen”.

3.5 Dictamen con abstención de opinión

La abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría, el Contador se abstendrá de expresar una opinión cuando no haya obtenido evidencia suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros. La diferencia entre una opinión con salvedad y una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría es un asunto de magnitud. Tal como se indica aquí, la falta de evidencias que respalden los inventarios y las propiedades y equipo es de tal grado importante que el Contador no podría expresar su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Debido a que el Contador no expresa una opinión de los estados financieros, no se proporciona ninguna seguridad en este informe del Contador. La última oración del párrafo introductorio y el párrafo de alcance fueron omitidos porque no le fue posible al Contador obtener evidencia suficiente para respaldar una opinión de que los

estados financieros no contienen errores significativos. El párrafo inmediatamente anterior al párrafo de la abstención de opinión explica la limitación en el alcance de la auditoría que fue motivo para que el Contador se abstuviera de expresar la opinión.

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

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del Contador de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar, no exime al Contador de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de las normas de información financiera, detectadas en su revisión.

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 información financiera y/o el resultado de las operaciones, conforme a las Normas de información financiera, así deberá de expresarlo.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el Contador no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen.

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

“Fui contratado por la Compañía x S.A., al 31 de diciembre de 200X, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía”.

“Con excepción de lo que se menciona en el siguiente párrafo, mi examen fue realizado de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo a las normas de información financiera”.

“La auditoría consiste en el examen, con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión”.

“Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 200X, ascienden a \$XX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad”.

“Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200X, por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto”.

Para poder dar una opinión en el dictamen y definirlo como ya he mencionado es necesario que el profesionista sea una persona honesta, responsable, formada moral y éticamente, así como estar respaldado por los estudios realizados en una institución de enseñanza superior reconocida, haber obtenido título profesional, tener una cédula profesional expedida por la Secretaría de Educación Pública a través de sus dependencias oficiales Dirección de profesiones y estar colegiado en una asociación civil que se encuentre legalmente constituida, esté registrada y reconocida por la Secretaría de Educación Pública y por las autoridades fiscales correspondientes en su caso y desde luego observar un código de ética que señala dentro de sus capítulos, cuales son las

obligaciones que como profesionista tiene para con los ciudadanos, clientes y autoridades, por tanto el emitir un dictamen lo realizan de manera profesional y no debe estar en tela de juicio salvo prueba en contrario, deberá considerarse como cierto y apegado a la verdad, por lo importante que es el acto de la firma al calce de la información financiera de que se trate mencionando únicamente si es o no correcta la información que se suscribe.

Cuando ya se tiene la facultad para dictaminar existen cuatro tipos de dictamen el Auditor se basará en el formato a seguir que muestra las normas y procedimientos de auditoría de la Comisión del mismo nombre y el Instituto mexicano de Contadores públicos a.c. y estar pendiente de las actualizaciones de dicha información. Es de un grado muy importante la información, así como los hechos determinados, el auditor debe tener una evidencia suficiente y competente que le de una validez de juicio, para tomar una decisión y poderse inclinar finalizando en dar su opinión sin dudas y con soporte veraz.

CAPITULO IV RESPONSABILIDAD LEGAL DEL DICTAMINADOR

En las leyes no esta claramente definida la responsabilidad que asume el Contador público en el desempeño de su profesión, ya que pueden ser muchos y muy variados los motivos por los que un Contador puede ser demandado judicialmente y no están especificados plenamente en las disposiciones legales.

Por tal motivo, se transcriben las leyes mexicanas a continuación y son aquellas que se refieren al Contador público.

4.1 Ley de Sociedades Mercantiles

Hay una mención expresa contenida en la Ley General de Sociedades Mercantiles y que se refiere a las sociedades extranjeras que operan en nuestro país.

Artículo 251 Las sociedades extranjeras solo podrán ejercer el comercio desde su inscripción en el Registro.

La inscripción solo se efectuará previa autorización de la Secretaria de Comercio y Fomento Industrial, en los términos de los artículos 17 y 17 A de la Ley de Inversión Extranjera.

Las sociedades extranjeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación visado por un Contador público titulado.

Se puede precisar que no habla de dictaminar, que es lo que hace un Contador, sino que piden el balance que se publique y se le de el visto bueno, es decir que sea examinado por el Contador. Piden al Contador que clasifique si el balance presentado es correcto, en su presentación, numéricamente y que el Contador diga si en el balance se presenta correctamente la información financiera del negocio.

4.2 Ley General de Títulos y operaciones de Crédito

En la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en su título I, capítulo V, que se refiere a las obligaciones que pueden emitir una sociedad anónima, encontramos que el artículo 212 en su tercer y último párrafos dice: Las sociedades que emitan obligaciones deberán publicar anualmente su balance certificado por el Contador público. El siguiente, el 213, que señala lo que debe contener la respectiva acta de emisión, prescribe en el inciso b) de su fracción I: Del balance que se haya practicado para preparar la emisión, certificado por el Contador público.

Por lo anterior la Ley de Títulos y operaciones de crédito, se puede apreciar la importancia que se le da al Contador público así como la responsabilidad que conlleva dictaminar. En los artículos anteriores no se habla de dictaminar sino de certificar, como el notario público y el Corredor.

4.3 Ley de Instituciones de Crédito

En la ley de instituciones de crédito en su capítulo II de la contabilidad artículo 101 que habla de la responsabilidad que el Contador público independiente debe tener con la empresa al momento de dictaminar los estados financieros en su tercero, cuarto y quinto párrafo dice lo siguiente:

Los estados financieros anuales deberán estar dictaminados por un Contador público Independiente, quien será designado o directamente por el consejo de administración de la institución de que se trate.

Los mencionados auditores deberán suministrar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores los informes y demás elementos de juicio en los que sustente sus dictámenes y conclusiones. Si durante la práctica o como resultado de la auditoría encontrara irregularidades que afecten la estabilidad o solvencia de las citadas instituciones, los auditores estarán obligados a comunicar dicha situación a la aludida Comisión.

La propia Comisión, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer las características y requisitos que deberán cumplir los auditores externos independientes; determinar el contenido de sus dictámenes y otros informes; dictar medidas para asegurar una adecuada alternancia de dichos auditores en las instituciones de crédito, así como señalar la información que deberán revelar en sus dictámenes, acerca de otros servicios y, en general, de las relaciones profesionales o de negocios que presten o mantengan con las instituciones de crédito que auditen, o con empresas relacionadas.

En la Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores dice en su capítulo II De las Facultades en su Artículo 4° numeral VI que corresponde a la comisión:

Emitir disposiciones de carácter general que establezcan las características y requisitos que deberán cumplir los auditores de las entidades, así como sus dictámenes.

4.4 Ley del Banco de México

El capítulo VI Del Gobierno y la vigilancia artículo 50 de la Ley del Banco de México contiene la siguiente disposición:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicitará a un Colegio ó Instituto de Contadores públicos ampliamente representativo de la Profesión, le proponga una terna de firmas de reconocido prestigio, entre las cuales designará al auditor externo del Banco y la aprobación de la Comisión de Vigilancia de la Contaduría mayor de Hacienda, contratará sus servicios por cuenta del Banco. La contratación del auditor no podrá hacerse por periodos mayores de cinco años.

El auditor tendrá las más amplias facultades para examinar y dictaminar los estados financieros del banco. Así como revisar la contabilidad y demás documentación relacionada con ésta, debiendo entregar al ejecutivo Federal y al congreso de la Unión copia de los dictámenes que se presente a la Junta de Gobierno, y un informe sobre el ejercicio del presupuesto de gasto corriente e inversión física.

4.5 Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito

En la ley General de Organizaciones y actividades Auxiliares del Crédito en el título tercero, Capítulo I de la Contabilidad Artículo 53 en su tercero cuarto y quinto párrafo, habla nuevamente de la responsabilidad del Contador público Independiente que dictaminará los estados financieros y que dice lo siguiente:

Los estados financieros anuales de las organizaciones auxiliares del crédito deberán estar dictaminados por un auditor externo independiente.

La comisión nacional bancaria mediante disposiciones de carácter general, queda facultada para establecer las características y requisitos que deberán cumplir los dictámenes de los auditores externos a los estados financieros de las organizaciones auxiliares del crédito.

Los auditores externos que dictaminen los estados financieros anuales de las organizaciones auxiliares del crédito, deberán reunir los requisitos que establezca la Comisión Nacional Bancaria a través de disposiciones de carácter general y suministrarle a ésta los informes y demás elementos de juicio, en los que sustenten sus dictámenes y conclusiones.

4.6 Código Fiscal de la Federación

La responsabilidad del Contador público al emitir un dictamen fiscal se especifica claramente en el artículo 52 del Código fiscal de la Federación y su reglamento en vigor.

Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo pruebas en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por Contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenaciones 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 los siguientes requisitos:

- I. Que el Contador público que dictamine este registro este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento del CFF. 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, cuando menos en tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
 - b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de México sea parte.
- II. Que el dictamen o la declaración 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 regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- III. Que el Contador público emitirá, 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 señala el reglamento del CFF.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obliga a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en el artículo 52 del CFF o no formule el dictamen fiscal habiendo suscritto el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia exhortará o amonestará al Contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al reglamento del CFF.

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 del CFF.

Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

- I. Primeramente se requerirá al Contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:
 - a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
 - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador público.
 - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el Contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce

meses contados a partir de que se notifique al Contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

Ultimo párrafo (Se deroga)

- II. Habiéndose requerido al Contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.
- III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

Fracción IV (Se deroga)

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

Ultimo párrafo (Se deroga)

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

De las infracciones en relación con el dictamen de estados financieros según el Código Fiscal de la Federación dice lo siguiente:

Artículo 91-A.- Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los Contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el Contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

Artículo 91-B.- Al Contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

Artículo 91-C. Es infracción de los Contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal, no advertir a los destinatarios de la opinión que otorgue por escrito, si el criterio contenido en la misma es diverso a los criterios que en su caso hubiere dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I, del artículo 33 de este Código.

Artículo 91-D. Los Contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal que cometan la infracción a que se refiere el artículo anterior serán sancionados con una multa de \$20,000.00 a \$30,000.00.

4.7 La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 5° de la Constitución reglamenta el ejercicio de las profesiones de la siguiente manera:

Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

La ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

Tampoco puede admitirse convenio en que la persona pacte su proscripción o destierro, o en que renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio.

El contrato de trabajo sólo obligará a prestar el servicio convenido por el tiempo que fije la ley, sin poder exceder de un año en perjuicio del trabajador, y no podrá extenderse, en ningún caso, a la renuncia, pérdida o menoscabo de cualquiera de los derechos políticos o civiles.

La falta de cumplimiento de dicho contrato, por lo que respecta al trabajador, sólo obligará a éste a la correspondiente responsabilidad civil, sin que en ningún caso pueda hacerse coacción sobre su persona.

Dice que a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá prohibirse por determinado juicio judicial cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa dictada en los términos que marca la ley cuando se ofenda los derechos de la sociedad.

La Ley Reglamentaria de los artículos 5º Constitucional hace mención y en el artículo 67 de la dirección de Profesiones cancelará el Título de un profesional por resolución judicial.

El artículo 61 de la misma Ley señala que los delitos que cometan los profesionales en el ejercicio de su profesión serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal.

4.8 El Código Penal

El Código Penal en relación a su responsabilidad dice en el artículo 228 lo siguiente:

Artículo 228.- Los profesionistas, artistas o técnicos y sus auxiliares, serán responsables de los delitos que cometan en el ejercicio de su profesión, en los términos siguientes y sin perjuicio de las prevenciones contenidas en la Ley General de Salud o en otras normas sobre ejercicio profesional, en su caso:

I.- Además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, según sean dolosos o culposos, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia; y

II.- Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios y por los de sus auxiliares, cuando éstos obren de acuerdo con las instrucciones de aquéllos.

Serán responsables, en la forma que previene el artículo 228, todos los que causen daños indebidos en el ejercicio de su profesión, o un arte o actividad técnica.

Por lo anterior, el Contador público incurrirá en responsabilidad penal cuando cause daños indebidos en el ejercicio de su profesión, por delitos ya sean intencionales o por imprudencia punible. En tal caso será responsable, en términos del propio Código Penal, así como de las sanciones establecidas para los delitos que resulten consumados, a que se le suspenda de un mes a dos años en el ejercicio de su profesión o definitiva en caso de reincidencia estará obligado a reparar los daños cometidos por el o los auxiliares.

De lo anterior se puede decir que:

1. Que en el caso de delito en el desarrollo de su profesión por parte del Contador público, de acuerdo con el artículo 5° constitucional y 67, fracción b de la dirección de profesiones, se les podrá vedar el ejercicio de su profesión.
2. Que solo será culpable penalmente cuando haya cometido algún delito, ya sea intencional o por imprudencia punible. Para que el Contador público pueda ser juzgado penalmente habrá que demostrarse que en su trabajo realmente hubo delito, habría que determinar si el motivo de la demanda se equipara con lo que el Código Penal considera como delito intencional o de imprudencia punible.

4.9 El Código Civil

El código civil en su artículo 2615, en el capítulo I de la prestación de servicios profesionales y que se refiere a:

El que preste servicios profesionales, sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

En la carrera Contable a quien se presta el servicio tiene una aceptación amplia que en cualquier otra profesión, ya que no solo será el cliente el perjudicado, sino todas las personas interesadas en el dictamen del Contador público que les va a ser útil para la toma de decisiones.

El Código Civil hace responsable al Profesional solo ante quienes sirven en su caso de negligencia, impericia y dolo en el desempeño de su profesión por determinación judicial. Esa pena es de un mes a dos años, y en forma definitiva en caso de reincidencia si se le demuestra que en su trabajo cometió actos delictuosos, y a sean intencionales o de imprudencia punible; El Código Penal obliga a la reparación del daño, pero no especifica a quien repara el daño.

En Montgomery E.U.A. fija las responsabilidades legales de los auditores en los fallos dados en tribunales ingleses y americanos de la siguiente manera:

- 01 El que ofrece sus servicios como experto en una profesión debe asumir mayor responsabilidad que aquel que no tiene experiencia y no busca trabajo profesional, debe llegar mas allá de la mera verificación aritmética de las cuentas. Si estas no representan la verdadera situación financiera del negocio, el auditor esta obligado a exponer el verdadero estado del mismo.
- 02 El auditor no es asegurado a menos que asuma tal situación. No incurrirá en ninguna responsabilidad legal si en su trabajo pone el cuidado razonable que es de esperarse de un auditor experto.
- 03 Los tribunales han declarado que el cuidado razonable depende de cada caso concreto. Cuando no hay sospechas de fraude no es necesario tomar las precauciones que se toman cuando las hay.
- 04 Cuando el cliente impone al Contador independiente limitaciones en su trabajo, el Contador no puede ser responsable único de las pérdidas causadas por las transacciones fraudulentas de un empleado de confianza.

- 05 La auditoría que se conoce como prueba o investigación es suficiente, y por lo tanto el auditor no necesita verificar cada partida, pero no debe omitir algún procedimiento que la profesión haya establecido como obligatorio.
- 06 La ignorancia en relación con lo que se debe hacer en una auditoría no exime al Contador de las responsabilidades en que haya incurrido por no seguir las reglas establecidas en la práctica de este tipo de trabajo.
- 07 El Contador independiente debe observar la regla que establece la presunción de que toda persona es honrada mientras no se demuestre lo contrario, pero está obligado a desarrollar su trabajo con cuidado y diligencia para conocer los indicios que lo lleven a descubrir la falta de honradez de quienes ocupen puestos de responsabilidad.
- 08 En el trato de su cliente, el auditor está obligado a comunicarle los datos de cualquier naturaleza, salvo la información recibida confidencialmente, que sean de alguna utilidad para aquel, quedando bajo la responsabilidad del auditor la supresión de datos o hechos que estime que no puedan o que no deban ser conocidos por su cliente.
- 09 En caso de pérdida, debida a negligencia del auditor, el cliente puede exigirle el reembolso de daños que se causaron. El importe de los mismos será la cantidad que su cliente o cualquier otra persona interesada haya perdido como consecuencia legal de la falta de cumplimiento de sus deberes por parte del auditor.

Hay comentarios de que Norteamérica ha sido un poco lenta en el establecimiento de sus leyes y jurisprudencia que determinen los derechos y responsabilidades legales del Contador público, se dice que la Gran Bretaña ha avanzado más en ese sentido, puesto que ha establecido en sus leyes estas responsabilidades, y que, por lo tanto, los tribunales norteamericanos recurren como guía en gran parte, a las sentencias británicas.

El Contador público puede caer en muchas responsabilidades y por lo tanto el profesional debe estar alerta, ya que en las leyes y códigos no está claramente especificado por tal motivo es responsabilidad del Contador conocer las leyes y analizarlas para no incurrir en delitos ni defraudar a las personas que confían en el trabajo realizado.

De acuerdo con el Código de Ética Profesional, será el Contador público considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión si al expresar su opinión con respecto a los estados financieros que haya examinado, o al presentar cualquier otra información profesional u omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados o sus informes no desorienten o induzcan conclusiones erróneas.

Es importante señalar que el Contador público responsable de una auditoría tiene un amplio compromiso, en las leyes anteriores se muestra la importancia que tiene el Contador público, en cada dependencia; debe observar muchas cosas al momento de llegar a una opinión y en base al trabajo realizado él mismo como sus auxiliares y colegas de trabajo, tienen como sustento los papeles de trabajo. También es importante el conocimiento general actualizado que debe tener un Auditor independiente ya que este debe ser generalizado en la variedad de temas necesarios; pero especialmente de las leyes ya que son parte fundamental para poder emitir un dictamen con responsabilidad y todo lo que conlleva este tipo de trabajo, saber a lo que se enfrenta si realiza “mal” su trabajo. Es preliminar la base ética y profesional que tendrá desde sus inicios hasta su conclusión.

CAPITULO V PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS GENERALES DEL DICTAMEN

5.1 Responsabilidad de los pronunciamientos normativos generales del dictamen

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

Pronunciamientos normativos generales del dictamen del Contador boletín 4010:

- 01 Generalmente el dictamen se dirige a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del Contador.
- 02 El dictamen del Contador se refiere al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.
- 03 Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.
- 04 En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:
 - Que el trabajo fue realizado con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libre de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera.
- Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- Que la auditoría incluyó la evaluación de las normas de información financiera utilizadas y las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como de la evaluación de la presentación de los mismos tomados en su conjunto.
- El dictamen deberá establecer claramente la opinión del Contador acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera.
- Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.
- El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros se presentan razonablemente en todos sus aspectos.
- Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador.
- La fecha del dictamen debe ser la misma en que el auditor concluya su trabajo.
- Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen debe prepararse conforme al modelo que se indica en el boletín 4010 párrafos 22 al 24.

Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el Contador público Independiente debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las

circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios en cada caso.

El resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría debe plasmarse en cédulas y documentos que reciben el nombre de papeles de trabajo, los que constituyen la evidencia de la labor realizada.

5.2 El Contador público su independencia y opinión personal

La independencia de opinión en el auditor a la hora de la emisión del dictamen es tan importante al dar su opinión, por esta razón es necesario mencionar en que casos el auditor podrá darla libremente o bien recordar las limitaciones que tendrá, para saber si esta en condiciones de aceptar el trabajo según el código de ética en su numeral 2 del Contador público como auditor externo en los artículos del 2.21 al 2.25 dicen lo siguiente:

Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del Comisario, se considera que subsiste la independencia de criterio.

- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica directa o indirecta, en la empresa, en un grado tal que pueda afectar su independencia de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de su ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.
- h) Tenga relaciones o intereses que puedan ejercer influencia negativa, impidan o amenacen su independencia de criterio.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un Contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del Contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23. El Contador público como auditor externo tiene la responsabilidad de mantener su independencia, tomando en cuenta el contexto en que realiza su práctica, los riesgos de independencia y las salvaguardas que a este respecto tenga disponibles.

Para reducir o eliminar algunos riesgos de independencia e imparcialidad, el auditor externo podrá implementar las siguientes salvaguardas:

- Establecer políticas y procedimientos destinados a promover el control de calidad de los trabajos de auditoría.
- Implantar políticas y procedimientos que permitan la identificación de relaciones o intereses entre el auditor y los clientes de auditoría.
- Asegurarse de que el personal esté sensibilizado de la importancia de comunicar a los niveles superiores del equipo de trabajo en la práctica de auditorías, cualquier asunto sobre independencia y objetividad que les afecte; esto incluye que el personal tenga conocimiento de los procedimientos establecidos.
- Involucrar a un Contador público adicional dentro de la misma firma, que no haya participado en el trabajo de auditoría, para que revise el trabajo terminado u ofrezca su consejo cuando éste sea necesario.
- Consultar a un tercero, que puede ser un comité de consejeros independientes, un cuerpo regulatorio profesional u otro auditor.
- Tener rotación de personal de alto nivel.
- Fijar políticas y procedimientos para evaluar si ciertos riesgos, en circunstancias específicas, pueden ser considerados como de poca importancia.

Existen otras salvaguardas que establece la entidad sujeta a dictaminación, que pueden considerarse para preservar la independencia del auditor externo, como por ejemplo:

- Nombramiento del auditor por un órgano superior a la dirección de la entidad, como puede ser un comité de auditoría, al cual deberá informarse sobre los resultados de la revisión.
- Procedimientos internos que aseguren una selección objetiva al asignar trabajos que no sean de auditoría.

Artículo 2.24. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de Contador público debidamente registrado.

Artículo 2.25. Los servicios profesionales de dictaminación que son distintivos y privativos del Contador público no podrán ser anunciados ni publicitados.

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del Contador público Independiente acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de acuerdo con las normas de información financiera.

Bases de opinión sobre los estados financieros

El Contador al opinar sobre los estados financieros debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con las normas de información financiera.
- b) Dichas normas de información financiera fueron aplicadas sobre bases consistentes.

- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas del boletín 1010 se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

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

La importancia de los papeles de trabajo tienen como base para la opinión del auditor así como la responsabilidad profesional que llega a tener posteriormente, es absolutamente indispensable dejar asentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del Contador público o Independiente que ha realizado el examen, sujeta solamente, en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información de ella contenida, a las exigencias ineludibles del deber genérico de secreto profesional que todo Contador público tiene.

Los papeles de trabajo deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones sobre los renglones o partidas específicas de los estados financieros, las cuales reunidos representan los elementos de juicio que respaldan la opinión sobre los estados financieros.

Este procedimiento indica que el auditor debe trabajar normalmente a base de pruebas selectivas, porque éstas le permiten obtener elementos de juicio sin necesidad de probar todas las partidas y hacer trabajo inútil o extenso. El consignar el método de selección y las partidas seleccionadas es importante porque permite evaluar la efectividad del muestreo.

El Contador público Independiente en su trabajo de auditoría debe asesorarse de expertos en aquellos aspectos que están fuera de su competencia, cuya información sea necesaria para la obtención de evidencia que le permita reunir elementos de juicio suficientes sobre dichos aspectos.

En el párrafo introductorio se especifica la responsabilidad del Contador público por expresar una opinión sobre los estados financieros.

Cuando se emite una opinión con salvedad, una opinión negativa o una abstención de opinión, o cuando se emita cualquier tipo de opinión, al hacerse mención a las cifras a que se refiere la salvedad, deben hacerse los cambios que se requieran para hacer referencia tanto a las cifras históricas como a las cifras actualizadas.

En la opinión limpia o sin salvedad el Contador público Independiente, podrá expresar su opinión solamente si ha podido desarrollar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general y ha podido aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias. Una limitación en el alcance de su trabajo resulta que el Contador realizó una auditoría incompleta lo que puede requerir del auditor una opinión con salvedad o una abstención de opinión.

Una opinión adversa se expresa cuando, a juicio del Contador, los estados financieros considerados en el conjunto no presentan razonablemente la situación financiera ni los resultados de operaciones ni los movimientos de efectivo, de conformidad con las Normas de Información Financiera. Tal opinión se expresa porque las excepciones o salvedades son tan importantes, que el Contador considera que una opinión con salvedad no es adecuada; los estados financieros no están razonablemente

presentados de conformidad con las Normas de Información Financiera, porque el Contador tiene información suficiente para cuantificar la situación y llegar a una conclusión.

Una abstención de opinión declara que el Contador público Independiente no expresa una opinión sobre los estados financieros. Este tipo de opinión es adecuado cuando el Contador no ha efectuado la auditoría con el alcance suficiente para permitirle opinar sobre los estados financieros. Una abstención de opinión no debe expresarse porque el Contador crea, sobre la base de su auditoría, que ha habido una desviación de las Normas de Información Financiera.

En una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance del trabajo, en un párrafo o párrafos separados, las razones de porqué su auditoría no pudo ser realizada de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general. Debe hacer constar que el alcance de su auditoría no fue suficiente como para expresar su opinión.

Cuando el Contador público Independiente expresa una opinión debe mencionar en uno o varios párrafos por separado, precediendo al párrafo de la opinión del dictamen lo siguiente:

- Todas las razones para emitir la opinión.
- Los efectos principales de los asuntos que dan lugar a la opinión, sobre la situación financiera, los resultados de operaciones y los movimientos del efectivo, si fuera posible, si los efectos no se pueden determinar en forma razonable deberán indicar éste hecho.
- Si hubo abstención de opinión también deberá de indicarse el porqué de la misma.

Ciertas circunstancias pueden requerir que el Contador público agregue uno o varios párrafos adicionales al dictamen o frases aclaratorias al mismo, sin que eso afecte su opinión sobre los estados financieros. El Contador público Independiente es

responsable del dictamen sobre los estados financieros, y por lo tanto, debe aplicar su juicio o criterio profesional sobre la efectividad del control interno contable, la suficiencia de las pruebas realizadas, la importancia relativa de las transacciones, así como los otros aspectos que afecten el proceso de obtención y evaluación de la evidencia. Todo lo anterior debe tomarse en consideración cuando el Contador público Independiente utiliza el trabajo de los auditores internos para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos, o cuando participen directamente en la realización de su trabajo.

5.3 Firma y fecha del dictamen

La firma debe ser independiente, por lo que deben establecerse políticas y procedimientos, los cuales aseguren que la firma y su personal técnico mantienen independencia conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y los lineamientos del Código de Ética Profesional. La firma es tan importante en nuestra profesión ya que debe ser respetada y considerada como aval sin lugar a duda.

La responsabilidad del Contador público Independiente es cumplir con el control de calidad de las normas de independencia señaladas en el Código de Ética Profesional y las Normas de Auditoría junto con sus socios y personal técnico. 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 cuyo nombre se mencione en dicho documento. La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el Contador concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

CAPITULO VI OTRAS RESPONSABILIDADES IMPORTANTES

6.1 Responsabilidad del Contador público principal cuando se ocupa el trabajo de otros Contadores.

Dado que es posible que el Contador sea contratado para dictaminar estados financieros de una entidad, en cuya auditoría participen otros Contadores en la revisión de una parte o componente, como podría ser alguna o algunas de sus subsidiarias, asociadas, divisiones, o sucursales, el Contador, que para objeto del boletín 4030 se denominara auditor principal, debe evaluar los efectos que tiene en su dictamen el trabajo realizado por otros auditores.

El Contador puede ser contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros de una entidad en la que existan varios componentes (subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales), y llevar a cabo su examen sobre la mayor parte de dicha información financiera, con excepción de una parte relativamente pequeña, la cual será revisada por otros Contadores; O bien, puede ser que una parte importante vaya a ser revisada por otros auditores. En cualquier caso el Contador deberá evaluar si su participación es suficiente para permitirle actuar como Auditor principal y, por ende, emitir un dictamen acerca de los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto, para lo cual deberá considerarse el boletín 4030 lo siguiente:

- a) La importancia relativa de la proporción de los estados financieros que va a examinar en relación con los estados financieros de la entidad, tomados en su conjunto.
- b) En conocimiento detallado que tenga acerca de la naturaleza del negocio, incluyendo el que posee de los componentes que no va a examinar y sobre los cuales tendrá que apoyarse en el trabajo que efectúen otros Contadores, ya sea porque dichos componentes forman parte de los estados financieros que va a dictaminar (estados financieros consolidados, combinados, etc.); o bien, que se

requieran para evaluar las inversiones permanentes en acciones a través del método de participación.

- c) La evaluación del riesgo de que existen errores importantes en los estados financieros de los componentes examinados por otros Contadores.
- d) La ejecución de procedimientos adicionales que se señalan en este boletín, respecto a los componentes examinados por los auditores, que pudieran incrementar la participación del Contador principal en dicha auditoría.

Si el Contador principal decide asumir la responsabilidad por el trabajo realizado por otros Contadores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de estos ya que podría ocasionar confusión al usuario del dictamen, al interpretarse inadecuadamente el grado de responsabilidad que esta asumiendo.

Cuando el Contador principal decide hacer referencia en su dictamen del trabajo realizado por otros Contadores, deberá indicar claramente la porción de los estados financieros cubierta en el examen de los Contadores en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos u otros criterios.

La referencia en el dictamen del Contador principal al hecho de que parte del examen fue efectuado por otro Contador, no debe considerarse como una limitación en el alcance de su trabajo, sino como una delimitación de responsabilidades entre los diferentes Contadores que llevaron a cabo el examen de distintos estados financieros de la entidad.

En ocasiones, el auditor comparte la responsabilidad del dictamen con otro auditor que ha examinado los estados financieros de sucursales o divisiones de la compañía principal o de empresas filiales de ésta en un grupo consolidado.

En esta situación se pueden presentar dos casos:

1. El auditor principal decide compartir su responsabilidad en la auditoría con el otro auditor.
2. El auditor principal decide confiar en el trabajo realizado por el otro auditor.

Al decidir entre ambas situaciones, el auditor debe considerar, entre otras cosas, la significación o importancia relativa de aquella porción de los estados financieros que él ha examinado en comparación con la porción de esos estados financieros examinados por el otro auditor, así como también de conocimientos de los estados financieros considerados en su conjunto y la importancia de los componentes que él ha examinado en relación con la entidad en su globalidad. Además, otro factor a considerar es que debe estar satisfecho acerca de la independencia del otro auditor y su reputación profesional. Ahora bien, independientemente de la decisión que adopte el auditor principal decide compartir su responsabilidad en la auditoría con el otro auditor, debe modificar su informe y referirse al trabajo realizado por aquél, en cuyo caso debe revelar el hecho en el párrafo introductorio del mismo y referirse al trabajo de ese otro auditor al emitir la opinión.

Cuando el auditor decide tener la intervención del trabajo de otros auditores es necesario que siga los procedimientos de auditoría del boletín 5270 que nos habla como los debemos aplicar y decidir la utilización del trabajo de los mismos, tener una confirmación por escrito de los incisos que se mencionan a continuación:

Procedimientos generales:

1. Indagar respecto de la reputación profesional e independencia de los otros auditores.
2. Obtener una confirmación por escrito ratificando que son independientes, tanto del componente como de la entidad.

3. Asegurase que los otros auditores:

- a) Tienen conocimiento de que los estados financieros del componente o componentes que van a examinar formarán parte de los estados financieros, así como son las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores públicos, y que deben realizar su examen de acuerdo con dichas normas.
- b) Están familiarizados con las Normas de Información Financiera y con las bases de la preparación de los estados financieros, así como con las Normas de Auditoría y que deben realizar su examen de acuerdo con las normas.
- c) Tienen conocimiento acerca de los requerimientos más importantes de información relativa a los componentes a examinar, que deben ser presentados al auditor principal y a la entidad examinada.
- d) Están enterados de que se hará una revisión de los aspectos que afecten la eliminación de operaciones y saldos entre compañías, cuidando que exista uniformidad entre las prácticas contables utilizadas por los componentes y las empleadas en los estados financieros de la entidad.

Se debe platicar con los auditores y llegar a un acuerdo como se trabajará en que orden y en que tiempos, así como los otros auditores deben informar de cualquier cosa importante en la revisión de su trabajo es necesario que cooperen y le ayuden en forma activa al auditor principal ya que esto tendrá mucho que ver en la opinión que el auditor principal dará en su dictamen, por tal motivo es responsabilidad del éste contratar personal de su entera confianza y satisfacción, si van a ser dos los responsables de la auditoría tendrán que estar de acuerdo y tener un alto grado de comunicación para concluir una sola opinión según sus resultados.

A continuación se señalan algunos procedimientos recomendados:

1. Establecer de común acuerdo con el ó los otros auditores, los programas de auditoría por aplicar, acordando, inclusive, el alcance y la oportunidad con que se deben desarrollar dichos programas.
2. Revisar los papeles de trabajo del otro auditor, incluyendo la evaluación del control interno y las conclusiones de otros aspectos de importancia.
3. Discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoría aplicada y los resultados obtenidos.
4. El auditor principal debe considerar adecuado participar en reuniones de trabajo que se efectúen con personal directivo del componente cuyos estados financieros están siendo examinados por otros auditores, e inclusive efectuar pruebas complementarias sobre cuentas importantes.

6.2 La responsabilidad aplicada correctamente en el dictamen evitará delitos

La responsabilidad del auditor en el descubrimiento de fraudes existe solamente en el caso que éste debiera haber sido descubierto, por no haber cumplido con las normas de Auditoría.

En el código de ética de la responsabilidad hacia quien patrocina los servicios Postulado VII Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional todo Contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Así como también en el Postulado XI de la *Dignificación de la imagen profesional a base de calidad*. Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el Contador público se valdrá

fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente, para aquellos servicios diferentes a los de dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general tomando en cuenta lo anterior podremos actuar de forma correcta.

Los servicios de dictaminación se refieren a los provenientes de la auditoría de estados financieros. No es permisible utilizar para fines publicitarios el término genérico de auditoría.

El auditor al efectuar su examen tiene conciencia de la posibilidad de que exista un fraude. Los estados financieros pueden estar falseados como consecuencia de desfalcos e irregularidades similares, o de mala presentación deliberada por parte de la gerencia, o por ambas causas. El Contador como Auditor reconoce que el fraude tiene bastante importancia, que puede afectar su opinión sobre los estados financieros, y en su examen, hecho de acuerdo con las normas de auditoría toma en cuenta esa posibilidad. Sin embargo, el examen que tiene como finalidad expresar una opinión sobre los estados financieros, no está planeando específicamente, no es confiable para descubrir desfalcos o cualquier irregularidad similar, aunque pudieran ser descubiertas. La responsabilidad del auditor, por no ser capaz de descubrir un fraude existe solo cuando esa capacidad es la consecuencia clara de su falta en el cumplimiento de las normas de auditoría.

La Contaduría Pública en los últimos años ha recibido publicidad a causa de actos cometidos por falta de responsabilidad.

En México, como en los demás países del mundo, la publicidad ha sido en contra del Licenciado en Contaduría Pública que ha cometido delitos intencionales al firmar un dictamen fraudulento, esta mala información se ha difundido en la prensa, la televisión, así como en los tribunales fiscales y legales, en empresas y hasta en la política.

Esta publicidad afecta a la profesión de la Contaduría Pública, debemos tener en consideración que los litigios legales que las Cortes y Tribunales Penales emiten en contra

de los Licenciados en Contaduría Pública, demuestran la falta de madurez profesional que tienen éstos elementos humanos que afectan todos los miles de profesionales que hay en la actualidad.

Debemos reconocer que al emitir un dictamen tenemos que unificarnos en cuanto a la seriedad de nuestra opinión, o de lo contrario seguramente terminarán juzgados penalmente y separados de la profesión para toda la vida.

Este problema es realmente un caso serio como lo es nuestra profesión y una falla, nos provocaría un grave problema con la sociedad y principalmente en nuestra vida, no debemos arriesgarnos ni desviarnos; y seamos unos Contadores honestos comprometidos con nosotros mismos, con los clientes y toda la gente que depende de nuestros servicios.

A continuación algunos ejemplos reales:

- ◆ Demanda contra Contadores públicos que dictaminan sin hacer un examen de los estados financieros.
- ◆ Demanda contra aquellos profesionales que otorgan su firma sin revisar el trabajo que efectuó otra persona.
- ◆ Demanda contra los Contadores que omiten hechos importantes.
- ◆ Demanda contra Contadores públicos que han sido juzgados por evasión fiscal al gobierno.
- ◆ Demanda contra Contadores públicos por negligencia ordinaria en relación a su trabajo profesional.
- ◆ Demanda contra Contadores públicos por compraventa de negocios.

- ◆ Demanda contra Contadores públicos por otorgamiento de créditos.
- ◆ Demanda contra Contadores públicos por errores de asientos engañosos y no detectados.
- ◆ Demanda contra Contadores públicos por dejarse influenciar por sus clientes.

Este tipo de experiencias prácticas y declaraciones Públicas son delitos intencionales, que el Contador público es responsable de ellas en su relación con el público en general y con su profesión porque cuando hablan de un Contador público hablan de todos los que ejercemos la profesión así quedando en duda y en declive las bases disciplinarias, morales y personales que fueron inculcadas por la institución que nos formó como Contador público.

De acuerdo con lo antes mencionado, en los dictámenes que emita el Contador público debe asumir la responsabilidad legal para reestablecer la confianza que tiene el Contador público en la profesión; dando énfasis a lo que puede y deben hacer los profesionistas y tener en mente la integridad de su trabajo profesional.

Hay dos aspectos importantes para solucionar esta anterior problemática y son:

- a) Los papeles de trabajo, que son los documentos más importantes en un litigio bien sea desde el punto de vista del defensor.
- b) El dictamen del Contador público en su juicio personal, cualquiera que sea la redacción de su informe, ya sea limpio o con salvedades y para efectos legales, pues es muy importante para las Cortes y Tribunales.

Pero la mejor defensa es la inocencia demostrando que nuestro trabajo fue realizado con profesionalismo y honradez. Así como también para no estar en esta situación es mejor hacer lo más correctamente posible nuestro trabajo y evitar minimizar nuestra profesión con cualquier desviación de cualquier índole.

Conclusión

En éste trabajo hice un análisis de la importancia de ser responsable al desempeñar el trabajo del Contador público como auditor en la emisión del dictamen comencé desde sus antecedentes históricos, observando su evolución a través de los años donde se agregaban frases confusas e incompletas; con lo cuál resultaba poco satisfactorio, tardado, laborioso y complejo el trabajo del auditor. El dictamen era complejo a la hora de la toma de decisiones tenía que hacerse más investigaciones sobre la situación de la empresa esto inducía al auditor para que profundizara en su revisión en las áreas de las cuales se deseara su opinión específicamente donde asumía su responsabilidad profesional, con las aportaciones de los interesados se fue mejorando cada vez más para tener un dictamen más completo dando énfasis a los puntos más importantes para que se diera una opinión con simplicidad, calidad y veracidad sustentada con la aplicación de las normas de auditoría general. Aceptando los principios de contabilidad en aquel entonces ahora (NI F) así como las pruebas que consideraban pertinentes a la contabilidad.

Para poder llevar a cabo su trabajo el Contador público basa su personalidad en la técnica de trabajo y calidad humana para esto necesita un sistema de principios y reglas morales para tener el control de sus relaciones con los clientes, colegas y público en general donde la ética profesional debe ser reconocida como la ciencia normativa que estudia los deberes y derechos de profesionistas en el cumplimiento de sus actividades personales profesionales para realizar su trabajo con cuidado y compromiso.

Debe poner especial cuidado con un grado alto de responsabilidad en su formación profesional y en la práctica, en el desempeño de la auditoría lo cual lo llevará a dar su opinión con seguridad y eficiencia. El Contador público es responsable de dar su opinión en base a la información financiera revisada anteriormente, para que ésta sea clara y precisa tiene que haber aplicado las normas personales que son su entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional e independencia mental, las normas de ejecución del trabajo que son supervisión y planeación en el trabajo,

estudio y evaluación del control interno, obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, normas de información necesarias para la calidad y requisitos mínimos que debe tener el dictamen como la aclaración de la relación con estados financieros y expresión de opinión, tener bases sobre los mismos, las desviaciones, su efecto cuantificado y la aplicación de los procedimientos de auditoría y el alcance de las pruebas selectivas.

La estructura del dictamen es muy importante para una mejor comprensión y legibilidad resaltando así los puntos que interesen al cliente entre ellos saber como marcha su empresa, donde existen fallas e indicar claramente sobre quien recae la responsabilidad del trabajo realizado. Con la responsabilidad el profesionalista estará pendiente del conocimiento general y de las leyes específicamente ya que en ellas se mencionan los lineamientos que debe acatar el Contador público en la emisión del dictamen, todo esto conforme a las leyes vigentes del país donde se lleve a cabo el trabajo evitando con esto problemas legales. Muchas de las veces las leyes no mencionan con claridad al Contador público en ciertas responsabilidades que debe cumplir y hay que interpretarlas.

El Contador debe tener en cuenta los procedimientos de auditoría convenientes y aplicar los suficientes elementos de juicio para dar su opinión sobre bases consistentes. Cuando se realiza una auditoría se necesita tener pleno conocimiento de las normas y procedimientos de auditoría para que el Contador concluya su dictamen de la mejor manera posible.

Cuando el auditor ocupa el trabajo de otros auditores debe poner una vigilancia y cuidado en el trabajo desempeñado por la(s) otra(s) persona(s) ya que solo suya es la responsabilidad del trabajo que se lleve a cabo, ésta persona debe ser de su plena confianza ya que el auditor principal tendrá que tomar una decisión final y plasmar su firma en el dictamen. En el campo laboral el Contador tiene que aplicar correctamente su responsabilidad, esto quiere decir que el Auditor no debe prestarse a ningún tipo de personas que lo induzcan a firmar dictámenes fraudulentos teniendo como consecuencia que la profesión sea degradada y poco confiable por cometer actos ilícitos.

Bibliografía

Auditoría moderna
Walter G. Kell, William C. Boynton
Editorial CECSA
Págs. 39-50

Modelos de la dictaminación y otras opiniones e informes del auditor
IMCP, A.C. 2004

El dictamen en la contaduría pública tomo I
Benjamín Téllez Trejo IMCP
Editorial ECAFSA

Dictamen de Contaduría Pública tomo II
Benjamín Téllez Trejo
Editorial ECAFSA 1998
Págs. 31-79

Dictamen fiscal por Internet
Fernando López Cruz
IMCP, A.C. 2002

Tendencias en la presentación de estados financieros y del dictamen de auditoría
Comisión de Orientación a la Práctica Profesional (COPP)
Bienio 2000-2001
IMCP Págs. 421-495

ABC de la auditoría
C.p. Cesar Calvo Langarica
Editorial PAC
Págs. 155-159

Código de ética profesional
IMCP, A.C. 2007

Criterios de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana del Colegio de Contadores públicos A.C. 1999

Ley de Sociedades Mercantiles
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

Ley general de Títulos y Operaciones de Crédito
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

Ley de Instituciones de Crédito
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

Ley del Banco de México
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

Ley general de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

Código Fiscal de la Federación
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

El Código Penal
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007

El Código Civil
Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
2007