



UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACION No. 8727-08 A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION
Y CONTADURIA

UTILIZACION DE LA PLANEACION
Y SUPERVISION EN EL DICTAMEN
PARA EFECTOS FISCALES EN LOS
DESPACHOS CONTABLES DE
LA CIUDAD DE URUAPAN, MICH.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A:

GRISELDA IVETT ROMERO SANCHEZ

ASESOR: L. C. MARTINO. SANCHEZ PADILLA



UNIVERSIDAD
DON VASCO A.C.

URUAPAN,

MICHOACAN

1997

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

273860



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS:

Por ayudarme a lograr mis metas y estar siempre conmigo cuando más lo necesito.

A MI MADRE:

Por el esfuerzo y sacrificios que ha realizado a través de estos años y por creer en mí.

A MI PADRE:

Por el apoyo que me ha otorgado cuando más lo he necesitado, y por confiar en mí.

A MI PRIMO:

Por ayudarme a comprender los tropiezos que tiene la vida y enseñarme a superarlos; aunque ya no estés conmigo siempre te recordaré.

A MIS AMIGOS:

Por darme la dicha de compartir una amistad tan especial y porque se que cuento con ustedes en cualquier momento.

A MI ASESOR:

Por ayudarme y apoyarme en la realización de éste trabajo de investigación. y por brindarme su amistad.

A MIS MAESTROS:

Por compartir sus conocimientos, experiencias y amistad con nosotros, y sobre todo por enseñarnos a ser mejores cada día.

INDICE

| | Página |
|---|--------|
| INTRODUCCION | |
| CAPITULO I.- GENERALIDADES DE LA AUDITORIA | |
| 1.1.- La Auditoría | 10 |
| 1.1.1.- La evolución de la Auditoría | 10 |
| 1.1.2.- Conceptos de Auditoría | 12 |
| 1.2.- El Dictamen del Auditor | 13 |
| 1.2.1.- Conceptos de Dictamen | 13 |
| 1.3.- Antecedentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos | 14 |
| CAPTITULO II.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA | |
| 2.1 - Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría | 16 |
| 2.1.1.- Antecedentes de la CONPA | 16 |
| 2.1.2.- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas | 19 |
| 2.2.- Pronunciamientos Normativos Relativos a la Planeación de la Auditoría | 25 |
| 2.3.- Pronunciamientos Normativos Relativos a la Supervisión de la Auditoría | 27 |
| 2.4.- Técnicas de Auditoría | 29 |
| 2.5.- Procedimientos de Auditoría | 31 |
| 2.6.- Papeles de Trabajo | 32 |

| | |
|--|----|
| 2.6.1.- Marcas de Auditoría | 33 |
| 2.6.2.- Indización | 34 |
| 2.6.3.- Organización del archivo | 35 |
| CAPITULO III.- EL DICTAMEN DEL AUDITOR PARA EFECTOS FISCALES | |
| 3.1.- Tipos de Dictamen | 37 |
| 3.2.- Dictamen Fiscal | 37 |
| 3.2.1.- Origen y Evolución del Dictamen Fiscal en México | 38 |
| 3.2.2- Artículos que lo reglamentan | 43 |
| 3.2.3.- Elementos que integran el Dictamen Fiscal | 48 |
| 3.2.4.- Los Anexos del Dictamen | 51 |
| CAPITULO IV.- PLANEACION DE LA AUDITORIA EN EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES | |
| 4.1 - Planeación Preliminar | 54 |
| 4.1.1.- Investigación General | 55 |
| 4.1.2.- Propuesta de Servicios Profesionales | 57 |
| 4.1.3.- Elaboración de un Plan de Trabajo y Programas de Auditoría | 58 |
| 4.1.4.- Evaluación del Riesgo y la Importancia Relativa | 61 |
| 4.2.- Desarrollo de la Planeación | 64 |
| 4.2.1.- Determinación de los Procedimientos de Auditoría a aplicar en cada rubro | 64 |

| | |
|---|-----|
| 4.2.2 - Revisión analítica de cada rubro de los Estados Financieros | 65 |
| 4.2.3.- Aplicación y Evaluación de Pruebas de Cumplimiento y Sustantivas | 66 |
| 4.3.- Cierre de la Auditoría | 68 |
| 4.3.1 - Discusión de Ajustes y Reclasificaciones propuestos | 69 |
| 4.3.2.- Informe Final de Sugerencias | 69 |
| 4.3.3.- Presentación del Dictamen Fiscal en Disco Magnético | 70 |
| CAPITULO V.- REALIZACION DE LA INVESTIGACION | |
| 5.1.- Presentación de la Investigación | 71 |
| 5.2.- Modelo del Cuestionario Presentado | 71 |
| 5.3.- Justificación del Cuestionario | 74 |
| CAPITULO VI.- ANALISIS DE RESPUESTAS | 76 |
| CONCLUSIONES | 96 |
| ANEXOS | 99 |
| BIBLIOGRAFIA | 106 |

INTRODUCCION

La Contaduría Pública cuenta con diversas áreas de trabajo, entre ellas la auditoría, la cual es una actividad que surge por la necesidad de verificar la veracidad de la información presentada en los Estados Financieros.

La normatividad de la auditoría se encuentra establecida en tres normas: Normas Personales, Normas de Ejecución del Trabajo y Normas de Información. Para el desarrollo de la presente investigación me enfoqué a una de las normas de ejecución del trabajo, denominada La Planeación y Supervisión de la Auditoría.

La hipótesis planteada en esta investigación es:

“La planeación y supervisión de la auditoría en el dictamen para efectos fiscales, ocasiona que los costos disminuyan, se seleccione al personal adecuado y se optimice el tiempo a emplear”

Los objetivos que se persiguen con la investigación son:

- 1) Investigar si los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría consideran la planeación de una auditoría financiera igual a una con fines fiscales.
- 2) Indagar las etapas o pasos a seguir en la planeación de una auditoría.
- 3) Detectar la importancia que le dan los auditores a la supervisión de una auditoría.

Con la finalidad de obtener información y dar respuesta a la hipótesis y objetivos planteados en esta investigación, se aplicaron cuestionarios a Contadores Públicos y

Licenciados en Contaduría que se desempeñan en ésta área y que además cuenten con su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para una mejor comprensión del tema a tratar, se dividió en seis capítulos, a continuación se presenta un bosquejo de cada uno:

Capítulo I: En este capítulo se presentan las generalidades de la auditoría y del dictamen de auditor, como son la evolución y conceptos de varios autores, así pues también, se hace mención a los antecedentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Capítulo II: Dentro de este capítulo se encuentran las normas y procedimientos de auditoría, así como también los antecedentes de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. También se citan los pronunciamientos normativos tanto para la planeación de la auditoría como para su supervisión y todos aquellos conceptos básicos dentro de ésta área.

Capítulo III: En este capítulo se exponen los tipos de dictamen, y se profundiza en específico en el dictamen fiscal, mencionando su origen y evolución, artículos que lo reglamentan, elementos que lo conforman y los anexos a presentar ante la SHCP

Capítulo IV: El presente capítulo contiene el tema a tratar de esta investigación, estableciendo la planeación de las etapas a seguir en una auditoría.

Capítulo V: Este capítulo abarca la primera parte de la investigación, como es la presentación de la misma, el modelo de cuestionario aplicado y la justificación de cada pregunta.

Capítulo VI: Este último capítulo contiene el resultado obtenido de la investigación presentando gráficas y las respuestas proporcionadas por los encuestados.

Además, se incluyen seis anexos, con la finalidad de ejemplificar algunas de la cédulas que se pueden elaborar en una auditoría para llevar un mejor control de la misma.

CAPITULO I.- GENERALIDADES DE LA AUDITORIA

El presente capítulo contiene las generalidades de la auditoría, tales como son la evolución y concepto de la misma, así como también contiene algunos conceptos de dictamen y por último, se presentan los antecedentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, todo esto con la finalidad de dar a conocer de qué manera surgió la auditoría y como se encuentra regulada en la actualidad

1.1.- La Auditoria

1.1.1- La Evolución de la Auditoría:

La auditoría como actividad de control, es tan antigua como la propia humanidad, ya que inicia cuando emana la propiedad de recursos financieros, donde por primera vez es asignada la responsabilidad a varias personas, trayendo esto como consecuencia la necesidad de verificar si la información financiera es veraz.

El desarrollo del comercio en la cultura occidental, la aparición de la Revolución Industrial, la Siderúrgica, el Capitalismo y el invento de la máquina de vapor, provocaron que se diera un giro importante en la contabilidad, requiriendo de la modernización y perfeccionamiento de los procesos que se utilizaban para ese entonces. (Santillana, 1994:14).

La Auditoría como profesión, fue reconocida por primera vez en Gran Bretaña en la ley de Sociedades de 1862, donde dicha ley establecía que las empresas llevaran un sistema metódico y normalizado de contabilidad, presentándose la necesidad de llevar a cabo una revisión a dicha documentación. Posteriormente en el año de 1870 se

crea la Society of Accountants in England and Wales, considerándose como la primera institución que determinaba el origen de la profesión del auditor. Para el año de 1880, la Reina Victoria confiere a los auditores de Inglaterra y Gales el derecho de llamarse "Chartered Accountants".

La profesión de auditor durante los años de 1862 hasta 1900 se fue desarrollando extraordinariamente en Inglaterra, para que posteriormente se fuera introduciendo en Estados Unidos de América hacia el año de 1900.

Por otro lado, en Francia la ley del 24 de Julio de 1867, regulaba la figura de comisario de cuentas, cuya misión era presentar a la Junta General de la Sociedad un informe sobre las cuentas anuales de la misma preparadas por los administradores.

En la segunda mitad del siglo XIX, los objetivos de la auditoría eran fundamentalmente dos:

- a) La detección y prevención de fraudes
- b) La detección y prevención de errores

Para finales del siglo XIX se comienza a dar el Capitalismo donde se puede apreciar la existencia de la concentración del capital, desapareciendo los talleres pequeños y las fábricas familiares, dando lugar a las sociedades comerciales e industriales. Por lo anterior, se comienzan a dar las disposiciones y regularizaciones gubernamentales creando la necesidad de que los Contadores Públicos estuvieran bajo reglas de contabilidad, con el fin de homogenizar la información, así es como surgen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y como consecuencia

de la necesidad de la revisión de la contabilidad, surgen las Normas de Auditoría también generalmente aceptadas. (Santillana, 1994:15).

Con el paso del tiempo, la función del auditor como detective fue quedando atrás, y el objetivo principal del trabajo del auditor pasó a ser la determinación de la rectitud o razonabilidad con la que los estados financieros reflejan la situación patrimonial y financiera de la compañía, así como el resultado de sus operaciones.

1.1.2.- Conceptos de Auditoría:

Para la Comisión Nacional de Normas y Procedimientos de Auditoría es "una actividad profesional, no siendo una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos de carácter indudable". (IMCP, 1994, 1010-3).

Según I. Osorio Sánchez es " el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registro de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la rentabilidad de la información financiera". (Osorio, 1993, 23).

Conforme a Santillana, en su acepción mas amplia es "evaluar la forma cómo se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos". (Santillana, 1994: 13).

De acuerdo a Mendivil Escalante es "la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros, es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos". (Mendivil, 1993: 15).

Por lo tanto, se puede decir que la Auditoría es una de las ocupaciones del Contador Público o Licenciado en Contaduría que pretende llevar a cabo la evaluación de las cifras presentadas en los estados financieros de una entidad, a través de la aplicación de normas, procedimientos y técnicas establecidas por organismos que rigen a la misma auditoría.

1.2.- El Dictamen del Auditor:

1.2.1.- Conceptos de Dictamen:

Conforme a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría es "el documento formal 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". (IMCP, 1994: 4010-3).

Según el Contador Público Benjamin Rolando Tellez Trejo menciona que el dictamen es "un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el contador público expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él". (Tellez, 1989: 19)

Para el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contaduría Pública es "la opinión del contador público en funciones de auditor, es el documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado, y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros". (Ibíd).

De acuerdo a Osorio Sánchez es "el documentos en el cual el Contador Público o Licenciado en Contaduría expone su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad, después de haber concluido la auditoría". (Osorio, 1993: 55).

En cuanto a Mendivil Escalante es "la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos". (Mendivil, 1993: 159).

Por consiguiente, el Dictamen es la opinión que presenta el Contador Público o el Licenciado en Contaduría como resultado de la evaluación efectuada a los estados financieros de una entidad.

1.3.- Antecedentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP):

Los profesionistas de la contaduría pública sintieron la necesidad de agruparse no sólo para unificar su actividad profesional e imponerse normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios de sus servicios.

Para el año de 1917 se formó la primera agrupación de profesionistas, denominada Asociación de Contadores Públicos, la cual contaba con once miembros. Posteriormente, el 6 de octubre de 1923 se dio origen al Instituto de Contadores Públicos Unidos de México, con la finalidad de agrupar a los miembros de la profesión, el cual en 1965 tuvo el carácter de organismo nacional representando a la profesión contable nacional, bajo la denominación de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, obteniendo su reconocimiento ante la Federación de Colegios de Profesionistas en el año de 1977. (IMCP, 1994:9).

El funcionamiento del instituto, actualmente está regulado por sus estatutos y reglamentos en vigor desde el 30 de octubre de 1987, donde hace mención en sus estatutos a uno de los objetivos fundamentales del mismo, consistiendo en "propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados" (Ibid).

Para dar cumplimiento a dicho objetivo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, que tiene como finalidad coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras en materia de estatutos, ética profesional, educación profesional continua, principios de contabilidad y normas y procedimientos de auditoría.

CAPITULO II.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS AUDITORIA

En este capítulo se mencionan los antecedentes de la Comisión de Normas y Procedimientos, los pronunciamientos que norman la planeación y supervisión de la auditoría, así como también conceptos básicos de la misma, con el propósito de comprender las bases y lineamientos establecidos para realizar una planeación de una auditoría

2.1.- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA):

2.1.1.- Antecedentes de la CONPA:

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría fue denominada así desde el mes de octubre de 1971 y establecida realmente en el año de 1955, siendo una de la comisiones normativas más antiguas y trascendentes del Instituto.

El surgimiento de dicha comisión fue con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros, los cuales son sometidos a la opinión del Contador Público o Licenciado en Contaduría.

Para el año de 1971, en el mes de agosto, el propósito fue ampliado a los siguientes objetivos, los cuales siguen vigentes a la fecha:

- a) "Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.

- b) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.
- c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente
- d) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión." (IMCP, 1994: 11).

La integración de la Comisión será propuesta por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, designando primero al presidente y al secretario, posteriormente se efectúa la designación oficial de los demás miembros, los cuales desempeñan su cargo durante dos años, iniciando en años noes.

Los miembros de la Comisión deben reunir los siguientes requisitos de calidad:

- a) Gozar de prestigio profesional en la ejecución de sus actividades.
- b) Haberse desempeñado en su profesión mínimo seis años.
- c) Tener una posición destacada en la entidad que se desarrolle.
- d) Ser socio de una firma de contadores públicos independientes
- e) Haber actuado como expositor o haber sido profesor en instituciones de enseñanza en dónde se imparta la carrera de contaduría pública.

El Comité Ejecutivo Nacional podrá no considerar los anteriores requisitos para nombrar a los miembros de la Comisión cuando sean personas útiles a los propósitos de la misma, siempre y cuando el número de personas no exceda a la tercera parte de los miembros de la Comisión.

Los boletines establecidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría son clasificados en la siguiente forma:

- a) Normas de Auditoría: son requisitos mínimos de calidad, respecto a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.
- b) Procedimientos de Auditoría: son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida, con la finalidad de obtener la evidencia necesaria para sustentar su opinión. Dichos procedimientos son formados de la opinión de la mayoría de los miembros de la Comisión y serán aplicables a juicio del auditor.
- c) Otras declaraciones: son medios que a través de ellos da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones, guías, etc. (Ibíd).

El proceso de promulgación oficial de los pronunciamientos de la Comisión, consiste en los siguientes cuatro puntos:

- a) El proyecto debe haber sido aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

b) El Comité Ejecutivo Nacional dará a conocer los boletines oficiales a través de su Vicepresidente de Legislación, aclarando expresamente, la obligatoriedad de su aplicación y observancia en su caso.

Los boletines de aplicación obligatoria, tienen un plazo mínimo de dos meses para su auscultación haciéndose llegar al Comité Ejecutivo Nacional a través de su Vicepresidente de Legislación y a la misma CONPA las observaciones o sugerencias respectivas.

Transcurrido el plazo, la comisión presenta al Comité Ejecutivo Nacional los textos definitivos para su promulgación.

c) Si las dos terceras partes cuando menos están a favor de los pronunciamientos, el Comité Ejecutivo Nacional hará la promulgación del texto definitivo.

d) Los procedimientos de auditoría y demás recomendaciones entrarán en vigor después de la aprobación por parte del Comité, en la fecha que sean publicados en los medios de difusión del IMPC.

2.1.2.- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

En el capítulo anterior se hizo referencia al concepto de auditoría, ahora, en el presente punto se hará mención a las normas que rigen a los auditores para el desempeño de su profesión.

Es importante mencionar que el trabajo de un auditor tiene gran responsabilidad social, por lo tanto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dio origen a la

CONPA. para que estableciera las bases de calidad profesional como requisitos mínimos de carácter general. las cuales fueron nombradas "Normas de Auditoría"

Es indispensable la existencia de normas que definan las cualidades personales que deben reunir los profesionistas que se desempeñen en el área de auditoría, ya que el cliente está imposibilitado para juzgar el trabajo del auditor, por lo tanto la relación con el cliente es la confianza que éste deposita en la capacidad técnica y cualidades del profesionista.

La existencia de las Normas de Auditoría se debe a que dichas normas son un trabajo de naturaleza profesional, y además tienen características y finalidades propias que le son conaturales.

Por lo tanto, la CONPA define a las normas de auditoría como "requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo". (IMCP, 1994: 1010-5).

Las normas de auditoría se clasifican en tres:

- 1- Normas Personales
- 2- Normas de Ejecución del trabajo
- 3- Normas de Información

A continuación se presentará un bosquejo general sobre lo que comprende cada una de las normas mencionadas anteriormente.

1.- Normas Personales:

Son aquellas normas que hacen referencia a las cualidades que un auditor debe tener para poder conseguir desarrollar con éxito, dentro de sus exigencias, un trabajo

de esta índole. Esta norma se subdivide en tres a su vez, las cuales son: Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional; Cuidado y Diligencia Profesionales e Independencia Mental.

■ **Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional:**

Un requisito previo indudable para un auditor es haber obtenido el título de profesionista, ya sea de Contador Público o de Licenciado en Contaduría, para que así pueda prestar un servicio satisfactorio a sus clientes, además de esto, debe haber practicado sus conocimientos bajo la supervisión de un auditor con experiencia para que así pueda formar su propio criterio.

Por lo tanto, el entrenamiento técnico es la obtención de conocimientos y habilidades necesarias para el desarrollo del trabajo, los cuales se logran a través del cumplimiento de los requisitos establecidos dentro de una institución reconocida que forja profesionistas; en cambio la capacidad profesional es la madurez de juicio que se logra a partir del entrenamiento técnico, la cual no es posible determinar en que momento es adquirida.

El auditor además de obtener el título como profesionista y tener capacidad para desarrollar su trabajo, requiere de constante actualización en lo referente a su actividad, ya que los negocios están en constante cambio.

■ **Cuidado y Diligencia Profesionales:**

El auditor debe desarrollar su trabajo con cuidado y esmero, aplicando siempre al máximo su capacidad y habilidad profesional, y sobre todo actuando con buena fe e integridad.

El profesionalista debe ser muy meticuloso con el trabajo que presta a la sociedad en general, ya que ésta confía en su honradez, responsabilidad, conocimientos y habilidades en el desempeño de su actividad.

■ Independencia Mental:

Un Contador Público o Licenciado en Contaduría no puede ejercer como auditor independiente cuando existan circunstancias que influyan en su juicio objetivo, ya que es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa, juzgando el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información, donde las personas interesadas en el resultado de su trabajo confían en él.

El Código de Ética Profesional menciona en su apartado número 2, denominado Del Contador Público como Auditor Independiente, artículo 2.21, cuándo un auditor no tiene independencia ni imparcialidad en su opinión, como son los casos siguientes:

- a) Sea cónyuge o pariente consanguíneo del propietario, socio principal de la empresa, director, administrador o empleado de confianza.
- b) Que sea o haya tenido tratos verbales o escritos como administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente.
- c) Que se encuentre vinculado económicamente por el año a emitir su opinión, ya que puede afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba participación sobre los resultados de la empresa.

- e) Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público que este relacionado con revisión de declaraciones, dictámenes fiscales, fijación de impuestos, otorgamiento de exenciones, permisos, nombramientos de Contadores Públicos que prestan servicios a empresas estatales.
- g) Perciba durante dos años consecutivos más del 40% de sus ingresos o un determinado monto representativo. (IMCP, 1979:16).

2.- Normas de Ejecución del Trabajo:

Las siguientes normas hacen referencia a los elementos básicos que un Contador Público o Licenciado en Contaduría debe cumplir en cuanto a la ejecución de su trabajo, el cual se debe llevarse a cabo con diligencia y cuidado profesional. Esta norma está conformada principalmente por tres.

■ Planeación y Supervisión:

La presente norma de auditoría se abarcará en el punto número 2.2 de este capítulo, ya que en este se presenta cuales son los pronunciamientos normativos establecidos por la CONPA. Además, la planeación es la parte esencial del presente trabajo de investigación y se profundizará en el Capítulo IV.

■ Estudio y Evaluación del Control Interno:

Es necesario que el auditor efectúe el estudio y evaluación del control interno, ya que le servirá de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, así como también para precisar el alcance, extensión y naturaleza de los procedimientos de auditoría.

Además, el auditor debe efectuar un análisis general del riesgo que se tiene implícito en el trabajo que va a efectuar, con la finalidad de que pueda elaborar de una mejor manera sus programas, para que así posteriormente de realizar dicho análisis, determine el grado de confianza que depositará en el control interno de la empresa para la aplicación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento antes mencionadas son aquellas que un auditor efectúa para reunir evidencia sobre los sistemas de control establecidos por la administración, para determinar si detectan y/o corrigen errores que afectan en mayor grado a los estados financieros; por otro lado las pruebas sustantivas consisten en analizar como está formado el saldo de una cuenta, sin importar los controles internos establecidos.

■ Obtención de Evidencia Suficiente y Competente:

El auditor debe obtener la evidencia suficiente que respalde y sea base para fundamentar sus conclusiones que presenta como resultado de su trabajo, es decir que los hechos que juzga se encuentren satisfactoriamente comprobados en sus papeles de trabajo.

La CONPA menciona que la evidencia es suficiente y competente cuando los hechos, circunstancias o criterios son relevantes cualitativamente dentro lo verificado, pudiéndose determinar cierto grado de certeza moral sobre los mismos y dejándolo comprobado y plasmado.

3.- Normas de Información:

Esta última clasificación de las normas, hace referencia sobre el resultado del trabajo del auditor, siendo la presentación del dictamen o informe, ya que dicho informe usualmente, es el único medio por el cual los interesados o clientes se dan cuenta del trabajo realizado.

Por lo tanto, es necesario que existan normas que regulen la presentación de dicho informe, ya que en él descansa la confianza de los interesados.

■ **Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y Expresión de Opinión:**

El auditor debe expresar de manera explícita la relación con la información presentada, así como también sobre la opinión que emite, las limitaciones que en su caso hayan sido importantes durante su examen, las salvedades derivadas de ellas o el motivo por el cual no pueda expresar una opinión profesional.

■ **Bases de Opinión sobre Estados Financieros:**

"El auditor, al opinar sobre los estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación" (IMCP, 1994:1010-8).

2.2.- Pronunciamientos Normativos Relativos a la Planeación de la Auditoría

El trabajo de auditoría debe ser planeado ya que de esta manera los objetivos pueden ser alcanzados con mayor facilidad, por lo tanto se debe realizar un plan

detallado de lo que se debe efectuar durante la revisión de los estados financieros de una entidad, el cual debe dejar plasmado en sus papeles de trabajo.

Así pues, para efectuar el plan de auditoría es necesario que el auditor conozca los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a realizar, así como también las características particulares de la empresa a examinar, tales como de operación, jurídicas y sobre todo, el sistema de control interno existente ya que es un elemento primordial para la planeación de la auditoría.

Por lo tanto, se puede decir que la planeación es la fijación de los procedimientos a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser aplicados, así como también el personal necesario para el desarrollo de la auditoría.

La información necesaria para la planeación de una auditoría se puede obtener por entrevistas al cliente y funcionarios, visitas a las instalaciones, observación de operaciones para conocer las características operativas, políticas generales, revisión de documentos y estados financieros, revisión de papeles de trabajo de auditorías anteriores, y sobre todo un estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno.

Todo lo anterior es con la finalidad de que el auditor pueda determinar las limitaciones de su trabajo, los gastos a efectuar, el personal requerido, los honorarios, tiempo a emplear y sobre todo como ya se mencionó anteriormente, para determinar los procedimientos a emplear en su revisión, así como también la extensión y oportunidad de los mismos.

El resultado de la planeación de la auditoría es el programa de trabajo, el cual es "un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal". (IMCP, 1994: 3040-6).

Los programas de trabajo debe ser flexibles, ya que se pueden presentar circunstancias no previstas o elementos desconocidos, requiriendo de efectuar cambios o ampliaciones a los ya establecidos previamente

No es necesario iniciar por una fase de trabajo específica, pero sí es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar, por lo tanto la planeación de la auditoría no tiene carácter rígido.

2.3.- Pronunciamientos Normativos Relativos a la Supervisión de la Auditoría

Posteriormente de la planeación de la auditoría, se deben vigilar los pronunciamientos normativos sobre la supervisión del trabajo de auditoría, donde la CONPA establece el supuesto de que la supervisión debe aplicarse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, es decir a mayor preparación menor supervisión y a menor preparación mayor supervisión.

La supervisión debe efectuarse en todos los niveles del personal a intervenir en la auditoría, así como también en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

En la etapa de planeación, la supervisión comprende el análisis del personal a intervenir en la auditoría determinando el grado de experiencia y capacidad profesional. revisión del plan general de auditoría a las personas que van a supervisar y definición de objetivos que se persiguen en el examen; discusión del plan preparado por el auditor y fijación del presupuesto de tiempo a emplear por parte del personal que participa.

Por otro lado, en la etapa de ejecución de la auditoría comprende revisión del programa de auditoría preparado en base al estudio y evaluación del sistema de control interno establecido, explicación al personal de la forma a realizar el trabajo, presentación de los auditores al personal de la empresa. vigilancia constante y estrecha del trabajo que realiza el personal, control de tiempo invertido por cada auditor comparando con el presupuestado y revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por el personal de niveles inferiores.

Por último, en la etapa de terminación del trabajo comprende la revisión final de los papeles de trabajo, revisión del informe presentado como resultado del trabajo y revisión de los papeles de trabajo por personal del despacho pero ajeno a la auditoría.

Además, el auditor debe dejar evidencia en papeles de trabajo sobre la supervisión aplicada durante su auditoría, donde dicha evidencia puede ser plasmada a través de poner su inicial en papeles preparados por sus auxiliares que sean importantes; haciendo anotaciones en papeles para complementar lo efectuado por auditores de nivel inferior; preparar informes sobre el trabajo realizado; aplicando

cuestionarios de supervisión, y por último, mediante la preparación de memorándums resumen de la revisión llevada a cabo.

2.4.- Técnicas de Auditoría

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos las define como "métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional". (IMCP, 1994: 5010-5).

Las técnicas de auditoría son básicamente nueve las cuales se presentan a continuación.

- a) Estudio General: Es el conocimiento de las características principales de la empresa a examinar, sus estados financieros y partes importantes, significativas o extraordinarias. Esta técnica puede ser de aplicación informal y formal, donde la primera consiste en leer solamente los estados financieros o documentos y la segunda es cuando se elabora el estudio aplicando estados comparativos o algunos otros recursos técnicos.
- b) Análisis: Consiste en descomponer un universo en partes para su estudio, esta técnica se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros. Dicha técnica se divide a su vez en análisis de saldos y análisis de movimientos, donde la primera es aplicada a aquellas cuentas de tipo compensatorio, es decir cuentas que generalmente se cargan y abonan; y las segundas se aplican a aquellas cuentas de acumulación, es decir usualmente son cargadas o abonadas.

c) Inspección: Esta técnica consiste en examinar los documentos o activos que la empresa tiene registrados en sus estados financieros para verificar su autenticidad.

d) Confirmación: Es la corroboración por escrito de personas independientes sobre las operaciones realizadas por la empresa.

Puede ser de tres tipos:

1) Positiva: cuando se le pide al confirmante que conteste por escrito si está o no de acuerdo con el dato que se le solicita.

2) Negativa: es igual que la anterior, pero en caso de no estar conforme con los datos.

3) Indirecta, ciega o en blanco: no se le proporcionan datos al confirmante. se le solicitan informes sobre saldos y movimientos.

a) Investigación: Es la obtención de información a través de funcionarios y empleados de la empresa.

b) Declaración: Es la manifestación por escrito de la información obtenida a través de la técnica de investigación.

c) Certificación. Es aplicada como la técnica anterior pero cotejada por una autoridad.

d) Observación: Es la forma de cerciorarse de modo abierto o discreto sobre como se realizan las operaciones de una entidad.

e) Cálculo: Es la verificación matemática de partidas presentadas por la empresa. (Osorio. 1993:110-128).

Todas estas técnicas mencionadas anteriormente, son de gran ayuda para el auditor ya que le proporcionan información que será valiosa para que se tomen decisiones sobre varios aspectos relacionados con su trabajo, por ejemplo la cotización de honorarios, aplicación de procedimientos, límites a su trabajo que pudieran presentarse, etc

2.5.- Procedimientos de Auditoría

El IMCP define los procedimientos como "un conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión". (IMCP, 1994: 5010-4).

El auditor no puede hacer una revisión completa sobre las cifras presentadas en los estados financieros de la empresa, por ello aplica las técnicas de auditoría, donde la utilización de dos más técnicas en su conjunto son nombradas como procedimientos de auditoría.

La aplicación de los procedimientos de auditoría para cada empresa dependen del criterio profesional del auditor, porque a través de estos obtener información certera para fundamentar su opinión, así como también aplicará el alcance o extensión que le dará a sus procedimientos, que es la relación entre las partidas examinadas con las partidas individuales que forman el universo. Por otra parte, debe también establecer la época o fecha de aplicación de dichos procedimientos de auditoría, ya que algunos son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores al cierre del ejercicio y otros deben ser aplicados en épocas posteriores al cierre

2.6.- Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo deben contener las pruebas que realiza el auditor para el desarrollo de su trabajo, así como también el alcance que les dio a las mismas y sobre todo los resultados obtenidos, a través de los cuales fundamenta su opinión.

Dichos papeles de trabajo son propiedad del auditor y debe guardarlos bien, ya que contiene información que no debe ser revelada por ningún motivo a cualquier persona sin previa autorización de la empresa, es decir son confidenciales en su totalidad.

Los papeles de trabajo se pueden clasificar en dos, por su uso y por su contenido. Por su uso son aquellos papeles que tienen información que puede ser utilizada por varios ejercicios, y por su contenido son aquellos que elabora el auditor para desarrollar su trabajo, conocidos como hoja de trabajo, cédula sumaria, cédula de detalle y cédula analítica.

La hoja de trabajo contiene los grupos o rubros que integran los estados financieros. La cédula sumaria muestran las cuentas de mayor que forman un rubro. La cédula de detalle o analítica relaciona partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

Los papeles de trabajo deben contener nombre de la empresa, fecha de cierre del ejercicio examinado, título de su contenido, fecha de preparación, nombre de quién lo elaboró, fuente de obtención de datos, descripción del trabajo efectuado y conclusión.

Por lo tanto, los papeles de trabajo tienen como objetivos.

- a) Respalda el informe del auditor.
- b) Ayudar a mejorar la calidad de la revisión del auditor.
- c) Efectuar aclaraciones posteriores.
- d) Ser una fuente de información para referencias futuras
- e) Colaborar en el desarrollo profesional como resultado de la revisión de los papeles de trabajo. (BDO, 1984:1101.1).

Para la preparación de buenos papeles de trabajo es conveniente utilizar una lista de temas pendientes, la cual incluye las aclaraciones que serán efectuadas posteriormente, también se debe efectuar un papel de trabajo para aquellos ajustes que surjan de último momento, con la finalidad de evitar que sean olvidados, así pues, también se pueden utilizar fotocopias de los papeles de la empresa para ahorrar tiempo ya que en éstos se pueden llevar a cabo la revisión, también se debe establecer que los títulos de las cédulas se deben colocar en la parte superior para identificar de que papel se trata, el nombre de la empresa, quien lo elaboró, etc.

2.6.1.- Marcas de Auditoría

Las marcas de auditoría son definidas como "símbolos utilizados por el auditor para señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuados". (Santillana, 1994: 157).

Las marcas de auditoría son de gran utilidad para el auditor, ya que le facilita la realización del trabajo y la supervisión del mismo, obteniendo así un ahorro de tiempo. Dichas marcas deben ser conocidas por el personal a desarrollar la auditoría, además

deben ser sencillas y distintas para evitar confusiones, por ello es necesario la elaboración de un catálogo de marcas para que no surjan problemas, ya que en este se establecen los símbolos a emplear, el significado y el color a utilizar para su rápida identificación

Las marcas pueden ser utilizadas para la representación simbólica de un hecho, un técnica, un procedimiento etc.

2.6.2.- Indización

Indización se define como "el hecho de asignar índices o claves de identificación que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra un cédula dentro del expediente o archivo y el legajo de auditoría". (Santillana, 1994: 145)

Al igual que las marcas de auditoría, debe contenerse un criterio específico para la aplicación de ellos, ya que sirven para reducir el tiempo y sobre todo para la localización rápida de documentos o cédulas. Los índices pueden ser de varios tipos como alfabéticos, numéricos o alfanuméricos.

La indización en los papeles de trabajo se debe realizar en forma piramidal, es decir numerar por niveles la cédula sumaria, cédula de detalle o analítica y la cédula de comprobación.

La utilización en conjunto de los índices y de las marcas permiten al auditor efectuar cruces de auditoría entre sus legajos, donde el legajo se define como el conjunto de papeles que soportan el resultado de una auditoría en proceso o terminada.

El cruce de cédulas de auditoría consiste en hacer referencia entre uno y otro papel de trabajo a través de índices los cuales, como ya se mencionó pueden ser de varios tipos. donde dichos índices usualmente se utilizan en color rojo para distinguirlos de una mejor manera y deben ser puestos en el lado derecho de la cifra que se va hacer referencia hacia otra cédula para indicar hacia que papel de trabajo va, y a la cédula que recibe dicho índice se coloca en la parte izquierda para indicar que recibe.

2.6.3.- Organización del archivo

Al concluir el trabajo de auditoría, el auditor debe organizar sus papeles de trabajo de tal manera que le permitan el acceso rápido para cuando requiera cualquier documento o cédula, por lo tanto así como las marcas y los índices también deben tener un estándar sobre el acomodo de éstos, por eso la utilización en conjunto de las marcas, índices y cruces de auditoría permiten archivar ordenadamente los papeles de trabajo.

La primera parte de los legajos de auditoría deberá contener los datos generales de la empresa, datos sobre el control interno, actas de asamblea y consejo, escrituras y el informe de sugerencias al control interno.

La segunda parte, por así llamarlo, contendrá el catálogo de índices y marcas de auditoría que se utilizarán, la cédula de ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor, los objetivos de cada sección, el programa de auditoría para cada sección y los demás papeles de trabajo tanto efectuados por el auditor como por la empresa.

Para el arreglo de las cédulas de auditoría, primero se acomodarán las hojas de trabajo, las cuales se divide en tres partes: activo, pasivo-capital y resultados, seguida

de estas se colocarán las cédulas sumarias por cada sección y por último las cédulas analíticas que se realizaron al efectuar la revisión.

Cada sección de los estados financieros se ordenara en forma consecutiva, y su ubicación será de acuerdo al catálogo de índices que se tiene.

CAPITULO III.- EL DICTAMEN DEL AUDITOR PARA EFECTOS FISCALES

Este capítulo se refiere al resultado del trabajo que realiza un auditor, el cual es denominado dictamen fiscal, contiene cuales son los tipos de dictamen que existen, el origen y evolución del mismo, así como también los artículos que reglamentan a dicho dictamen, los elementos que lo conforman y los anexos que se presentan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Todo lo anterior es con fin de mencionar los lineamientos que se tienen para la presentación del dictamen fiscal y cuál es su estructura.

3.1.- Tipos de Dictamen

Existen principalmente dos tipos de dictámenes:

- Dictamen Técnico. Se encuentra regulado a través de la CONPA y dichos dictámenes se pueden apreciar en los boletines 4010 a 4110 del IMCP.
- Dictamen Fiscal: Este dictamen es regulado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las Resoluciones Misceláneas establecen los requisitos que debe contener, plazo de presentación, límite de ingresos, activos o trabajadores para estar obligado a dictaminarse, requisitos del Contador Público o Licenciado en Contaduría que dictamina, etc. Dichos requisitos se presentan más ampliamente en el apartado número 3.2.2. de este mismo capítulo.

3.2.- Dictamen Fiscal

3.2.1.- Origen y Evolución del Dictamen Fiscal en México

El Presidente de la República Lic. Adolfo López Mateos, el 21 de abril de 1959 por decreto presidencial, creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad de vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Dicho decreto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 de abril del mismo año, donde en su artículo 3 fracción V faculta a la Auditoría Fiscal para organizar y llevar a cabo con fines fiscales, el registro de los Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la dictaminación de los balances y de las declaraciones.

Para el año de 1965, el 1 de abril, se publica en el Diario Oficial de la Federación el oficio 102-1419 en donde se señala que el contribuyente que se hubiese dictaminado por Contador Público autorizado, no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en cuanto a Impuesto sobre la Renta por los ejercicios que fue dictaminado.

El decreto del 21 de abril de 1959 fue derogado al entrar en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación el 1 de abril de 1967, el cual en su artículo 85 establece los lineamientos para el dictamen fiscal del Contador Público, por lo anterior se vio la necesidad de crear un reglamento para dicho artículo, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 9 de abril de 1980.

El 11 de abril de 1980, 23 de febrero de 1981, 2 de marzo de 1982 y el 31 de marzo de 1983 fueron publicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las reglas generales aplicables en materia de dictamen fiscal.

Para el día 1 de enero de 1993 entra en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, en el cual se modifica al artículo 85, cambiándolo por el artículo 52 donde se incluyen las disposiciones normativas de carácter general aplicables al dictamen fiscal.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación fue emitido en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de febrero de 1984, en el cual los artículos relacionados con aspectos del dictamen fiscal son del 45 al 58, ya que en dichos artículos se estipula la obligación del Contador Público para solicitar su registro y para presentar el aviso de dictamen fiscal o sustitución del Contador Público registrado.

En adición a las reglas generales de carácter fiscal para 1987, se publicó en el Diario Oficial de la Federación del día 23 de octubre de 1987 las disposiciones sobre el informe complementario respecto al Impuesto al Valor Agregado y la declaratoria del Contador Público para efectos de devolución del IVA.

Posteriormente, en el Diario Oficial de la Federación del día 30 de junio de 1988, se dan a conocer diversas reformas del Reglamento del Código Fiscal de la Federación aplicables al dictamen fiscal entrando en vigor el día 1 de julio del mismo año, en las cuales se menciona que disminuirán el número de anexos fiscales a presentar.

Al presentar cambios al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se publica en el Diario Oficial de la Federación del 4 de enero de 1990 el cambio de nombre a lo que se conoció como Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, denominándose Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El día 26 de diciembre de 1990, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el artículo 32-A, el cual determina la obligación de dictaminarse a aquellos contribuyentes que se encontraran en los supuestos a los que hace mención dicho artículo entro en vigor a partir del 1 de enero de 1991, haciéndose obligatorio para los ejercicios fiscales que terminaron a partir del 31 de diciembre de 1990.

Las disposiciones relativas a los plazos de presentación de avisos e informes tanto para la dictaminación obligatoria como voluntaria o para aquellos contribuyentes que reciben donativos, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 15 de marzo de 1991, así como también se dieron a conocer los nuevos formularios a utilizar en materia de dictamen fiscal y aspectos sobre el dictamen en la enajenación de acciones, así como la opción de presentar en disco flexible el dictamen fiscal en lugar de presentarlo a través del cuaderno tradicional.

La miscelánea de 1992-1993, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992, donde la regla 43 hace mención que para efectos de lo establecido en los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y artículo 50 de su Reglamento, los contribuyentes que hubieran proporcionado el aviso para dictaminar sus estados financieros deberán presentarlo en discos flexibles de 5 ¼ " conforme al instructivo que da a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como

también deberá ir acompañado de la información relativa al cuaderno del dictamen, sus anexos, dos tantos del disco flexible, la carta de presentación de dictamen y la constancia de que dicho dictamen fue firmado por el Contador Público que lo emite.

Las reformas fiscales para 1992 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de dictaminar sus estados financieros exclusivamente las personas físicas con actividades empresariales y las morales, cuando se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

1.- Las que hayan tenido en el ejercicio anterior ingresos superiores a \$ 5.850,000.00.

2.- El valor de sus activos supere los \$ 11,700,000.00.

3 - Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio.

Además de lo anterior, incluye la obligación de dictaminar sus estados financieros a aquellas sociedades que se escindan o fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto y por los tres posteriores. Así como también se contempla la dictaminación de los estados financieros de organismos descentralizados, empresas de participación estatal y las de fideicomisos públicos.

En el Diario Oficial de la Federación del día 30 de abril de 1992 fue reformada la regla 43 de la resolución miscelánea del 31 de marzo del mismo año, donde se adiciona que puede presentarse el dictamen en disco flexible de 5 ¼ " o de 3 ½ ", además se hace referencia a los instructivos, mencionando que son los que relacionan con los anexos 25 y 26 de la presente resolución.

En Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1993 fue publicada la resolución miscelánea del '93, donde se presenta en el anexo número 6, el instructivo para la integración y presentación del dictamen fiscal en disco flexible.

El Diario Oficial de la Federación del día 1 de abril de 1993, establece en su anexo número 7 lo referente al instructivo y presentación del dictamen fiscal simplificado en disco flexible, emitido por Contador Público registrado sobre los contribuyentes autorizados para recibir donativos; así como también hace mención en su anexo número 9 a lo referente al instructivo aplicable a casas de bolsa y en su anexo número 10 lo referente al instructivo aplicable a las instituciones y sociedades mutualistas de seguros. Posteriormente, en el Diario Oficial de la Federación del día 2 de abril del mismo año, publicó el anexo número 11, el cual hace mención al instructivo aplicable a las uniones de crédito y por último, el anexo número 8 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 3 de abril de 1993, el cual contenía el instructivo aplicable a las instituciones de crédito.

En el Diario Oficial de la Federación del día 28 de marzo de 1994 se dan nuevos cambios en cuanto a las cantidades para determinar la obligatoriedad, publicadas según la regla número 69, en la regla número 70 se publicaron los plazos de presentación de avisos, la regla 71 presenta las oficinas autorizadas para recibir avisos del dictamen fiscal, así como en las reglas 80 a 89, las cuales presentan cambios sobre presentación de anexos y cambios en los mismos. En el mismo diario fueron publicados los formatos oficiales que se deben presentar en cuanto al dictamen fiscal.

En el Diario Oficial de la Federación del día 28 de diciembre de 1994 se presentan modificaciones sobre el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación en su fracción III mencionando que son tres meses para el pago de impuestos pendientes por dictamen fiscal, así como también hace mención que a partir del año '95 la multa por no dictaminarse será de N\$ 1,000.00 a N\$ 20,000.00 (Artículo 84-IX) sin considerar que el dictamen es por años anteriores. Las cifras antes mencionados se actualizarán semestralmente.

El monto de los ingresos para tener la obligación de dictaminarse fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de marzo de 1995, donde si se tuvieron ingresos acumulables superiores a N\$ 7,554,000 y valor de activos mayor a N\$ 15,107,000 en el año de 1993.

En el Diario Oficial de la Federación del día 9 de febrero de 1996 se publican los nuevos ingresos acumulables y el valor de los activos para estar obligado a dictaminarse por el año '95, los cuales son \$ 11,479.00 y \$ 22,958.00 respectivamente, regla 76 de resolución miscelánea. Por otro lado la regla 77-A indica que el plazo para presentar los dictámenes fiscales del 95 son julio para optativos y sector financiero, agosto para obligados y septiembre para controladoras consolidadas.

3.2.2- Artículos que lo reglamentan

A continuación se presentan los artículos que regulan al Dictamen Fiscal para 1996:

■ Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación: El presente artículo estipula que las personas morales y físicas con actividad empresarial estarán obligadas a dictaminar sus estados financieros si caen en los siguientes supuestos:

Fracción I: Las que hayan tenido ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior por \$ 11,479.00 o que el valor de sus activos haya excedido los \$ 22,958.00, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades anteriores se actualizarán anualmente conforme al artículo 17-A del mismo Código.

Con la finalidad de conocer si será sujeto de dictaminación una persona moral, donde a cada una se aplicará lo establecido en este artículo, el código considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que sean poseídas por una misma persona, moral o física, por más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto.
- b) Cuando una misma persona moral o física ejerza control sobre ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

Fracción II: Aquellas instituciones que estén autorizadas para recibir donativos.

Fracción III: Las empresas que se fusionen o se escindan por aquel ejercicio en el que ocurra y el siguiente, si es fusión sólo deberá ser por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja por la fusión. En cuanto a liquidación, estará obligado a dictaminarse por el ejercicio a liquidarse, siempre y cuando si por el ejercicio inmediato anterior a la liquidación hubiera estado obligado.

Fracción IV: Las entidades de la administración pública federal, estatal y municipal.

■ Artículo 44 BIS - 1 Reglamento del Código Fiscal de la Federación: Los contribuyentes de las fracciones I y II del artículo 32-A del código, no estarán obligadas a dictaminarse a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, excepto los contribuyentes que de acuerdo al artículo 26 del Reglamento del Impuesto al Activo se encuentren obligados.

■ Artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: Menciona los requisitos que debe presentar el Contador Público o Licenciado en Contaduría para obtener sus registro, tales como documentos que acredite su nacionalidad mexicana, cédula profesional y la constancia de que es miembro activo de la Colegio de Contadores, y además de todo lo anterior expresará bajo protesta de decir verdad que no ha tenido delitos que ameriten un pena. Deberá presentar dentro de los tres primeros meses la constancia de ser miembro activo del colegio o asociación a la que pertenezca.

■ Artículo 45-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: Estipula que los Contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberán presentar el aviso de dictamen, constando de la denominación o razón social de la persona moral a la que presta sus servicios, domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la misma, número de registro del despacho contable que presta los servicios y nombre de los Contadores Públicos que dictaminan

■ Artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: El aviso de dictamen, ya sea obligatorio u optativo deberá presentarse dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, donde el aviso deberá ser suscrito por el contribuyente y el Contador que dictamina, y el dictamen se referirá invariablemente al último ejercicio fiscal.

■ Artículo 48 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: Si se va a efectuar un cambio del Contador para la dictaminación de estados financieros, se debe presentar el aviso manifestando los motivos de la causa. En caso de que el Contador Público tenga incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustitución se podrá presentar en cualquier momento, siempre y cuando sea en el plazo antes de presentar el dictamen.

■ Artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: La presentación del dictamen es dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal del que se trate conjunto con los discos magnéticos, carta de presentación y el dictamen firmado por el Contador que dictamina, así como una relación por escrito de los archivos del disco. La autoridad puede dar un mes más de prórroga para la presentación del dictamen, siempre y cuando pueda comprobarse el motivo de tal atraso, se considera aceptada la prórroga si dentro de diez días naturales la autoridad no da contestación. Si no se presenta el dictamen y los documentos anexos en el plazo estipulado, se considera que está fuera de plazo y la autoridad comunicará tal hecho al contribuyente y al Contador Público dentro de tres meses siguientes a su presentación.

■ Artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Este artículo menciona cuando un Contador Público o Licenciado en Contaduría no puede llevar a cabo la elaboración del dictamen fiscal, donde tales casos son los mismos que se mencionaron en la Norma de Presentación conocida como Independencia Mental, a excepción del punto número g, donde la ley establece que por cualquier forma que se encuentre vinculado con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio, en cambio el código menciona acerca de que perciba de un sólo cliente más del 40% de sus ingresos.

■ Artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación: Este artículo establece los motivos para que un Contador Público o Licenciado en Contaduría sea amonestado, suspendido o cancelado su registro. Las amonestaciones serán por: presentar la información incompleta, presente información de discos que no sea semejante una con otra o no se actualice conforme lo establecen los requisitos de solicitud establecidos por las autoridades fiscales, por lo cual será amonestado por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con la obligación. La suspensión procederá por los siguientes casos: formular el dictamen a lo contrario de lo establecido por las leyes y reglamentos que lo rigen suspendiéndose hasta por dos años, cuando acumule tres amonestaciones la suspensión será hasta por un año, no presente la exhibición de papeles cuando se le soliciten para revisión se suspenderá hasta por un año, no formule el dictamen debiéndolo hacer por lo cual la suspensión será hasta por dos años, presente los discos flexibles sin la información requerida será suspendido hasta por un año y se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos

fiscales será suspendido por el tiempo que dure dicho proceso. La cancelación procederá cuando: reincida en la violación de las disposiciones de presentación del dictamen fiscal que es cuando acumule tres suspensiones y cuando hubiera participado en la comisión de delitos fiscales donde se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

Además de los artículos antes mencionados existen otros que reglamentan al dictamen fiscal, como el 47 que hace referencia cuándo no surte efecto el dictamen optativo, el artículo 50 que trata sobre la información a presentar con el dictamen, el artículo 51 que establece los requisitos del dictamen y de la información complementaria (los artículos 50 y 51 serán profundizados en el apartado número 3.2.4), el 51-A que menciona sobre el contenido del dictamen simplificado, el 51-B estipula los requisitos del dictamen simplificado y de la información complementaria, el 52 menciona sobre la normas de auditoría, el 54 sobre el contenido del informe sobre la situación fiscal, el 55 es sobre la revisión del dictamen por las autoridades, el 56 que es sobre el inicio de las facultades de comprobación y el artículo 58 que hace mención sobre los procedimientos para la suspensión o cancelación del registro.

A parte de todos estos artículos mencionados anteriormente, también existen las reglas de resoluciones misceláneas, las cuales son publicados en el Diario Oficial de la Federación y fueron presentadas en el punto 3.2.1. del presente capítulo.

3.2.3.- Elementos que integran el Dictamen Fiscal

Los elementos que integran al dictamen fiscal son: encabezado, cuerpo y pie.

■ Encabezado: Debe ser papel membretado del Contador Público o Licenciado en Contaduría que dictamina. después se pone el nombre de la empresa y abajo de éste, se coloca la leyenda de Informe y Opinión sobre la Revisión de la Situación Fiscal por el Ejercicio Terminado el 31 de Diciembre de XXXX.

■ Cuerpo: En éste se incluye a quién va dirigido, que en caso de dictamen fiscal es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administración Local de Auditoría Fiscal de X (ubicación), conteniendo también principalmente dos apartados y la opinión del Auditor.

Primer apartado: Contiene los siguientes elementos: declaratoria bajo protesta de decir verdad, que emite su informe de acuerdo a Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, nombre de la empresa, ejercicio auditado, fecha de emisión del dictamen, la información reclasificada y presentada en los formatos establecidos y el disco magnético flexible con su número de serie

Segundo apartado: Contiene una relación sobre la información y documentación verificada mediante pruebas selectivas, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría y dentro de los alcances que a su juicio consideró necesarios para poder sustentar las bases para emitir su opinión. Los procedimientos aplicados para revisar fueron:

- a) Cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a cargo de la empresa y como retenedor.

- b) El cálculo y el entero de las contribuciones federales y cuotas obrero patronales cubiertas al IMSS.
- c) Los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estén debidamente registrados en la contabilidad.
- d) La conciliación del resultado contable y el fiscal para efectos de ISR, conciliación de los ingresos dictaminados y declarados para efectos de ISR e IVA y la cuenta de utilidad fiscal neta.
- e) Las declaraciones complementarias por diferencia de impuesto.
- f) La determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores
- g) Las cuentas de gastos de fabricación, otros gastos y otros productos, y el costo integral de financiamiento.
- h) Responsabilidad de la empresa como retenedora en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero.
- i) Resultados por fluctuación cambiaria.
- j) Saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiadas, asociadas y afiliadas presentados en las notas a los Estados Financieros.

Por último el cuerpo contiene la opinión del Contador Público que emite, así como también el nombre de la empresa dictaminada, número de serie de el disco magnético y que la información incluida se encuentra de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que dicha información es exclusivamente para uso de la misma y que no constituye una parte de los estados

financieros, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los cambios en la situación financiera del contribuyente

■ **Pie:** En el pie se coloca el nombre del Contador Público o Licenciado en Contaduría que dictamina, el número de registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la fecha de entrega del dictamen.

3.2.4.- Los Anexos del Dictamen

Estos anexos se encuentran regulados por los artículos 50 y 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

1.- **Carta de Presentación:** esta carta corresponde al formulario número 40, establecido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, firmada tanto por Contador Público como el contribuyente dictaminado.

2.- **Dictamen e Informe Fiscal:** es sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual debe estar firmado por el Contador Público que dictamina

3.- **Relación de archivos:** esta contiene el nombre del archivo, el contenido, tamaño en bytes, celda en la que inicia y termina, y la secuencia. Dentro de esta relación se incluye lo siguiente:

- a) Datos de identificación
- b) Datos cuantitativos del dictamen
- c) Estado de Posición Financiera
- d) Estado de Resultados
- e) Estado de Variaciones en Capital Contable

- f) Estado de Cambios en la Situación Financiera
- g) Notas a los Estados Financieros
- h) Análisis Comparativo de las Subcuentas de Gastos de Fabricación
- i) Relación de Contribuciones a cargo del contribuyente y por pagar al cierre del ejercicio y en su carácter de retenedor
- j) Declaratoria
- k) Impuesto al Activo del Ejercicio Base
- l) Relación de Otros Ingresos Manifestados como persona física
- m) Liquidaciones al IMSS
- n) Impuesto Retenido sobre Honorarios
- o) Operaciones de Comercio Exterior
- p) Base Determinada de Pagos al Extranjero
- q) Relación de Contribuciones por pagar
- r) Conciliación de la Base de Salarios Manifestados para las aportaciones al IMSS, INFONAVIT e ISR por salarios
- s) Conciliación entre el Resultado Contable y Fiscal para Efectos del Impuesto sobre la Renta
- t) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)
- u) Amortización de Pérdidas de Ejercicios Anteriores
- v) Integración de Cifras Reexpresadas
- w) Relación de Contribuciones a Cargo del Contribuyente y por pagar al cierre del ejercicio y en su carácter de Sociedad Controladora

- x) Declaratoria
- y) Integración Impuesto Anual del impuesto al Activo Consolidado del Ejercicio Base
- z) Empresas que se Consolidan Fiscalmente (Resumen de Consolidación)
 - aa) Empresas que se Consolidan Fiscalmente (Información sobre Consolidación)
 - bb) Empresas que se Consolidan Fiscalmente (Conceptos Especiales de Consolidación que se suman y se restan)
 - cc) Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)

Todos estos archivos que establece la Administración General de Auditoría Fiscal Federal pueden no aplicarse en su totalidad ya que en ciertas empresas no existe la consolidación o los gastos de operación son clasificados de diferente manera, así como también dentro de cada uno de estos se podrán incrementar conceptos cuando lo requiera.

CAPITULO IV.- PLANEACION DE LA AUDITORIA EN EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

En este capítulo, siendo la esencia de la presente investigación, se desarrollará una de las normas de auditoría correspondientes a la Norma de Ejecución del Trabajo establecidas por la CONPA, con la finalidad de analizar las etapas que se realizan en una auditoría con fines fiscales.

La planeación de la auditoría conlleva al logro de varios aspectos, como son cumplir con las expectativas del cliente, identificación de las áreas de mayor riesgo, evitar el trabajo innecesario, minimizar tiempo y asignación adecuada de personal.

4.1.- Planeación Preliminar

Es la primera parte de una planeación de la auditoría, se recomienda iniciarla entre los meses de mayo, junio o julio, aunque realmente inicia desde el momento mismo en que un Contador Público o Licenciado en Contaduría es llamado por el dueño o representante legal de una empresa para solicitarse sus servicios.

Dicha etapa consiste en la obtención de información necesaria para poder identificar los hechos, transacciones y prácticas susceptibles que puedan tener un efecto significativo sobre la información financiera.

Posteriormente de analizar todas las situaciones que se pudieran presentar y considerando el riesgo y la importancia relativa que lleva implícita el trabajo de auditoría, se tienen los elementos necesarios para elaborar y presentar su propuesta de servicios y honorarios profesionales, y una vez que sus servicios han sido

formalmente aceptados y contratados. el auditor debe elaborar un plan de trabajo y los programas de auditoría a aplicar en el desarrollo de la misma

4.1.1.- Investigación General

La investigación general consiste en identificar las situaciones que afectan o pueden afectar a la empresa, conocer y evaluar las políticas contables usadas en la preparación de los estados financieros, realizar un análisis sobre el riesgo probable, conocer la estructura organizacional de la misma, verificar las actividades del negocio, verificar el número de facturas anuales, número de trabajadores, etc., es decir todos aquellos aspectos fundamentales y específicos de la empresa, que requieren de un tratamiento especial en la planeación de la auditoría. Como se podrá apreciar a continuación, es la aplicación de una de las técnicas de auditoría, conocida con el nombre de estudio general.

Los aspectos a investigar pueden ser los siguientes incisos:

- a) Características Jurídicas: incluye verificar que tipo de sociedad es, revisar su escritura constitutiva, verificar el personal administrativo, revisar quien es el representante legal, etc.
- b) Situación Fiscal: consiste en revisar los impuestos a los que está sujeta, las exenciones que goza, fecha de cierre de su ejercicio social, etc.
- c) Características Comerciales: es ver el giro de la empresa, los productos que vende o fabrica, forma de venta, sucursales a su cargo, volumen de ventas anuales, personal del área de ventas, etc.

- d) Características Financieras forma en la que se encuentra conformado el pasivo a largo plazo y el capital, inversiones en empresas, utilidades obtenidas y repartidas en los últimos años, etc.
- e) Contabilidad: analizar la forma de registro, la elaboración de pólizas su codificación y captura, libros auxiliares, de mayor de diario, de compras de ventas, sistemas de captura de información y la manera en que se genera etc.
- f) Almacenes: verificar el o los almacenes propiedad de la empresa, forma de distribución de mercancía, control de entradas y salidas de almacén, movimientos físicos, etc.
- g) Situación Laboral número total de empleados, analizando cuantos corresponden como personal de confianza y cuantos a sindicato, verificar contratos colectivos o/y individuales, etc.
- h) Aspectos Generales: consisten en analizar la forma de control de efectivo, el manejo de caja o fondo fijo, control en el manejo de las cuentas bancarias, políticas de seguros, dictámenes de ejercicios anteriores y papeles de trabajo, etc. (Mendivil, 1993.39).

Todos los aspectos antes mencionados, se efectúan íntegramente en el caso de que sea la primera auditoría, y se reducen considerablemente cuando son auditorías subsecuentes ya que sólo se actualiza la información que haya tenido cambios importantes

En esencia el conocimiento general de la empresa sirve principalmente para dos propósitos

- 1) Facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente
- 2) Permitirnos servir como asesores efectivos de empresas

4.1.2.- Propuesta de Servicios Profesionales

Es una de las etapas más finas y delicadas en las negociaciones con el cliente, la cual consiste en determinar el tipo de servicios que se prestará, que en este caso es el de llevar a cabo el dictamen fiscal, mencionándole al cliente las limitaciones que se pueden presentar durante la ejecución del trabajo y que obtendrá como resultado de el mismo.

También cabe señalar que el auditor, de acuerdo a la obtención de información citada en el punto anterior, deberá estimar el monto a cobrar por realizar su trabajo, así como también analizará el personal capacitado para la elaboración del mismo, con la finalidad de dar un servicio completo al cliente.

El auditor deberá soportar clara y definidamente su postura como profesionista, así pues también el alcance de su trabajo, los resultados esperados de su trabajo, el tiempo a intervenir y los honorarios a cobrar, donde todo lo anterior debe darse a conocer al cliente, el cual decidirá si solicita sus servicios o no, por eso el auditor debe considerar que el tiempo invertido en la elaboración de una cotización no será pagada por el cliente.

Algunos aspectos a considerar para el cálculo de honorarios son: tipo de cliente, capacidad económica, grado de dificultad del trabajo a realizar, si es primera auditoría,

volumen y calidad de la información a presentar, limitaciones potenciales y sobre todo, el control interno establecido por la empresa; donde el auditor siempre deberá aplicar el máximo de objetividad para la fijación de sus honorarios.

Para la determinación más objetiva de los honorarios es recomendable utilizar la técnica del 1X3, la cual consiste en determinar el costo por hora de cada personal a través de dividir el sueldo del personal que realizará el trabajo entre las horas mensuales estimadas, y dicho costo se le aumentará otro tanto por concepto de gastos directos y otro por la utilidad para la firma, obteniendo así el precio por hora a cobrar. Posteriormente este precio se multiplicará por las horas estimadas para cada una de las personas que intervienen obteniendo un importe para cada uno, y que al sumarlos se obtiene el importe total o el precio de la auditoría.

Para el cálculo de esta técnica debemos considerar el control interno de la empresa además, también las facilidades y colaboración por parte del cliente, ya que esto puede generar que la cotización aumente o disminuya considerablemente. Asimismo el auditor no debe aceptar una reducción de sus horas-auditor, ya que esto conlleva el riesgo de debilitar la calidad y profundidad de su trabajo profesional, el cual no debe estar sujeto a regateo.

Para un mayor entendimiento de la técnica 1X3, en el ANEXO NUMERO I se presenta un ejemplo de esta técnica.

4.1.3.- Elaboración de un Plan de Trabajo y Programas de Auditoría

Dentro del plan de trabajo el auditor debe considerar las áreas de mayor riesgo y más importantes, existencia de controles contables internos y el grado de confianza a

depositar en ellos, amplitud de las pruebas a aplicar, políticas adoptadas por el cliente ayuda del cliente, supervisión al personal a emplear y presupuestos de tiempos

El plan de trabajo debe contener:

- a) Personal que debe desarrollar el trabajo, ayudante, supervisores, etc.
- b) Fechas en las que se desarrollará cada fase de la auditoría: preliminar, cierre, final
- c) Observaciones importantes del control interno.
- d) Objetivos de la auditoría.
- e) Descripción de las pruebas y su alcance.

El presupuesto de tiempo dentro en la planeación del personal de auditoría, consiste en llevar un control general de tiempo, donde se especifique el área a revisar, el concepto a estudiar, y el índice de la sección sujeta a revisión. Además de lo anterior, se deben colocar en columnas el presupuesto de tiempo por cada tipo de personal a intervenir en la auditoría, y al final de estos conceptos se encuentra una columna donde se especifica, el tiempo real de la auditoría anterior para que sirva de base al presupuesto que se está realizando. Como ejemplo en el ANEXO NUMERO II, se presenta un presupuesto general.

Así pues, también se puede establecer un control de tiempo por secciones, el cual forma parte del presupuesto general antes mencionado, donde se establecerá de una manera más específica el tiempo a utilizar en cada sección, comparando el real con el presupuestado. En el ANEXO NUMERO III se presenta un control de tiempo por secciones

De igual manera, el auditor puede controlar el trabajo que realiza su personal, sin importar el nivel del mismo, donde a través de una hoja de planeación del personal de auditoría establezca que va a realizar cada uno en un periodo determinado. El ANEXO IV contiene un ejemplo de esta planeación de personal.

El auditor debe elaborar un calendario de los procedimientos de auditoría que aplicará, el cual debe contener fecha a realizar el inventario físico, aplicación de cuestionarios sobre el control interno, envío de circulares a clientes y bancos, revisión de los rubros de los estados financieros, visitas preliminares al cliente, visitas de fin de ejercicio, reuniones con directivos y/o accionistas, informe sobre los estados financieros, presentación de sugerencias al control interno y la supervisión a efectuar a los auxiliares de auditoría.

Como ejemplo de los procedimientos, en el ANEXO NUMERO V, se presentan los procedimientos que se pueden aplicar en la investigación preliminar, en cuanto a la sección de impuestos y en el ANEXO NUMERO VI se presenta un ejemplo de los procedimientos de auditoría a aplicar para el control y revisión de la documentación requerida para un dictamen con efectos fiscales.

Posteriormente de la elaboración del plan de auditoría se realizan los programas de auditoría, el cual sirve de complementación al plan diseñado, lo que significa que el programa de trabajo es la representación física y la formalización de la planeación de la auditoría.

Un "programa de trabajo es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos, a aplicar en el trabajo específico" (Mendivil, 1993: 41)

Los programas de trabajo generalmente incluyen los siguiente encabezados.

- a) Procedimiento: se describen lo más clara y brevemente posible.
- b) Extensión: puede incluirse en la descripción del procedimiento.
- c) Oportunidad: es la aclaración de la época o fecha en que se debe efectuar el trabajo específico.
- d) Auditor: es la asignación del responsable de resolver el punto en particular.
- e) Tiempo estimado: se anota el tiempo que se espera tome la ejecución
- f) Tiempo real: es para anotar el tiempo realmente empleado
- g) Variación: es para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.
- h) Observaciones: es para aclarar aspectos especiales en relación con el trabajo o de la cuenta a revisar.

Los programas deberán realizarse por cada uno de los rubros que integran los estados financieros, además dicho programa deberá especificar la naturaleza, las fechas y la amplitud de las pruebas de cumplimiento y sustantivas a utilizar durante la revisión.

4.1.4.- Evaluación del Riesgo de Auditoría y la Importancia Relativa

‘El riesgo de auditoría es la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de Principios de Contabilidad, en exceso a la importancia relativa’ (IMCP, 1994: 3030-5).

El riesgo de auditoría está integrado por tres diferentes riesgos:

- a) **Riesgo Inherente:** representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro
- b) **Riesgo de Control:** representa el riesgo de que los errores importantes que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control contable en vigor.
- c) **Riesgo de Detección:** representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno

Por otro lado, la importancia relativa se refiere a la magnitud o naturaleza de una cifra errónea ya sea individualmente o en combinación con otros errores que a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confiara en la información, fuera influido por la cifra errónea, o que su decisión se afectara como resultado del error.

Un auditor no es contratado para encontrar errores y fraudes, pero debe considerarlos para la aplicación de sus procedimientos de auditoría y sobre todo para

determinar el grado de confianza que depositará en los controles establecidos por la empresa.

El riesgo dentro de la auditoría se evalúa con la finalidad de:

- a) Decidir si se acepta el trabajo de auditoría
- b) Desarrollar un plan adecuado de auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría es una parte crítica del proceso de auditoría, ya que afecta la decisión de aceptar el trabajo, y si lo aceptamos afecta las decisiones de planeación de la auditoría.

Cuando se realiza una auditoría por primera vez en una empresa, es necesario evaluar el riesgo basándonos en la limitada información que se pueda obtener antes de iniciar, y reunir información adicional durante la planeación preliminar, para reconsiderar la evaluación inicial.

El proceso de evaluación del riesgo consiste en identificar los factores de riesgo y ejercer un criterio profesional para determinar si esos factores, por separado o en combinación, son suficientemente significativos para requerir una respuesta especial, donde dichos factores no solamente deben ser valuados cuantitativamente, sino también cualitativamente, es decir no solo en términos monetarios, también en la medida en que afectan las decisiones de la alta gerencia.

El juicio y conocimiento del auditor juega un papel importante dentro de la evaluación del riesgo, ya que debe evaluar el control interno para la determinación de la naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar

Los propósitos de determinar la importancia relativa dentro de la auditoría es:

- a) Estimar el nivel tolerable de cifras erróneas en los estados financieros
- b) Ayudar a fijar el alcance de la auditoría

4.2.- Desarrollo de la Planeación

Esta etapa de la planeación consiste en llevar a cabo el trabajo planeado por el auditor, es decir, es revisar las cifras que integran los estados financieros, siendo la parte más laboriosa y de mayor tiempo a utilizar, esta etapa se recomienda iniciarla por los meses de septiembre, octubre o noviembre. Además de la simple revisión, el auditor deberá proporcionar a sus auxiliares los procedimientos de auditoría a aplicar en cada uno de los rubros, los cuales debió haber elaborado en el plan de trabajo, así como también la aplicación y evaluación de pruebas de cumplimiento y sustantivas.

4.2.1.- Determinación de los Procedimientos de Auditoría a aplicar en cada rubro

Como ya se mencionó en el punto referente a la elaboración de un plan y un programa de auditoría, el auditor debe elaborar papeles de trabajo donde establezca que procedimientos de auditoría deberán ser aplicados por sus ayudantes, así como también el alcance de los mismos.

El propósito de aplicar procedimientos en una auditoría, es para probar los errores que pueden surgir entre las cantidades registradas contra la documentación que ampara dicho importe, determinando si ha existido algún error potencial que afecte considerablemente a una cuenta.

Los procedimientos de auditoría deberá realizarlos para cada rubro de los estados financieros. los cuales se incluyen en los papeles de trabajo del auditor pasando a formar parte de sus legajos de auditoría.

Dichos procedimientos pueden ser utilizados para auditorias posteriores, ya sea para la capacitación del personal de nuevo ingreso o para revisiones subsecuentes.

No debemos olvidar que el alcance de los procedimientos a aplicar a la sección de impuestos deben ser más extensos ya que en base a estos se realiza la revisión a dicha sección permitiendo dejar la evidencia suficiente y competente para sustentar su opinión o para posibles aclaraciones ante la SHCP o un tercero

4.2.2.- Revisión analítica de cada rubro de los Estados Financieros

En la revisión de cada uno de los rubros que integran los estados financieros, el auditor deberá presentar por escrito los objetivos que se persiguen con la revisión, ya que algún auxiliar puede realizar su trabajo conforme a lo establecido pero jamás comprenderá cual es la finalidad de aplicar un procedimiento o de llevar a cabo una revisión. lo que provoca que una persona sólo trabaje mecánicamente ocasionando que el trabajo no pueda servir de apoyo para sustentar la opinión del auditor.

Además de los objetivos, se deberá establecer cómo se deben realizar las cédulas de auditoría, lo cual ya fue comentado en el Capítulo II apartado número 2.6.

Como ya se mencionó en el punto anterior, el auditor determinará que procedimientos de auditoría se aplicarán para cada sección o cuenta en específico, donde si estos no cumplen con dicho procedimiento deberá especificarse el porque de

la falta de cumplimiento del mismo dicha observación se puede explicar en el mismo papel de trabajo o en un cedula por separado

En el trabajo de auditoria para la revisión de cada rubro se aplican las técnicas de auditoria que el Contador Público o Licenciado en Contaduría considere necesarias. principalmente se utiliza la de análisis tanto de saldos como de movimientos. ya que estas son las que aplica principalmente para dejar plasmado en papeles de trabajo la revisión efectuada a una cuenta o rubro especifico. Las demás técnicas se aplican también, pudiéndose utilizar en la etapa preliminar o en el desarrollo de la auditoria.

La extensión de la revisión también va a depender de la confianza que existe en los auditores anteriores, basada en su reputación y en los resultados de la revisión de su informe y papeles de trabajo. y si no podemos confiar en su trabajo el alcance los procedimientos deberá ser aumentado sustancialmente.

4.2.3.- Aplicación y Evaluación de Pruebas de Cumplimiento y Sustantivas

A parte de la aplicación de los procedimientos de auditoria. se deberán aplicar las pruebas de cumplimiento y sustantivas que el auditor considere necesarias para obtener evidencia suficiente y competente.

Primero deberá aplicar las pruebas de cumplimiento y si no le satisfacen u obtiene resultados poco satisfactorios aplicará como complemento las pruebas sustantivas ya que a través de éstas se puede apreciar si las técnicas implementadas por la empresa no están sirviendo de control u operaran deficientemente, o incluso operan bien pero no cumplen con el objetivo para lo que fueron diseñadas.

Las pruebas de cumplimiento le sirven al auditor para determinar si las técnicas de control interno establecidas por la empresa estaban en operación durante el periodo que se realizó la revisión, donde dichas pruebas pueden ser aplicadas de manera visual.

Por otro lado las pruebas sustantivas sirven para concluir respecto a la integración de un saldo de una cuenta, sin considerar los controles internos establecidos por la empresa. Este tipo de pruebas aplica algunas de las técnicas de auditoría, como por ejemplo observación, cálculo, inspección, análisis, investigación, etc.

Existen tres clases de pruebas sustantivas:

- a) Muestreo representativo. consiste en revisar partidas seleccionadas para determinar las características generales de un rubro determinado, proporcionando seguridad para aquellas partidas que no se analizaron.
- b) Selección no representativa: es aquella en la que se obtiene evidencia de alguna partida pero sin determinar las características generales del rubro que la contiene, ya que conllevan un riesgo inherente y solo se puede obtener seguridad sobre la partida examinada.
- c) Pruebas de todas las partidas de un rubro determinado: son aquellas que se aplican cuando un rubro contiene una o pocas partidas significativas, lo que implica que la revisión que se efectúe a una de ellas será el soporte para todas. (DRT International. 1990:176).

La aplicación de las pruebas sustantivas dependerá del volumen de errores que pudieran ocurrir y que éstos no sean descubiertos por las técnicas de control interno implementadas

Si al examinar una partida no se encontraron cifras erróneas o son muy insignificantes respecto al total se puede deducir que dicho importe está libre de errores y se aplicarán en menor grado las pruebas de cumplimiento y sustantivas.

La naturaleza de la revisión y resultado de las pruebas sobre los saldos incluidos en los estados financieros sujetos a dictaminación, deben ser documentados en los papeles de trabajo junto con las conclusiones como base de la responsabilidad y consistencia de los datos

Generalmente, no debemos aceptar conclusiones obtenidas por auditores anteriores sin evaluar su razonabilidad, los resultados de sus procedimientos y la suficiencia de la evidencia de la auditoría obtenida.

4.3.- Cierre de la Auditoría

Esta es la etapa final de la planeación de la auditoría, la cual contiene la discusión de ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor, los cuales dentro de un dictamen fiscal, sino son aceptados dan pauta a que se presente un dictamen con salvedades, lo cual podría perjudicar a la empresa, además de esto, el auditor debe realizar un informe final de sugerencias, donde muestra a la empresa aquellas recomendaciones al control interno de la misma, y por último esta etapa contiene la presentación del dictamen en disco magnético ante la Administración Local de

Auditoría Fiscal, junto con todos los anexos y documentos mencionados en el Capítulo III.

4.3.1.- Discusión de Ajustes y Reclasificaciones propuestos

Los ajustes que proponga el auditor, así como las reclasificaciones se deberán comentar con el cliente para llegar a un acuerdo, ya que la empresa tiene el derecho de rechazarlos si considera que estos no son necesarios, y el auditor podrá aceptar dichos cambios en sus ajustes si a su juicio la empresa tiene la razón.

Si los ajustes y reclasificaciones propuestos son aceptados por la empresa deberán registrarlos de inmediato, ya que se encuentran en el dictamen fiscal que presenta el auditor, así como también se deberá elaborar la declaración complementaria si ya se presentó la anual

4.3.2.- Informe Final de Sugerencias

Este informe consiste en que el auditor presente por escrito todas aquellas deficiencias que se encontraron en la revisión efectuada a la empresa, las cuales pueden o no aceptar, pero se debe tener en cuenta que dichas sugerencias son para reforzar el control interno existente y para optimizar las operaciones de la misma.

Las sugerencias se irán elaborando conforme se efectúa la revisión, se pueden dejar plasmadas en hojas especiales para ello, las cuales pueden contener:

- Nombre del despacho o del Contador Público que dictamina
- Preparado por y la fecha
- Revisado por y la fecha

- Nombre de la empresa
- Fecha de la auditoria
- Sección que genera la sugerencia
- Descripción del problema
- Forma en la que se detectó el problema
- Recomendación
- Beneficios que se obtendrán al adoptar la recomendación
- Recomendación comentado (persona de la empresa)
- Comentarios del cliente

Todas las sugerencias se juntan al final de la auditoria y le sirven al auditor para realizar el informe. No hay que olvidar que el auditor si encuentra una recomendación durante la revisión y que considere importante puede notificarlo en el momento

4.3.3.- Presentación del Dictamen en Disco Magnético

Dentro de la parte final de la auditoria se lleva acabo la presentación del dictamen fiscal ante la SHCP, cumpliendo con todos los requisitos que ésta establece los cuales ya fueron comentados en el Capítulo III de esta investigación.

CAPITULO V.- REALIZACION DE LA INVESTIGACION

En este capítulo se presentan una breve descripción de la investigación que se llevó a cabo para dar cumplimiento tanto al objetivo como a la hipótesis establecida al inicio, contiene además, el modelo del cuestionario que se aplicó para obtener información y la justificación de cada pregunta.

5.1.- Presentación de la Investigación

En nuestra ciudad de Uruapan existen pocos Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría que se dedican a la actividad de auditoría con la finalidad de emitir un dictamen fiscal.

El universo de auditores con registro para dictaminar fiscalmente dentro de nuestra ciudad, es muy reducido, de acuerdo a la información proporcionada por la Administración Local de Auditoría Fiscal en esta ciudad, constando de trece elementos, de los cuales fueron encuestados únicamente ocho.

La muestra que se aplicó al universo no fue determinada conforme a fórmulas estadísticas, ya que se pretendía encuestar a la totalidad del universo, pero de algunos no me fue factible obtener información, incluso uno de ellos fue devuelto incompleto, como se puede apreciar en el siguiente capítulo.

5.2.- Modelo del Cuestionario Presentado

El cuestionario cuenta con diez preguntas, de las cuales solamente una es abierta, las demás constan de respuestas cerradas, un sí o un no, y con un porqué de su opinión.

Consideré la mayoría de las preguntas cerradas por el hecho de que a través de ellas podría determinar si había falsedad en la información proporcionada por los auditores, ya que el tema de la presente investigación es muy subjetivo porque se presta a que mencionen que realizan la planeación de la auditoría, y que en efecto lo hacen, pero no en base a las Normas y Procedimientos de Auditoría que establece la CONPA.

A continuación se presenta el modelo del cuestionario que fue aplicado.

UNIVERSIDAD DON VASCO

1 - ¿Realiza usted una planeación específica en la revisión de estados financieros con la finalidad de llevar a cabo un dictamen fiscal?

Si ()

No ()

Porque _____

2.- ¿Para efectos de dictamen fiscal, aplica las mismas pruebas de cumplimiento y sustantivas o extiende las mismas al realizar la revisión a la sección de impuestos?

Si ()

No ()

Porque _____

3 - ¿Elabora procedimientos detallados o específicos para realizar un auditoría, con la finalidad de emitir un dictamen fiscal y obtener la evidencia suficiente para sustentar su opinión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público?

Si ()

No ()

Porque _____

4 - ¿Considera usted que dentro de las Normas y Procedimientos de Auditoría es necesaria la normatividad en la dictaminación fiscal de estados financieros?

Si ()

No ()

Porque _____

5.- ¿Efectúa usted planes específicos para llevar a cabo la supervisión dentro de una auditoría con fines de emitir un dictamen fiscal?

Si ()

No ()

Porque _____

6.- Para llevar a cabo una planeación de una auditoría con la finalidad de emitir un dictamen fiscal, establece usted etapas a seguir?

Si ()

No ()

Cuales y Porque _____

7.- ¿Elabora usted una planeación de una auditoría para fines financieros de la misma manera que una con la finalidad de emitir un dictamen fiscal?

Si ()

No ()

Porque _____

8.- ¿Qué opina usted acerca de la importancia y necesidad de planear una auditoría fiscal?

9.- ¿Considera importante elaborar un manual de auditoría, para que en base a este el personal auxiliar realice su trabajo?

Si ()

No ()

Porque _____

10.- A continuación se presentan algunos puntos a considerar en la planeación de una auditoría, ordenelos según su criterio del 1 al 10:

| | |
|---|-------|
| Evaluación del riesgo | _____ |
| Estudio y Evaluación del Control Interno | _____ |
| Determinar procedimientos a aplicar | _____ |
| Honorarios | _____ |
| Plazos para la entrega del dictamen fiscal | _____ |
| Revisión sobre la situación fiscal | _____ |
| Evaluación de la situación fiscal antes del diseño de pruebas | _____ |
| Costos y Gastos a realizar | _____ |
| Personal a requerir | _____ |
| Estructurar horas para cada sección | _____ |

5.3.- Justificación del Cuestionario

Pregunta 1.

En esta pregunta se pretende investigar si los auditores realizan la planeación de su auditoría fiscal, o solamente la llevan a cabo su trabajo sin establecer los pasos que se seguirán en la misma.

Pregunta 2:

Con esta pregunta se va analizar si los auditores extienden sus pruebas al revisar la sección de impuestos, o sólo aplican las pruebas sin considerar que se va a emitir un dictamen fiscal.

Pregunta 3:

Se pretende investigar con esta pregunta, si los auditores utilizan los mismos procedimientos al realizar una auditoría fiscal o una financiera, con la finalidad de detectar si profundizan o no en la sección de impuestos.

Pregunta 4.

La finalidad de esta pregunta consiste en indagar si los auditores consideran importante la normatividad específica para la elaboración y presentación de un dictamen fiscal, y si aplican las normas dictadas por la CONPA

Pregunta 5:

El objetivo de la pregunta consiste en investigar si los auditores dejan plasmada la evidencia para llevar a cabo la supervisión de una auditoría fiscal.

Pregunta 6.

Se pretende indagar si lo auditores conocen las etapas a seguir en una auditoría. tanto fiscal como financiera y si realmente planean su trabajo

Pregunta 7.

Con esta pregunta se analizará si los auditores consideran de una misma manera la planeación de la auditoría fiscal con una de carácter financiero.

Pregunta 8.

En esta pregunta que es abierta, se pretende indagar algunos puntos adicionales que sean importantes para la planeación de la auditoría fiscal.

Pregunta 9:

A través de esta pregunta se pretende obtener información acerca de si los auditores consideran importante la capacitación de su personal a cargo.

Pregunta 10.

Con esta pregunta se pretende investigar cuales son los primeros pasos que realiza un auditor para realizar su trabajo y sobre todo que es a lo que le da mayor prioridad.

CAPITULO VI.- ANALISIS DE RESPUESTAS

En este capítulo se muestran las respuestas obtenidas a través de la aplicación de los cuestionarios, presentando además, gráficas de las mismas para su mejor análisis

Análisis de las respuestas obtenidas en el cuestionario:

1.- ¿Realiza usted una planeación específica en la revisión de estados financieros con la finalidad de llevar a cabo un dictamen fiscal?

De los cuestionarios aplicados para la realización de la presente investigación, encontramos que la respuesta a esta pregunta es sí en un cien por ciento, ya que la planeación de la auditoría forma parte de las normas de ejecución del trabajo establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, lo cual implica que los Licenciados en Contaduría o Contadores Públicos dedicados a la auditoría deben cumplir con estas disposiciones.

Cabe aclarar que uno de los cuestionarios que fueron aplicados solo fue contestado afirmativamente, pero no se incluyó el porque de su opinión.

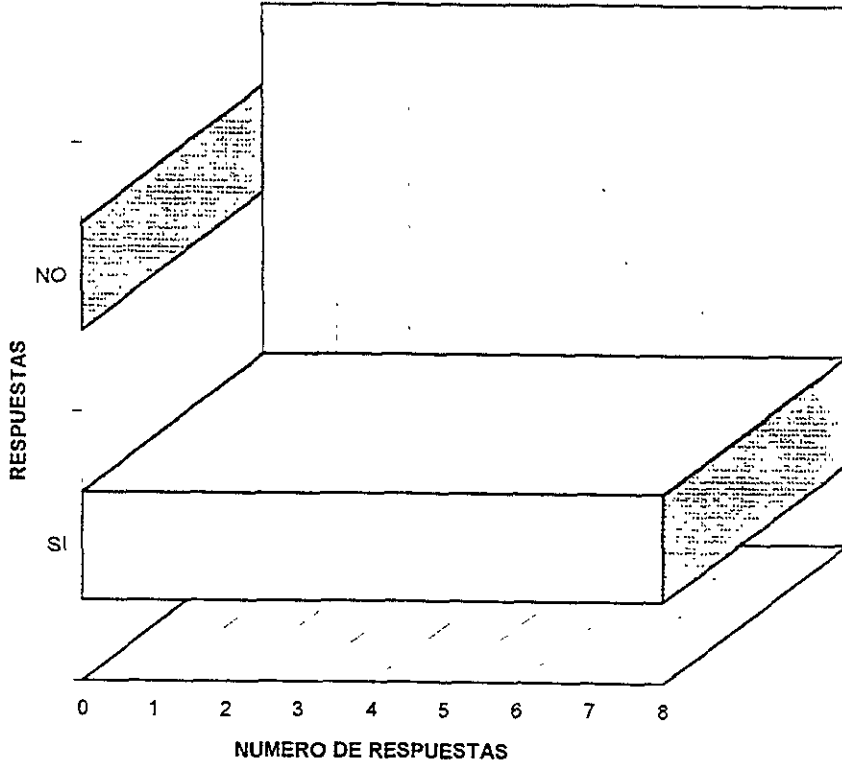
Por otro lado, algunos auditores consideran que es importante realizar la planeación de una auditoría sobre dos situaciones en específico, la estructura de la empresa y las normas y procedimientos de auditoría. La primera es con la finalidad de que dicha planeación les proporcione mayor certeza al trabajo que van a desarrollar, ya que de no hacerlo así, les provocaría mayores costos y pérdida de tiempo. Por otro

lado la segunda situación es de carácter normativo para el desempeño de su profesión implicando considerarlo como parte esencial de su trabajo.

En cuanto al aspecto fiscal, establecen que realizan la planeación de la auditoría para cumplir con las disposiciones vigentes en dicha materia, ya que fijan las bases para la presentación del dictamen fiscal. Además, incluyen que primero se deben de revisar los estados financieros de un empresa y que posteriormente se realiza la revisión sobre la situación fiscal de la misma.

Por último, mencionan que además de la presentación del dictamen emiten un informe al cliente sobre la situación fiscal de la empresa y sobre todo, que permite la elaboración del trabajo de una mejor manera, siempre y cuando se optimicen los recursos a emplear.

1.- ¿Realiza usted una planeación específica en la revisión de estados financieros con la finalidad de llevar a cabo un dictamen fiscal?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

2 - ¿Para efectos de dictamen fiscal, aplica las mismas pruebas de cumplimiento y sustantivas o extiende las mismas al realizar la revisión a la sección de impuestos?

En lo referente a esta pregunta dos de los encuestados, contestaron que no, que usualmente aplican las mismas pruebas, tanto para una revisión fiscal como una financiera. Además uno de los encuestados que dieron esta opinión no incluyó el motivo de su contestación, y el otro encuestado con esta misma opinión agregó que usualmente no extiende sus pruebas, siempre y cuando aquellas que haga establecido le den la certeza suficiente para sustentar su opinión.

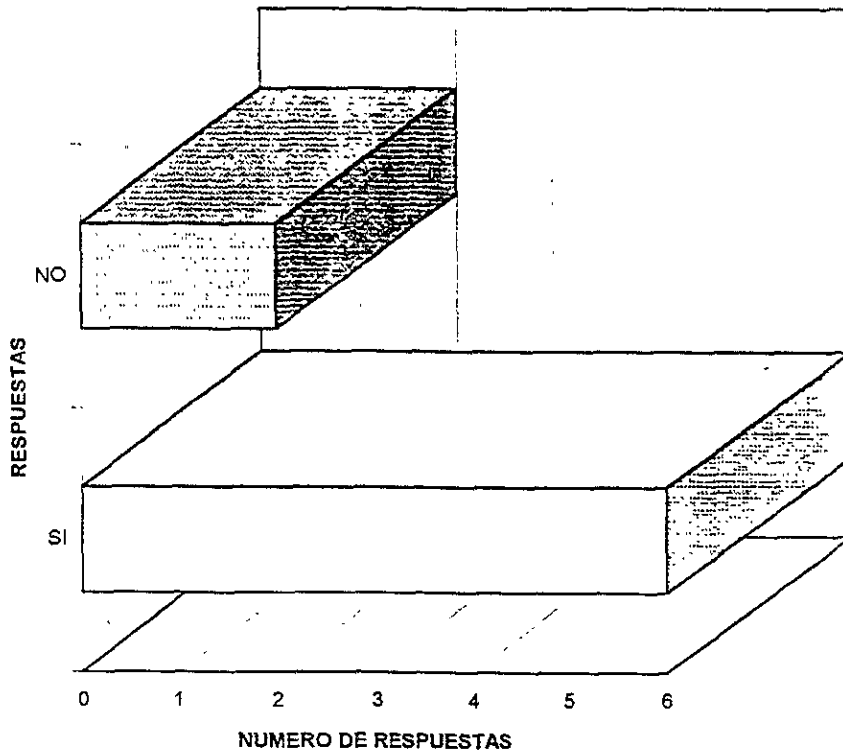
De los que respondieron que sí, siendo los seis restantes, mencionan que las pruebas de cumplimiento y sustantivas las adaptan para realizar la revisión a dicha sección. Además de que existen partidas adicionales que van más allá de la simple cuestión contable, como es la verificación de que los impuestos declarados y enterados sean veraces para poder confiar en la información presentada por la empresa sujeta a dictaminarse.

También mencionan que aplican las mismas pruebas a todas las empresas que dictaminan, pero que hacen revisiones específicas a los impuestos de cada una ya que es una de las principales bases para poder emitir un dictamen fiscal sin salvedades.

Además en la presentación de un dictamen fiscal sólo se efectúa una reclasificación de las cuentas, desglosándolas en subcuentas para poderlas incluir en sus anexos, por lo tanto no es necesario aumentar las pruebas.

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

2.- ¿Para efectos de dictamen fiscal, aplica las mismas pruebas de cumplimiento y sustantivas o extiende las mismas al realizar la revisión a la sección de impuestos?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

3 - ¿Elabora procedimientos detallados o específicos para realizar una auditoría, con la finalidad de emitir un dictamen fiscal y obtener la evidencia suficiente para sustentar su opinión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público?

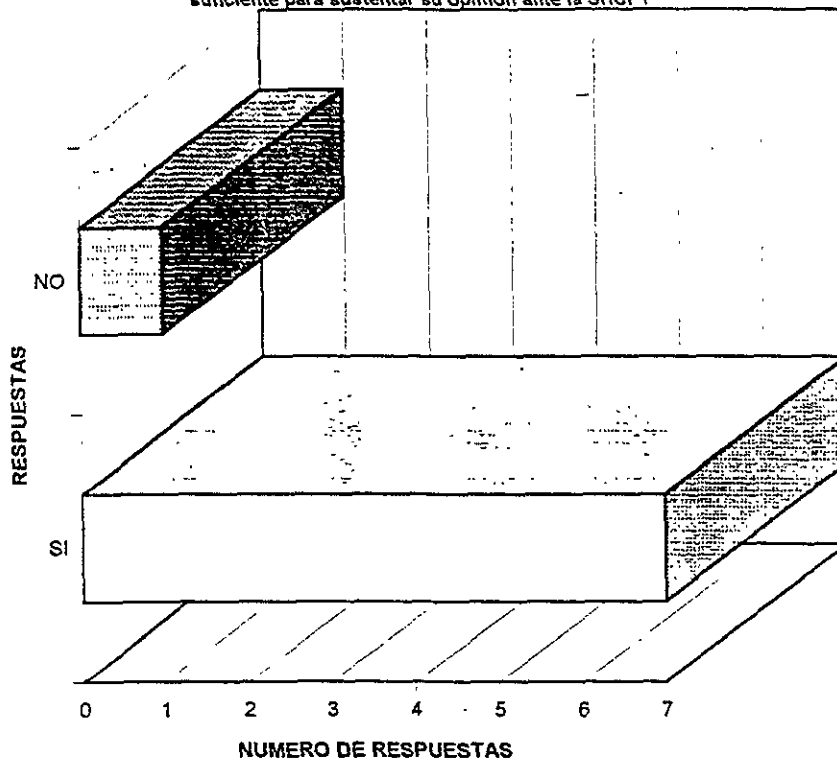
De los ocho cuestionados, uno solamente contesto que no, porque no considera que el informe fiscal debe ser un trabajo diferente a un financiero

De los que contestaron que sí, uno de ellos no incluyó su opinión acerca de su respuesta, por parte de los demás justifican su respuesta debido a que los procedimientos a aplicar les sirven de guía a sus auxiliares y encargados, así como también para llevar un control del trabajo realizado, evitándose que se omitan algunas pruebas establecidas y que el resultado de su trabajo sea diferente al que se planeo, ocasionado que la planeación de tiempos y costos inicial sea un fracaso y no les sirva de base para la próxima planeación de la auditoría.

Además, mencionan que es importante dejar la evidencia suficiente y competente en papeles de trabajo para poder tener un soporte firme al emitir una opinión ante la autoridad fiscal.

También les es útil la aplicación de procedimientos específicos, para verificar que la empresa está cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales y como respaldo para posibles aclaraciones.

3.- ¿Elabora procedimientos detallados o específicos para realizar una auditoría con la finalidad de emitir un dictamen fiscal y obtener la evidencia suficiente para sustentar su opinión ante la SHCP?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

4 - ¿Considera usted que dentro de las normas y procedimientos de auditoría es necesaria la normatividad en la dictaminación fiscal de estados financieros?

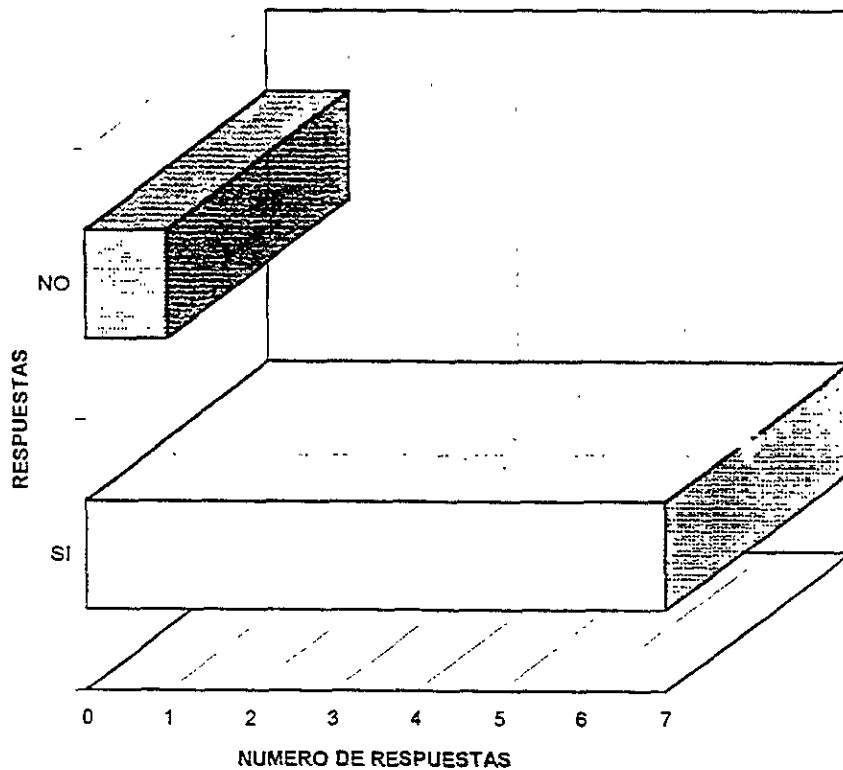
Sólo uno de los cuestionados contestó negativamente, puesto que dice que un dictamen fiscal se encuentra sustentado en el dictamen financiero y no puede ir uno separado del otro.

Los demás que contestaron afirmativamente, que representan la mayoría prácticamente ya que son siete, indican que es importante una normatividad específica para el dictamen fiscal, ya que es necesaria para que exista calidad profesional en el desarrollo del trabajo de un auditor.

Además, establecen que ya existen normas para la dictaminación fiscal de estados financieros, las cuales se encuentran en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

También, mencionan que a través de una normatividad de este carácter les evitaría que surgieran diferencias de criterios para la formulación del dictamen fiscal, inclusive que dichos criterios estarían más apegados a todos los procedimientos legales de la auditoría fiscal permitiendo así, que se le diera mayor confiabilidad al mismo, y por parte del cliente quedaría más satisfecho y tranquilo sobre el trabajo que realiza un auditor por el simple hecho de que habría más certeza en el resultado obtenido y presentado a la autoridad fiscal.

4.- ¿Considera que dentro de las normas y procedimientos de auditoria es necesaria la normatividad en la dictaminación fiscal de estados financieros?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

5.- ¿Efectúa usted planes específicos para llevar a cabo la supervisión dentro de una auditoría con fines de emitir un dictamen fiscal?

Seis de los encuestados, contestaron que sí, porque consideran que para cualquier actividad es conveniente realizar una supervisión, además de que las normas que establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas de Auditoría no coinciden comúnmente con la normatividad fiscal establecida.

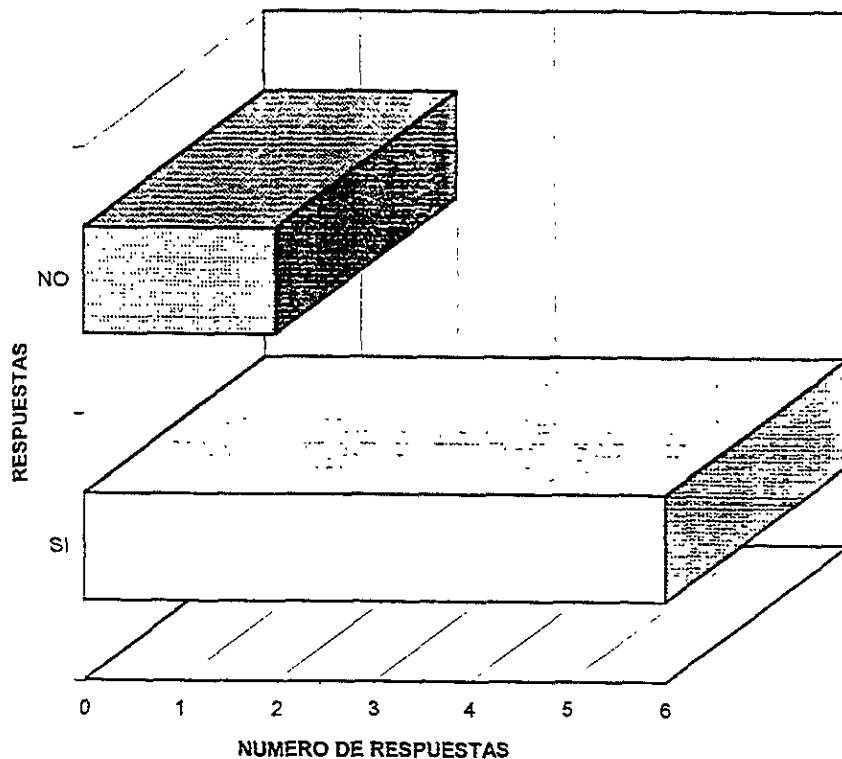
Por otro lado, mencionan que la supervisión es muy importante debido a que les proporciona certeza sobre un trabajo delegado a un auxiliar o encargado, obteniendo como resultado que el trabajo sea de una mejor calidad.

También consideran que es importante la supervisión para evitar la omisión de analizar o revisar las partidas que requieren de mayor atención, ya que constituyen una de las principales bases para sustentar su opinión ante las autoridades fiscales.

Además, es necesario contar desde el inicio del trabajo con el personal adecuado y capacitado para que la supervisión no sea muy pesada hacia los auxiliares y que se pueda dar el supuesto que establece la CONPA, el cual menciona que la supervisión debe aplicarse en proporción inversa a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado.

En cuanto a los cuestionados que contestaron negativamente, siendo dos, no hicieron ningún comentario adicional al porque de la no realización de planes específicos para la supervisión de una auditoría, lo cual implica que la supervisión que ejercen no se da de manera formal.

5.- ¿Efectúa usted planes específicos para llevar a cabo la supervisión dentro de una auditoría con fines de emitir un dictamen fiscal?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

6.- ¿Para llevar a cabo una planeación de una auditoría con la finalidad de emitir un dictamen fiscal, establece usted etapas a seguir?

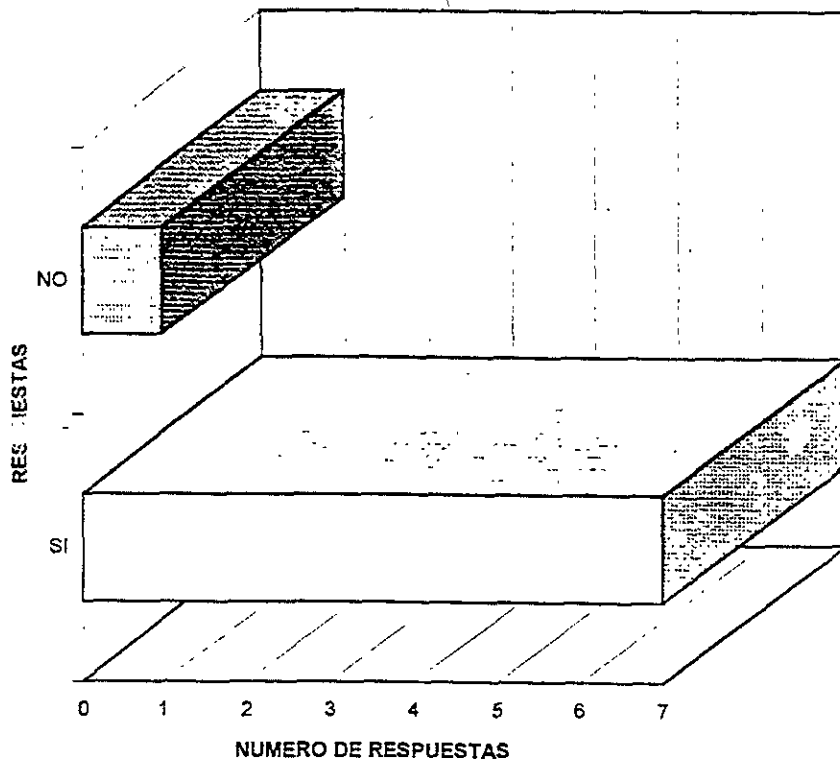
Solamente uno de los cuestionados contesto que no establece etapas a seguir para el desarrollo de una auditoría, que solo desempeña su trabajo conforme se van presentando las situaciones.

De los que contestaron que sí, los cuales son siete y uno de ellos no dio su opinión acerca de su respuesta, por su parte los demás mencionan que efectúan una planeación más detallada, pero que va a depender sobre todo de la época en la que son contratados, así como también se ven influenciadas las etapas a seguir, por la estructura de cada empresa y del volumen de operaciones que cada una tiene, lo que implica que realmente no establecen etapas a seguir sino que realizan su trabajo conforme a las situaciones que se presenten, sin planear realmente.

Además, establecen que comúnmente dividen su revisión en dos secciones, la primera revisión consiste en la verificación de Estados Financieros, y la segunda es la revisión de la situación fiscal.

Por otro lado, mencionan que las etapas que aplican son en base a los resultados obtenidos de la evaluación fiscal, porque les sirve de base para planear las etapas y procedimientos adicionales que se requieran aplicar, lo cual es semejante al Estudio y Evaluación del Control Interno.

6.- ¿Para llevar a cabo una planeación de una auditoría con la finalidad de emitir un dictamen fiscal, establece usted etapas a seguir?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

7.- ¿Elabora usted una planeación de una auditoría para fines financieros de la misma manera que una con la finalidad de emitir un dictamen fiscal?

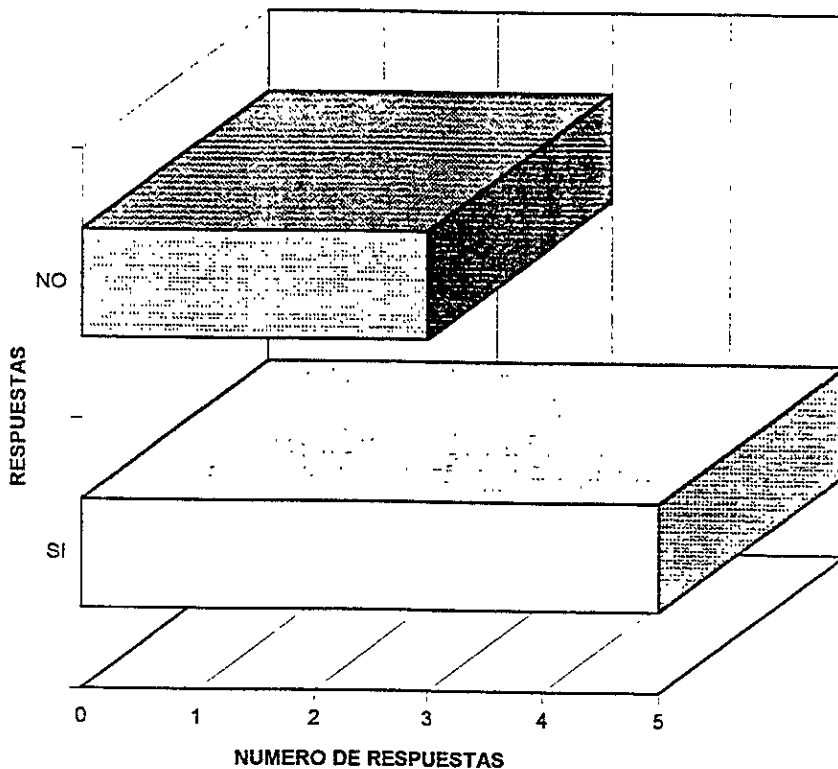
Las respuestas negativas a esta pregunta fueron tres, debido a que consideran que debe realizarse una revisión diferente en cada tipo de auditoría, así que el alcance de las pruebas que se van a aplicar son diferentes, dependiendo del objetivo que se esté buscando

Además en una revisión fiscal y en una financiera la profundidad de la verificación de la información se ve diversificada por el hecho de que los interesados son, en la financiera el cliente, en cambio en la fiscal, es también el cliente pero principalmente la autoridad fiscal.

Las respuestas afirmativas a esta pregunta fueron cinco, consideran que una auditoría financiera es un requisito para una fiscal, ya que primero se deben analizar las bases contables de una empresa para poder así, determinar su nivel de ingresos y egresos, y realizar el cálculo de lo que le corresponde cubrir como impuestos, por ello no pueden ir separadas una de la otra, sino que la auditoría fiscal va a depender de los resultados de la auditoría financiera.

Cabe aclarar, que una de las respuestas afirmativas no hizo mención al porque de su opinión.

7.- ¿Elabora usted una planeación de una auditoría para fines financieros de la misma manera que una con la finalidad de emitir un dictamen fiscal?



Fuente. Encuesta Directa, 1997.

8.- ¿Qué opina usted de la importancia y necesidad de planear una auditoría fiscal?

La mayoría de los entrevistados, a excepción de uno que no opinó, contestaron que no debe elaborarse de una manera diferente una planeación de la auditoría con fines fiscales o financieros, ya que consideran que las etapas, los planes y en general la planeación de la auditoría tiene el soporte en una financiera lo que implica que sea un sólo tipo de planeación.

Por otro lado, también mencionan que es importante realizar su revisión de la información con la profundidad que consideren necesaria, en base al estudio preliminar que llevaron a cabo, el cual les dará la pauta para definir los puntos que requieren de mayor atención y sobre todo para estar en tiempo a la entrega del dictamen fiscal.

Además, la planeación está en función de la revisión de la información inicial presentada por las empresas, y si ésta se encuentra sana, la planeación que se realizará será más eficiente obteniendo así, mejores resultados para poder emitir una opinión independiente y razonable.

También, es fundamental elaborar un plan que permita evaluar el trabajo desarrollado dentro de la auditoría, analizando los resultados para concluir si se lograron los objetivos establecidos.

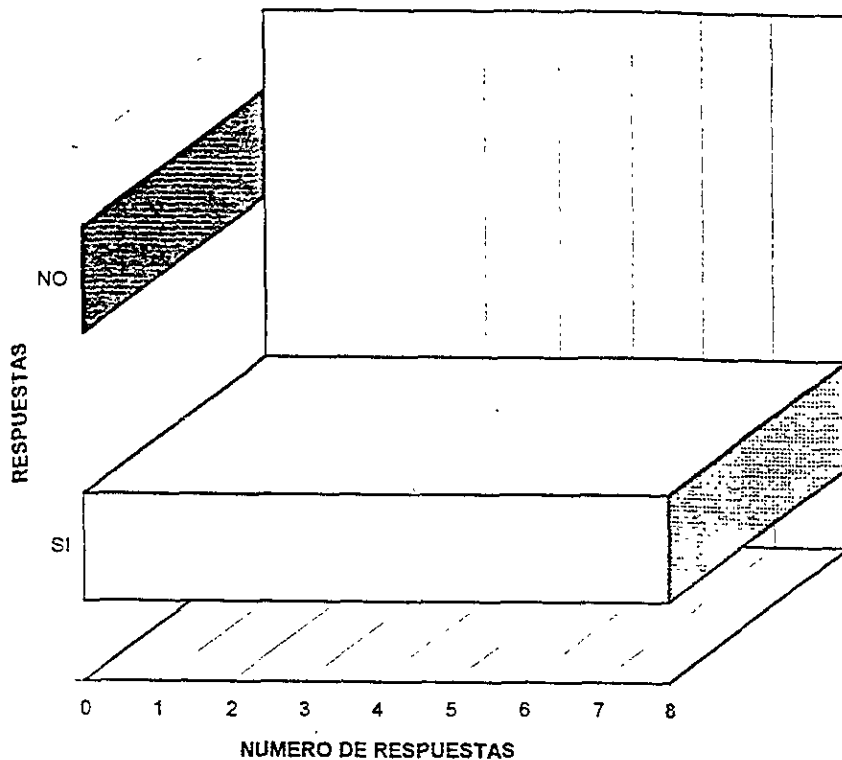
9.- ¿Considera importante elaborar un manual de auditoría, para que en base a este el personal auxiliar realice su trabajo?

El cien por ciento de los cuestionados contestaron que sí, porque consideran que:

- Permite que se establezcan procedimientos estandarizados
- Optimiza el trabajo
- Eleva la calidad de la auditoría
- Sirve de herramienta para la capacitación del personal de auditoría
- Facilita el desarrollo de la auditoría
- Se aplica en cada sección lo necesario
- Simplifica la supervisión que se requiere
- Evita que el tiempo se amplíe, ya que si el personal tiene dudas, consulta su manual
- Disminuye costos

Cabe mencionar que uno de los encuestados no dio su opinión acerca de su afirmación.

9.- ¿Considera importante elaborar un manual de auditoria, para que en base a este el personal auxiliar realice su trabajo?



Fuente: Encuesta Directa, 1997.

10.- A continuación se presentan algunos puntos a considerar en la planeación de una auditoría, ordénelos según su criterio del 1 al 10:

| Concepto / Número de Cuestionario | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|----|----|----|----|----|----|----|---|
| Evaluación del riesgo | 2 | 2 | 2 | 2 | 7 | 4 | 2 | |
| Estudio y Evaluación del control interno | 1 | 1 | 1 | 1 | 6 | 1 | 1 | |
| Determinar procedimientos a aplicar | 7 | 7 | 3 | 3 | 8 | 5 | 3 | |
| Honorarios | 6 | 6 | 10 | 8 | 3 | 3 | 9 | |
| Plazos para la entrega del dictamen | 9 | 10 | 5 | 6 | 1 | 8 | 4 | |
| Revisión sobre la situación fiscal | 10 | 9 | 6 | 10 | 9 | 9 | 10 | |
| Evaluación de la situación fiscal antes del diseño de pruebas | 4 | 8 | 4 | 9 | 10 | 10 | 5 | |
| Costos y gastos a realizar | 3 | 5 | 9 | 7 | 2 | 2 | 7 | |
| Personal a requerir | 5 | 4 | 7 | 4 | 4 | 7 | 6 | |
| Estructurar horas para cada sección | 8 | 3 | 8 | 5 | 5 | 6 | 8 | |

Como se puede apreciar uno de los cuestionarios no fue contestado, y en base a los resultados obtenidos en esta pregunta podemos observar que de acuerdo al orden, las tendencias son las siguientes:

- 1 - Estudio y evaluación del control interno
- 2 - Evaluación del riesgo
- 3 - Determinar procedimientos a aplicar
- 4 - Personal a requerir
- 5 - Costos y gastos a realizar
- 6 - Honorarios
- 7 - Estructurar horas para cada sección
- 8.- Evaluación de la situación fiscal antes del diseño de pruebas
- 9.- Revisión sobre la situación fiscal

10 - Plazos para la entrega del dictamen fiscal

De acuerdo a las opiniones que aquí se presentan, los criterios varían aunque no en gran medida, lo que implica que para cada Contador Público o Licenciado en Contaduría la planeación de la auditoría se realiza de una diversa manera, trayendo esto como consecuencia que las Normas de Auditoría establecidas por la CONPA no sean aplicadas como debiera ser.

Por otro lado, se puede apreciar también que lo referente a la situación fiscal de la empresa la dejan al final la mayoría, ya que establecen que la auditoría fiscal depende de la financiera.

CONCLUSIONES

De acuerdo a la investigación llevada a cabo, podemos concluir que.

1.- La planeación y supervisión es una Norma de Auditoría fundamental para el desarrollo del trabajo de un auditor.

2.- Planear se puede definir dentro de auditoría como: Establecer anticipadamente que procedimientos se van a emplear, su extensión y oportunidad, papeles de trabajo a realizar y seleccionar al personal a contratar

3.- Para obtener un resultado efectivo en la ejecución y terminación de una auditoría es necesaria la preparación de un programa de trabajo.

4.- La planeación no debe ser rígida e inflexible, deben considerarse las condiciones y limitaciones de cada auditoría.

5.- Los auditores no hacen la distinción entre planear una auditoría financiera y una con efectos fiscales, las consideran de la misma manera porque establecen que la auditoría financiera es la base de la fiscal

6.- La planeación de la auditoría la realizan sobre dos situaciones en específico, la estructura de la empresa y la normas y procedimientos de auditoría.

7.- Los auditores realizan una planeación solamente para cumplir con las disposiciones vigentes que emite la autoridad fiscal.

8.- Es necesario realizar la planeación de la auditoría para conocer el tipo de empresa que se va a revisar, con la finalidad de detectar si existen situaciones que puedan cambiar lo planeado.

9 - Los auditores sólo realizan una ampliación a sus pruebas, tanto de cumplimiento como sustantivas pero no establecen pruebas específicas o diferentes para una revisión fiscal.

10.- En la sección de impuestos los auditores sólo consideran que ampliando los procedimientos de auditoría cumplen con lo que les solicita la secretaría de hacienda.

11.- Consideran algunos auditores que la aplicación de procedimientos les sirven para verificar si la empresa está cumpliendo con sus obligaciones fiscales

12.- Los auditores consideran que es importante la normatividad de el dictamen fiscal, ya que eso les permitiría que se unificaran los criterios utilizados por cada uno, además estarían más apegados a lo que establece la SHCP en cuanto a su presentación, porque los procedimientos que se aplicaran estarían formulados por la autoridad y eso permitiría que su opinión tuviera mayor credibilidad.

13.- En cuanto a la supervisión, consideran que es importante llevar a cabo esta dentro de la auditoría, porque los encargados u auxiliares estarían mas satisfechos de que se les revisara su trabajo realizado, además le sirve al auditor para determinar si la revisión que realizan le sirve de base para sustentar su opinión.

14.- Los auditores consideran que la planeación de una auditoría, sin considerar si es financiera o fiscal, es importante ya que les disminuyen sus costos y puede determinarse el tiempo estimado para desarrollarla.

15 - Los auditores planean su trabajo, pero no en base a las Normas y Procedimientos de Auditoría establecidos por la CONPA.

16 - Por último, lo primordial para la planeación de la auditoría, para la mayoría de los auditores es efectuar el estudio y evaluación del control interno, así como también evaluar el riesgo de auditoría que se pudiera tener.

ANEXO I

El presente anexo contiene un ejemplo de la técnica 1X3, para la cotización de horarios de una auditoría

Suponiendo que en el personal necesario para la revisión de una empresa tiene los siguientes sueldos mensuales: auditor auxiliar \$1,550.00, auditor encargado \$ 3.200.00, gerente \$ 6,500.00 y socio \$ 12,000.00, donde las horas laborables promedio mensual son 176, integradas por 22 días hábiles y 8 horas diarias cada uno.

| | Auxiliar | Encargado | Gerente | Socio |
|----------------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Sueldo | \$ 1,550.00 | \$ 3,200.00 | \$ 6,500.00 | \$ 12,000.00 |
| Horas Mensuales | 176 | 176 | 176 | 176 |
| 1 - Costo Directo por Hora | 9 | 18 | 37 | 68 |
| 2 - Gastos Indirectos | 9 | 18 | 37 | 68 |
| 3 - Utilidad para la Firma | 9 | 18 | 37 | 68 |
| Precio por Hora a Cobrar | 27 | 54 | 111 | 204 |

Licenciado en Contaduría XXXXXX

Cálculo de Honorarios

Compañía X., S.A. de C.V.

Auditoría de Estados Financieros al 31 de Diciembre de XXXX

Horas Auditor a emplear:

| Concepto | Auxiliar | Encargado | Gerente | Socio | Tota. |
|--|------------|------------|-----------|-----------|------------|
| 1.- Planeación de la Auditoría | 24 | 24 | 4 | 2 | 54 |
| 2.- Efectivo, caja y bancos | 24 | 4 | 2 | 1 | 31 |
| 3.- Inversiones en Valores | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 4.- Doctos y ctas por cobrar | 32 | 8 | 2 | 2 | 44 |
| 5.- Inventarios | 32 | 8 | 2 | 2 | 44 |
| 6.- Pagos Antic. y otros activos | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 7.- Inmuebles, Maq y Epo | 16 | 4 | 2 | 1 | 23 |
| 8 - Otros Activos | 4 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| 9.- Cuentas por pagar | 24 | 4 | 2 | 1 | 31 |
| 10.- Doctos por pagar | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 11.- Pasivo a largo plazo | 4 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| 12.- Pasivo acum y otros pasivos | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 13.- Capital Contable | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 14.- Ventas y Cto de Ventas | 32 | 8 | 2 | 2 | 44 |
| 15 - Gastos de Operación | 32 | 8 | 2 | 2 | 44 |
| 16 - Gastos Financieros | 8 | 2 | 1 | 1 | 12 |
| 17.- Otros Ingresos | 4 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| 18.- Otros Gastos | 4 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| 19.- Revisión Aspecto Fiscal | 24 | 16 | 16 | 8 | 64 |
| 20.- Preparación, discusión y preparación de dictamen | 16 | 8 | 8 | 4 | 36 |
| 21.- Preparación, discusión y presentación de carta sobre CI | 16 | 8 | 4 | 2 | 30 |
| 22.- Cierre de la Auditoría, cartas de salvaguarda | 16 | 4 | 2 | 2 | 24 |
| Total de Horas | 352 | 120 | 58 | 39 | 569 |

| | | | | | |
|----------------------|-------|-------|-------|-------|----------------------|
| Precio Hora-Auditor | 27 | 54 | 111 | 204 | |
| Importe de Auditoría | 9,504 | 6,480 | 6,438 | 7,956 | <u><u>30,378</u></u> |

ANEXO V

En este anexo se incluyen un ejemplo de los procedimientos que se pueden aplicar en una etapa preliminar a la sección de impuestos.

| | No Aplica | Si | No | Comentario y Observación |
|--|--------------|----|----|-----------------------------|
| a) Es causante del ISR Tiene alguna exención o subsidio | | | | |
| b) Declaración de ISR última presentada Dictaminada Última dictaminada | | | | |
| c) IVA Tiene ingresos gravados a distintas tasas | | | | |
| d) ISPS (detalle los productos) | | | | |
| e) Otros impuestos Detalle impuestos federales, estatales, municipales | | | | |
| f) Número de RFC IMSS INFONAVIT Cámaras | | | | |
| g) Señalar fechas de presentación de las últimas declaraciones de impuestos Declaración anual de sueldos Declaración anual de retenciones Declaración anual de estadística Pagos Provisionales de ISR y 2% Seguro Otras | | | | |
| h) Señalar fecha último pago de PTU | | | | |
| i) Revisar el control sobre la acumulación de percepciones para calcular el ISPT | | | | |
| j) Todo el personal está en el seguro social y tiene su RFC | | | | |
| k) Ha celebrado convenios de pagos de impuestos con SHCP Cuánto? Por qué ejercicio? Sobre qué impuesto? Sobre qué cantidad? Por qué motivo? | | | | |

ANEXO VI

En este anexo se presentan algunos procedimientos que pueden ser aplicados en una auditoría. Dichos procedimientos son para control en un dictamen fiscal.

| No. | Procedimiento de Auditoría | Hecho por | Observaciones |
|-----|---|-----------|---------------|
| 1 | Cerciorarse que se haya presentado el aviso para dictaminar, a las autoridades fiscales, dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente. | | |
| 2 | Verifique que se haya observado las siguientes reglas: a.- Que el aviso se haya suscrito tanto por el contribuyente como para el contador que vaya a dictaminar. b.- Que el dictamen se refiera, invariablemente, a los estados financieros del último ejercicio fiscal. | | |
| 3 | Cerciórese que el dictamen relativo a los estados financieros y demás documentos dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal. | | |
| 4 | Verifique que se presenten los siguientes documentos: I.- Carta de presentación del dictamen II.- Dictamen del contador público relativo a los estados financieros III.- Los siguientes estados financieros: a - Estado de posición financiera b - Estado de resultados c - Estado de variaciones en el capital contable d.- Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo e - Notas a los estados financieros IV.- Informe sobre la situación fiscal del contribuyente V - Informe complementario sobre el IVA VI.- Los siguientes anexos a los estados financieros: a.- Análisis comparativo por subcuentas de gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros b - Relación de contribuyentes a cargo del contribuyente c.- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos de ISR d.- Conciliación entre los ingresos para efectos del ISR, IVA y ISPS e - Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio | | |
| 5 | Agregue a continuación cualquier procedimiento adicional de auditoría que juzgue necesario, en vista de las circunstancias. | | |

BIBLIOGRAFIA

- Brinder Dijker Otte & Co 1984, **Manual de Auditoría**, BDO, México. D.F.

- DRT International Octubre 1990, **El Enfoque Internacional de Auditoría**, The DRT Audit Approach, México. D.F.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Enero 1994. **Normas y Procedimientos de Auditoría**. México. D.F.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Septiembre 1990, **Guía de Auditoría para Empresas Comerciales e Industriales**. México. D.F.

- López Cruz, Fernando, Junio 1995, **Dictamen Fiscal en Diskette**, IMCP, México, D.F.

- Mendivil Escalante, Víctor Manuel, 1993, **Elementos de Auditoría**, ECASA, México, D.F.

- Miranda Macías, Martha, 1995, ***El Dictamen del Contador Público para efectos Fiscales y su Importancia como área de trabajo en la ciudad de Uruapan, Mich.***

- Osorio Sánchez, 1993, ***Auditoría 1***, ECASA, México, D.F.

- ***Prontuario Fiscal 1996***, Editorial Tax

- Sánchez Alarcón, Francisco Javier, Octubre 1991, ***Programas de Auditoría***, ECASA, México, D.F.

- Santillana, G. J. R., 1994, ***Auditoría 1***, ECASA, México, D.F.

- Tellez Trejo, Benjamín Rolando, 1989, ***El Dictamen en la Contaduría Pública***, ECASA, México, D.F.