

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela de Administración, Contabilidad y Economía

" IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL PARA LOGRAR LOS
OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
APLICABLES AL ASPECTO FISCAL "

SEMINARIO DE INVESTIGACION

Que para obtener el Título de:

Licenciado en Contaduría

Presentan:

Frida Enríquez Salcedo**Oralia Hernández Campos****Lourdes Campos González**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

I N D I C E . .

- A.- PROLOGO
- B.- INTRODUCCION

- I.- BREVE HISTORIA DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES
 - I.1.- Decreto Presidencial del 21 de abril de 1962
 - I.2.- Reglamentación del decreto por la SHCP.
 - I.3.- Las reformas a la Ley del ISR en el año 1962

- II.- RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO AL DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES
 - II.1.- Iniciación del Contador Público en la vida profesional.
 - II.2.- Organismo que vigila el mantenimiento de la calidad profesional.

- III.- NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA, DE APLICACION GENERAL
 - III.1.- Definición de Normas, Procedimientos y Técnicas.
 - III.2.- Normas de auditoria minimas a observar para efectos fiscales.
 - III.3.- Naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoria de aplicación general.
 - III.4.- Breve analisis de las técnicas de auditoria.

- IV.- ARTICULO 52^o DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y - SU REGLAMENTO
 - IV.1.- Reglas para la presentación de un dictamen emitido por el Contador Publico registrado.
 - IV.1.1.- Generalidades
 - IV.2.- Documentación requerida por la Secretaria - de Hacienda y Crédito Público al presentar un dictamen.
 - IV.3.- Impedimentos legales para dictaminar.
 - IV.4.- Regulación de las disposiciones fiscales y normas de auditoria.
 - IV.5.- Procedimiento para la revision del dictamen
 - IV.6.- Causas para la cancelación del registro.
 - IV.6.1.- Suspensión
 - IV.6.2.- Cancelación
 - IV.6.3.- Amonestación
 - IV.7.- Procedimiento para notificarle al Contador Público, la suspensión o cancelación del registro.

- V.- EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO
 - V.1.- Generalidades
 - V.2.- Diversas formas de rendir el auditor su dictamen
 - V.3.- Ejemplos de salvedades efectos en el dicta

men.

C.- BIBLIOGRAFIA

APENDICE I
Ejemplo Practico

APENDICE II
Breve analisis por cuenta

PROLOGO

La Tesis que hemos realizado, para sustentar examen profesional de Lic. en Contaduría Pública la hemos llevado a cabo con la convicción de que la solemnidad de este acto, requiere la preparación de un trabajo que haya sido el resultado de la investigación y el esfuerzo a estudiar más a fondo un tema que sea de interés para la profesión a la cual se aspira.

Este trabajo ha sido realizado tomando en cuenta todos los conocimientos que nuestra Universidad aunando, los esfuerzos de nuestros queridos maestros, han tratado de inculcar en nosotros.

Sabemos que esta Tesis puede llegar a tener errores que indudablemente se deberán a la falta de experiencia y madurez profesional, pero aseguramos que ha sido realizada con el mayor empeño y dedicación para que este trabajo sea un testimonio útil para nuestra querida profesión.

INTRODUCCION

Antes de entrar al estudio del tema, objeto de esta Te-
sis, cabe recordar que la determinación de los créditos fisca-
les es el conjunto de actos y procedimientos que siguen los su-
jetos de la relación jurídica tributaria para establecer cuanti-
tativamente el gravámen correspondiente.

El dictámen relativo a Estados Financieros, expedidos
por Contadores Públicos, ha mostrado ser un instrumento útil en
el proceso de fiscalización, es decir en la actividad de la ad-
ministración pública en materia Fiscal de verificar o comprobar
el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en especial de la
obligación principal del sujeto pasivo que es la de pago del
gravámen, a fin de que la propia administración pública pueda a
través del gasto público cumplir con sus fines, es decir, aque-
lla actividad técnica encaminada a satisfacer necesidades colec-
tivas mediante prestaciones individualizadas.

A partir del primero de Enero de 1980, con motivo del
diario oficial de la federación del 31 de Diciembre de 1979,
del nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público se reestructuraron las diversas unidades adminis-
trativas de la propia Secretaría. En especial las unidades que
dependen de la Sub-Secretaría de Ingresos fueron agrupadas por
funciones a fin de lograr una mayor eficacia en la obtención,

gestiones y control de los ingresos públicos.

Se creó una Dirección General de Fiscalización compuesta de las Direcciones de Revisión de las declaraciones, de Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal.

C A P I T U L O I

BREVE HISTORIA DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

1.1.- DECRETO PRESIDENCIAL DEL 21 DE ABRIL DE 1959

El 30 de Abril de 1959 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto expedido por el Ejecutivo que causó sorpresa a los integrantes de la Contaduría Pública Mexicana, así como a todos los hombres de negocios. Este decreto tuvo la finalidad principal de constituir un organismo dentro de la Secretaría de Hacienda que se encargara de la vigilancia del incumplimiento de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes al que se le denominó Dirección de Auditoría Fiscal Federal. A esta Dirección se le otorgaron una serie de atribuciones en materia de la revisión de la contabilidad y documentación de los causantes y se le facultó para "organizar y llevar con fines fiscales, el registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar sobre Estados Financieros".

Después de diversas gestiones realizadas sobre el particular se logró que la Secretaría de Hacienda, al año siguiente a la publicación del decreto, girara instrucciones a las Oficinas Federales de Hacienda para que recibieran las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes cuyos ingresos (anuales) fueran de 10 millones de pesos, sin exigirles Es-

tados Financieros dictaminados por Contador Público. Desde aquella época la referida obligación quedó inoperante.

El articulado del decreto señala los requisitos que debe satisfacer para inscribirse en el registro de Contadores Públicos.

Se establece también que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal puede ordenar la realización de pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes rendidos por Contador Público se ajustaron a las disposiciones legales y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. Se señala el procedimiento que dicha Dirección debe seguir en el caso que las pruebas selectivas acusen que "en los Estados Financieros dictaminados por Contador Público registrado, existan irregularidades que se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales".

Se estableció que las declaraciones tenfan que ir acompañadas por un Balance dictaminados por el Contador Público registrado y un Estado de Pérdidas y Ganancias comparado con los Estados correspondientes a los tres años inmediatos anteriores se deberán acompañar diversos Estados y Anexos con los datos relativos a la cuenta del causante.

Además de los Estados y Anexos mencionados anteriormente, el referido artículo señala que deberá acompañarse "El dictámen" del Contador, en el sentido que la revisión practicada se hizo

de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas ' las que se aplicaron de acuerdo con las circunstancias que se ' presentaron y que se observaron por el causante los principios ' de contabilidad generalmente aceptados de contabilidad también ' generalmente aceptados, en forma consistente en relación con el ' ejercicio inmediato anterior" , y, un informe sobre el Balance ' y Estado de Pérdidas y Ganancias que contenga un capítulo espe- ' cial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por ' parte de los causantes.

1.2.- REGLAMENTACION DEL DECRETO POR LA SHCP

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal, escuchando la ' opinión de la Comisión del Colegio ante la misma inició la expe ' dición de instructivos relativos a la aplicación del decreto ' que contiene los requisitos que debe ajustarse el Contador Pú- ' blico al emitir su opinión sobre Estados Financieros para efec- ' tos fiscales. Estos instructivos se han identificado con la se ' rie 10, han señalado los requisitos para la intervención del ' Contador Público en los siguientes aspectos:

Instructivo 10.1: Dictámen fiscal de Estados Financieros.

Instructivo 10.2: Solicitud de entrega o exhibición de ' papeles de trabajo.

Instructivo 10.3: Reglamentación de los requisitos mñi- ' mos de los anexos, establecidos por el artículo 11 del decreto.

- Instructivo 10.4: Resoluciones de carácter general relacionadas con el dictámen del C.P.
- Instructivo 10.5: Declaración de informes sobre el cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Federales de los causantes para los fines del artículo 2 transitorio del decreto.
- Instructivo 10.6: Casos en los que los causantes están obligados a presentar declaraciones complementarias de impuestos.
- Instructivo 10.7: Casos en los que los causantes están obligados a presentar declaraciones complementarias de impuestos.
- Instructivo 10.8: El dictámen fiscal negatorio y la negación de opinión sobre los Estados Financieros dictaminados por Contador Público.
- Instructivo 10.9: Pruebas físicas selectivas y de inventarios así como circularización obligatoria.

La emisión de estos instructivos aún cuando en algunos casos se han referido a asuntos ya comprendidos dentro de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas (Texto del Dictámen, Pruebas Físicas de Inventarios, Circularización Obligatoria), han servido para reglamentar la información requerida por la Auditoría.

ria Fiscal, para hacer hincapié en algunas faces y sobre todo para normar la intervención de los Contadores Públicos que dentro de la propia Dirección se encargan de llevar a cabo la revisión de los Dictámenes Fiscales.

Algunos instructivos, como el 10.1, vinieron a agregar una modalidad a la emisión de opinión por parte del Contador Público. A pesar de la recomendación por parte de Contadores Públicos en el sentido de que la opinión de Contador Público debería expresarse en la forma aprobada por la comisión de procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se consideró pertinente y así lo aceptó la comisión representativa, agregar un párrafo en el que el Contador Público declara bajo protesta de decir verdad que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Federales sobre el causante sobre cuyos Estados Financieros, se emite la opinión. Este párrafo que es redundante si se tiene en cuenta que los puntos de dicha declaración están comprendidas dentro de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas y el propio Código de Ética Profesional, razón por el cual tuvo la oposición de la comisión, fue considerado como un requisito oficial por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dar crédito a los dictámenes rendidos por Contador Público.

También cabe mencionar que el Instructivo 10.3, reglamentó la situación relativa al informe, dictámen y Estados que deberfan de ser firmados por el Contador Público, así como a los'

anexos que deben de ser elaborados por el causante bajo la supervisión del mismo, y que deben acompañarse a los estados firmados por dicho profesionista.

1.3.- LAS REFORMAS A LA LEY DEL ISR EN
EL AÑO 1962

Las reformas a la ley del ISR que se publicaron en el Diario Oficial del 30 de Diciembre de 1961 y que entraron en vigor a partir del 1o. de Enero de 1962, introdujeron un cambio fundamental en materia de aprobación de la declaración de el Impuesto sobre la Renta por parte de la Secretaría de Hacienda, que afectó seriamente la estabilidad del régimen del dictámen fiscal.

En la reforma se señaló que las "declaraciones a que se refiere esta ley (Impuesto sobre la Renta), no serán objeto de calificación".

"... dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que se presentó o debió de presentarse la declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá formular liquidación adicional que determine la rectificación del impuesto a cargo del causante. Transcurrido dicho plazo, que no es susceptible de interrupción, se extinguirá por caducidad la acción fiscal para los citados fines".

Con el objeto de aclarar que la Secretaría de Hacienda, y Crédito Público pretendía continuar aprobando declaraciones mediante la emisión de dictámenes por Contador Público, el Secretario de Ingresos explicó una comunicación dirigida al Colegio de Contadores Públicos de México, de fecha 3 de Enero de 1962, publicada en el Diario Oficial de la Federación, del 18 del mismo mes, en que se señala que "las declaraciones por ejercicios que concluyan con fecha posterior al 31 de Diciembre de 1961, ya no serán calificadas, por ordenarlo así el artículo 203 reformado de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las operaciones del causante quedarán sujetas a revisión por parte de las autoridades fiscales".

"El nuevo sistema legal no excluye que los causantes se hagan revisar por Contadores Públicos independientes, en los términos del decreto antes citado, en la inteligencia de que los efectos que produjera dicho dictamen, una vez revisados y aprobados por la Secretaría serán los siguientes:

"El contribuyente que hubiere sido revisado por Contador Público ya no será revisado, en materia de impuestos sobre la renta, por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en los ejercicios en que hubiere sido dictaminados por Contador Público, salvo que hubiere motivo para suponer que el causante haya incurrido en evasión de impuestos y esta situación no hubiera sido señalada en el dictamen del Contador Público".

Con base en la circular mencionada, el régimen de dictámenes fiscal ha continuado en operación, y la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y el Impuesto Sobre la Renta, han seguido aprobando los dictámenes emitidos por Contador Público, y hasta el momento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha tenido buen cuidado en no despertar desconfianza por parte de los contribuyentes en el régimen de Dictámen Fiscal pues ha seguido la política de considerar como definitivamente aprobadas aquellas declaraciones del Impuesto Sobre la Renta formuladas por los contribuyentes, a las que se hubiera acompañado dictámen de Estados Financieros emitido por Contador Público registrado. Solamente pueden señalarse aquellos casos en que como procedimiento de revisión del propio dictámen, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, lleva a cabo pruebas selectivas en los términos del Decreto y de los instructivos expedidos al efecto.

No obstante lo anterior la vida del régimen del dictámen fiscal sigue dependiendo de una circular que pueda ser derogada en cualquier momento.

C A P I T U L O I I

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO AL DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

INICIACION DEL CONTADOR PUBLICO EN LA VIDA PROFESIONAL

Prometéis solemnemente y bajo palabra de honor que al ejercer vuesta profesión tomaréis como norma suprema de vuestra conducta la honradez y la moral?

Si así lo hiciere, que la sociedad se lo premie y si no demande.

Con esta solemne promesa el Contador Público se inicia en el ejercicio de su profesión; ha contraído una grave responsabilidad con la cual se compromete servir durante su ejercicio profesional, esto significa que deberá regir su actuación mediante normas éticas y técnicas apegándose con gran celo a las mismas para que pueda tener siempre la más absoluta satisfacción de estar cumpliendo en todo momento con el compromiso contraído en el solemne acto de su examen profesional.

Con este solemne juramento de los deberes profesionales es un elemento básico para llevar un nuevo sentido de vida y tener buen espíritu profesional al recibir el título.

Es muy importante pensar que se ha quedado atrás la vida

de estudiante y la responsabilidad que pudiera creerse excusable mientras no se es profesional, ya que a todo profesionista se le considera un elemento útil y capacitado para beneficiar a la Sociedad con sus conocimientos.

ORGANISMO QUE VIGILA EL MANTENIMIENTO DE LA CALIDAD PROFESIONAL

El prestigio de una profesión indudablemente depende de la actuación digna y honesta de cada uno de los miembros que la integran.

La responsabilidad Social del Contador Público se cumple manteniendo la calidad profesional a su más alto nivel. Con este fin se constituyó en el año de 1923 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos cuyo lema es el de "unión ética y superación". Dicho Instituto ha sido el organismo rector de la profesión desde la fecha de su fundación, y se ha encargado de vigilar exitosamente que los servicios de la Contaduría Pública estén acordes con las necesidades de las personas que hacen uso del ejercicio profesional del Contador y del producto final de su trabajo, la opinión o dictámen sobre los Estados Financieros.

CAUSAS POR LAS QUE EL CONTADOR PUBLICO SERA CONSIDERADO RESPONSABLE:

Por la importancia que tiene para nuestro tema el mencio

nar las causas por las que el Contador Público sera considerado responsable nos remitimos al Código de Etica Profesional en su Art. 2.11.

- a) Omite un hecho importante que conozca o sea necesario manifestarlo para que los Estados Financieros o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;
- b) No informa claramente sobre cualquier dato falso importante del cual tenga conocimiento.
- c) Incurre en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente.
- d) No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente;
- e) No informa respecto a cualquier desviación grave de los principios contables generalmente reconocidos o acerca de cualquier omisión importante en las circunstancias del caso concreto;
- f) Aconseje falsear los Estados Financieros o cualquier otra información de su cliente.

En suma, las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público, deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

Después de haber analizado cada uno de los puntos en los que se hace referencia al Código de Etica Profesional, se observa que un Contador debe ser sancionado al prestarse a desacreditar a la profesión a la vez que fomentar el desarrollo de vicios que pudieran dar pauta a seguir por otros contadores.

C A P I T U L O I I I

NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS EN AUDITORIA, DE APLICACION GENERAL.

III.1.- DEFINICION DE NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS.

Es de suma importancia, para el trabajo que se está desarrollando, dedicarle un lugar muy importante al estudio de las Normas y Procedimientos de Auditoría, ya que el Contador Público, puede llevar a cabo diferentes actividades, pero al auditar Estados Financieros que es la cúspide de su trabajo, el auditor debe tomar en cuenta para su análisis todas las normas, procedimientos y técnicas de auditoría, que sean aplicables a su examen y de esta forma emitir una opinión verídica y confiable.

Es oportuno mencionar que las citadas normas y procedimientos siendo de aplicación general, son la base para el buen desarrollo que el Dictámen Fiscal necesita.

A continuación citamos lo que al respecto definen los boletines A, y F-01:

"Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo".

En efecto, se debe tomar en cuenta que al establecer requisitos mínimos, a la vez que se están unificando criterios se está exigiendo el profesionalismo de los trabajos a desarrollar y de este modo se norma la relación que existe entre el cliente y el Auditor.

"Los Procedimientos de Auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fin de fundamentar su opinión".

En la cita mencionada anteriormente es de suma importancia el hecho de que el Auditor debe de tener un patrón a seguir, pero con cierto grado de flexibilidad debido a que en cada empresa son diferentes los sistemas de organización, control y contabilidad, pero sin olvidar, que todos los procedimientos son afines a las empresas, conservando en ellas la debida oportunidad en que se deben realizar.

"Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria, para poder emitir su opinión profesional".

Es importante el estudio de las técnicas de auditoría,

para poder desarrollar una opinión acertada de la verdadera situación de la empresa, al conocer mediante estas técnicas, la fisonomía general de la empresa y de esta manera poder llevar a cabo un buen trabajo profesional.

Para que el Contador Público desarrolle un buen trabajo, rindiendo un dictámen eficiente, es necesario observar el cumplimiento de las Normas de Auditoría relativas, a: las cualidades del Auditor a la ejecución de su trabajo y a la información que rinda como resultado final.

NORMAS DE AUDITORIA MINIMAS A OBSERVAR PARA EFECTOS FISCALES

A) Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad del Contador Público.

Integrado por las normas personales relativas a las cualidades mínimas de preparación e independencia mental que el Contador Público debe poseer para ejecutar ética y satisfactoriamente el trabajo de auditoría.

En síntesis podemos decir que las normas personales son las cualidades que el Auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone un trabajo de este tipo.

El entrenamiento técnico se logra a base de haber cumplido

do los requisitos académicos que culminan con la obtención de un título profesional, pero es oportuno mencionar que esto no es suficiente si no se complementa con la experimentada dirección de Auditores que tengan varios años de arduo trabajo profesional.

El trabajo del Auditor requiere de un conjunto de conocimientos y habilidades junto con la madurez, que sería muy difícil adquirir solamente en la escuela.

Los adelantos continuos de la vida moderna, hacen indispensable el continuo asimilamiento de nuevos conocimientos, así como el afán insaciable de investigar y saber más de la profesión y de esta forma alcanzar la madurez de juicio.

Las relativas al trabajo profesional, las que señalan los elementos básicos fundamentales para que la ejecución del trabajo se realice satisfactoriamente de acuerdo a los requisitos mínimos de cuidado y diligencia profesional; se consideran cumplidas cuando:

a) La planeación del trabajo y la supervisión de auxiliares, permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictámen.

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente, permita determinar el alcance y naturale-

za de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.

c) Haya obtenido elementos probatorios suficientes y - ' adecuados para demostrar los hechos y criterios en que se fun- ' dan los Estados Financieros y a obtener las pruebas adecuadas ' respecto de tales hechos y criterios relecantes. En la obten- ' ción de estos es necesario usar los criterios de importancia re ' lativa y riesgo probable.

+Importancia relativa.- Cuando se modifica sustancialmente la ' interpretación de los Estados Financieros.

+Riesgo probable.- Posibilidad de error, al carecer de elemen- ' tos probatorios, o que sean insuficientes.

Las relativas al dictámen e información cuando el Conta- ' dor Público expresa su opinión sobre los Estados Financieros ' cerciorándose que:

a) Fueron preparados de acuerdo con los Principios de ' Contabilidad generalmente aceptados.

b) Los principios fueron aplicados sobre bases consisten- ' tes.

c) Los elementos e información presentada en los Estados ' Financieros del contribuyente y en las notas relativas, son su- ' ficientes y adecuados para su razonable interpretación.

* En caso de excepciones a lo anterior el Contador Público debe

rá mencionar claramente en qué consisten y en su efecto cuantitativo sobre los Estados Financieros, emitiendo en consecuencia un dictámen con salvedades o un dictámen negativo, según sea el caso, y cuando se carezca de los elementos probatorios, una abstención razonada de opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto".

* Dictámen Fiscal, Subsecretaría de Ingresos por la Dirección de asistencia al contribuyente.

NATURALEZA, EXTENSION Y OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE APLICACION GENERAL.

El trabajo de auditoría, proporciona al Contador Público los elementos de juicio y de convicciones necesarios para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Por lo tanto, estamos tratando de estudiar y de analizar los recursos de investigación y prueba que el Auditor usa para obtener la información necesaria, para poder apoyar su opinión al emitir un dictámen.

Definición de procedimientos de auditoría según el boletín F-01, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

"Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Y en efecto los procedimientos de auditoría son la agrupación de las distintas técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación.

Serfa prácticamente imposible el establecer un sistema rfgido de pruebas, para el examen de los Estados Financieros

debido a los diferentes sistemas de organización. Control y contabilidad de las empresas, debido a las políticas implantadas por ésta, es por esto que el Auditor debe implantar su propio criterio teniendo bases sólidas en las cuales apoyarse de una manera consistente en cada uno de los casos a resolver.

BREVE ANALISIS DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA

"Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para su opinión".

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

-Estudio General.- "Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus Estados Financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias".

El estudio general es un análisis de la empresa y de sus rubros más importantes, este análisis es conveniente o mejor dicho indispensable que se lleve a cabo por un Auditor experimentado y que se base en sus conocimientos y aptitudes adquiridas para poder desarrollar una apreciación fidedigna, de la situación de la empresa, y este con el simple hecho de revisar sus partidas se dé cuenta de que la realidad esté relacionada directamente con lo que se encuentra escrito.

-Análisis.- "Clasificación y agrupación de los distintos elemen-

tos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas".

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los Estados Financieros para conocer como están integrados y pueden ser:

a) Análisis de saldo

El detalle de las partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos.

b) Análisis de movimientos

Debe hacerse por agrupación, conforme a los conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

Inspección.- "Examen físico de los bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los Estados Financieros".

Puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparen el activo o la operación.

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

Investigación.- "Obtención de información datos y comentarios ' de los funcionarios y empleados de la propia em presa".

Declaración.- "Manifestación por escrito con la firma de los in teresados del resultado de las investigaciones T realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa".

Certificación.- "Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo gene- ral con la firma de una autoridad".

Observación.- "Presencia ffsica de cómo se realizan ciertas ope raciones o hechos".

Cálculo.- "Verificación matemática de alguna partida".

C A P I T U L O I V

ARTICULO 52º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO

IV.1.- REGLAS PARA LA PRESENTACION DE UN DICTAMEN EMITIDO POR EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO IV. 1.1.- GENERALIDADES.

"El Dictámen se referirá invariablemente a los Estados ' Financieros del último ejercicio fiscal".

Es evidente que en este tiempo de cambios y de decisio-
nes es necesario conocer el momento actual y en el caso de los
dictámenes es de primordial importancia ya que norma las deci-
siones a futuro, pero de un pasado inmediato.

"Deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por
el Contador Público que va a dictaminar".

Es necesario que las dos partes se para acentar sus in-
tenciones ya que de esta forma queda patente la responsabilidad
que pudiera surgir.

CASOS EN QUE NO SURTE EFECTO LO ANTERIOR

- 1.- Cuando no haya sido presentado en los términos de di-
cho precepto.
- 2.- No esté registrado el Contador Público, propuesto por
el contribuyente, para formular el dictámen o su re-
gistro se encuentre cancelado.

- 3.- Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente por el ejercicio fiscal a que se refiera el aviso.
- 4.- Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a que se refiere el aviso o bien por haberse omitido aún cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a ese aviso.
- 5.- Exista impedimento legal del Contador Público que lo suscribe.

Es obligación del Contador Público que quiera emitir dictámenes para efectos fiscales, encontrarse debidamente registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y haber presentado los siguientes documentos:

- I.- Acta de nacimiento o carta de naturalización.
- II.- Título profesional.
- III.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- IV.- Constancia de residente emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo.

En el caso de haber recibido notificación de orden de visita domiciliaria, es evidente que no surte efectos por motivos claros como es la evidencia de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está a punto de realizar la citada visita con la consecuente revisión, como es el caso del IV, en el que tampoco surte efecto por encontrarse la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuando una revisión en años anteriores.

Al encontrarse el Contador Público con impedimento legal para dictaminar o para ejercer su profesión sería imposible que lograra obtener el permiso para efectuar una dictaminación sobre Estados Financieros para efectos fiscales y de aplicación general.

IV.1.2.- Documentación requerida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al presentar un Dictámen.

Después de haber dado el aviso correspondiente el Contador Público registrado, deberá presentar su informe en un periodo de 7 meses y tendrá que prestar la siguiente documentación:

I.- Dictámen relativo a Estados Financieros emitidos por Contador Público.

II.- Estados Financieros básicos examinados por el Contador Público y respecto a los cuales emite su dictámen:

- a) Estado de Situación Financiera
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Modificaciones al Capital Contable
- d) Estados de Cambios en la Situación Financiera
- e) Notas a los Estados Financieros

III.- Informe sobre la situación fiscal del contribuyente emitido por Contador Público registrado (revisión).

IV.- Los siguientes anexos a los Estados Financieros:

- a) Estado Comparativo de Resultados

- b) Comparativo de Producción y Ventas
- c) Análisis de Administración, Ventas, Financiero y otros gastos.
- d) Análisis de Movimientos del Ejercicio
- e) Relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente con su característica de retenedor, manifestada bajo protesta de decir verdad.
- f) Conciliación del resultado contable gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- g) Conciliación entre ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y otros impuestos federales.
- h) Determinación de la participación de las utilidades a los trabajadores.
- i) Los demás documentos que señala las reglas de carácter general que exija la Secretaría.

Es conveniente aclarar que estos documentos deben ser presentados en los términos de tiempo anteriormente señalados de no ser así, se puede solicitar una prórroga, pero si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contesta en los 15 días siguientes a que fue solicitada la prórroga se entiende que esta será de un mes.

Si no se presentan los documentos anteriores no surtirá efecto Fiscal alguno.

En caso de que haya alguna justificación el contribuyente podrá renunciar a presentar el Dictámen o a sustituir el Contador Público siempre y cuando se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso emitiendo sus razones.

Cuando el Contador Público se encuentre impedido para formular dictámen ya sea por causas físicas o impedimentos legales, se podrá presentar el aviso de la sustitución en cualquier tiempo antes de que termine el plazo para presentar el Dictámen. En el caso de sustitución de Contador Público.

La Secretaría a solicitud del contribuyente podrá autorizar que el dictámen se presente dentro del 8o. mes a partir de la terminación del Ejercicio Fiscal de que se trate.

IMPEDIMENTOS LEGALES PARA DICTAMINAR

Se considera impedido para dictaminar el Contador Público que:

- 1.- Sea pariente en línea recta sin limitación de grados, cónyuge.
- 2.- Cuando sea en el Ejercicio Fiscal que dictamine, Director, Miembro del consejo de Administración, empleado del contribuyente de una empresa afiliada.
- 3.- Tenga ingerencia económica en los negocios del contribuyente, por lo tanto carezca de independencia o imparcialidad.
- 4.- Su participación dependa del resultado de la auditoría.
- 5.- Sea funcionario o empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencias fiscales o entidades federativas coordinadas.

Además de estar fundada la opinión del Contador en su capacidad profesional, es de suma importancia que no se encuentre impedido para dictaminar por no contar con la independencia men

tal que se le exige a los Auditores; para que de esta forma tanto el Auditor como el contribuyente estén seguros de la imparcialidad de los resultados de la auditoría.

REGULACION DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y NORMAS DE AUDITORIA

"Los Contadores Públicos deben formular los dictámenes relativos a Estados Financieros de los contribuyentes de acuerdo a las disposiciones fiscales y normas de auditoría, que regulen la capacidad de independencia".

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

- 1.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad del Contador Público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento legal.
- 2.- Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse a los elementos de juicio para fundar su dictamen.
 - b) El estudio y evaluación del control interno del contribuyente le permitan determinar el alcance y procedimientos de auditoría que deberán emplear.
 - c) Los elementos probatorios e información presentada en los Estados Financieros del contribuyente y en las notas relativas sean suficientes y adecuadas para su razonable interpretación".

Si de la revisión practicada se observan hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente se harán de su conocimiento por escrito y con la copia al contribuyente se harán de su conocimiento por escrito y con copia al Contador Público, a fin de que dentro de los 20 días siguientes manifieste por escrito su inconformidad ofreciendo las pruebas documentales pertinentes a más tardar dentro de los 45 días siguientes a su presentación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación de los sujetos pasivos responsables, solidarios y terceros.

La Secretaría al ejercer su autoridad, al cerciorarse de la fidelidad de los documentos que entrega el Contador Público, no sólo ejerce una revisión superficial, sino que a la vez obliga al Contador Público a no desvirtuar sus funciones, ya que no posee la seguridad de que en un momento dado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede llegar al más pequeño detalle ejerciendo sus funciones, como en resumen es la siguiente: el primero obligado en presentar la documentación es el Contador Público que realiza la auditoría, si él no la presenta o carece de evidencia suficiente, se va al obligado principal que es el contribuyente y si él no presenta la documentación o esta no es completa se dirige a los terceros que estén relacionados con ello.

Teniendo en cuenta que el Contador Público tiene que fundamentar su opinión después de haber realizado un examen minucioso o en el que él ayudado por sus auxiliares, se basen en requisitos mínimos de aplicación general que son las normas de Auditoría generalmente aceptados en las que el Contador Público debe tener elementos probatorios suficientes para fundamentar sus opiniones.

EL CONTADOR PUBLICO DEBERA EMITIR:

El Contador Público deberá emitir conjuntamente con su dictámen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne:

1.- La descripción de acuerdo con lo que se indique las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría acerca de:

- a) El régimen fiscal del contribuyente
- b) La verificación documental realizada
- c) La revisión de bases, cálculos y entero de los impuestos federales correspondientes
- d) La revisión de la información Complementaria incluida en los anexos a que se refiere el Art.8 de este reglamento.

II.- La declaración bajo protesta de decir verdad del apego del dictámen a lo ordenado en el Art.85 del Código Fiscal de la Federación, y en este reglamento, así como su opinión acerca del contribuyente indicando en su caso, las omisiones ob

servadas independientemente de su importancia relativa.

El Contador Público deberá de apegarse a lo dispuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al emitir su informe en el que explique todos y cada uno de los rubros a que hacemos referencia, teniendo en cuenta todas las normas y procedimientos de auditoría, generalmente aceptados y sin omitir ningún detalle y sin olvidar que al declarar el Auditor bajo protesta de decir verdad, debe de recordar el aplicar todos los procedimientos necesarios para que su informe sea lo más verídico posible.

PROCEDIMIENTO PARA LA REVISION DEL DICTAMEN

La Secretaría podrá llevar a cabo la revisión del dictamen y demás documentos conforme al siguiente procedimiento:

1.- Requerirá al Contador Público cualquier información que debiera estar incluida en los Estados Financieros dictaminados para efectos fiscales.

- a).- La exhibición para su revisión de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría.
- b).- Información que se considere pertinente.
- c).- La exhibición de libros y Doctos. originales. Si es suficiente con la información a y b no se pedirán los siguientes.
La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo se solicitará al Contador Público por es

crito con copias al contribuyente, con un plazo no mayor de 5 ' d'as.

2.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá requerir al contribuyente la información b y c cuando no haya sido proporcionada por el cortador.

3.- Cuando no es suficiente la información antes mencionada se podrá requerir a terceros y demás obligados.

CAUSAS DE CANCELACION DE REGISTRO

La suspensión procederá cuando:

- a) El Contador Público acumule 3 amonestaciones
- b) No formule el dictámen
- c) Formule el dictámen en contraversión a lo dispuesto en los Artículos 85 del Código Fiscal y 7,8,9 y 10 del Reglamento.

Es oportuno recalcar que las disposiciones obligan al Contador Público a tomar muy en cuenta los riesgos que pudiera correr al no apearse a lo dispuesto por la Secretarfa, ya que puede sufrir una suspensión desde 1 ó 2 años o hasta que se resuelva la causa.

LA CANCELACION PROCEDERA CUANDO:

- a) Hay Reinsidencia
- b) Participación en la comisión de delitos, es evidente que al no tomar en cuenta las amonestaciones sufridas o arriesgarse faltando a la Etica y a sus deberes con a sociedad al ejecutar algún delito serfa indigno que siguiera teniendo su registro.

LA AMONESTACION PROCEDERA CUANDO:

- a) Se presente documentación incompleta
- b) Se presente extemporáneamente el dictámen
- c) El Contador Público no cumpla con los requisitos que le formule la Secretarfa de Hacienda y Crédito Público en los términos del Artículo a,b,c, de la Fracción I del Artículo 11 del Registro del Código Fiscal de la Federación.

PROCEDIMIENTOS PARA NOTIFICARLE AL CONTADOR LA SUSPEN-
SION O CANCELACION DEL REGISTRO

I.- Determinada la irregularidad se le notificará al Con
tador Público dándole 15 días para que manifieste lo que a su '
derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes.

II.- Agotada la fase anterior se abrirá expediente que '
proceda dando aviso por escrito al Colegio Profesional y en su '
caso a la Federación de Colegios Profesionales.

C A P I T U L O V

V.1. GENERALIDADES

Según el Contador Público Benjamín R. Téllez T. "Dictámen: Es el 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".

En el Dictámen se encuentra expresado el trabajo final del Auditor donde plasma los aspectos principales y de mayor relevancia que fue conociendo a lo largo de su trabajo de auditoría.

Es la opinión profesional que da el Contador Público Registrado.

V.2. DIVERSAS FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN

Existen dos formas de presentación del Dictámen:

- 1.- Haciéndolo parte integrante del Balance al calce del mismo.
- 2.- Formulándolo en hoja por separado, adjunto a los Estados Financieros examinados.

En el primer caso por lo general se utiliza para aquellas compañías que se encuentran obligadas por la ley a publicar sus Estados Financieros, o simplemente por comodidad.

Y en el segundo caso se presenta por separado cuando no se tenga necesidad de publicarlo o cuando se tenga la suficiente confianza en el cliente y este no haga mal uso del dictámen y demás anexos que lo acompañan. Según C.P. Benjamín R. Téllez T.

Según Normas Procedimientos de Auditoría Boletines H-01 al H-06, 12, 17 y 19. Las diversas formas de rendir el Auditor su dictámen son:

- 1.- Limpio o sin salvedades
- 2.- Con salvedades o excepciones por:
 - A. Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
 - B. Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
 - C. Limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - D. Incertidumbres.
- 3.- Dictámen negativo u opinión adversa.
- 4.- Abstención de opinión.

DICTAMEN LIMPIO: El resultado de un examen de Estados Financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictámen. Cuando esta opinión o dictámen no tiene limitaciones o salvedades se le conoce como dictámen limpio.

Existen dos maneras de expresar un dictámen, como sigue:

- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la Situación Financiera de la Compañía X, S.A. al... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- b) He examinado el Balance General de la compañía X, S.A. al 111 y los Estados de Resultados y de cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la Situación Financiera de la Compañía X, S.A. al y los Estados de Resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases con las del año anterior.

El dictámen (b) anterior, también puede expresarse en un solo párrafo como sigue:

En mi opinión, el Balance General adjunto y los Estados de Resultados y de cambios en la Situación Financiera que le

son relativos presentan en forma razonable la Situación Financiera de la compañía X, S.A. al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los Estados Financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios.

Aunque se presentan tres diferentes criterios para emitir la, el dictamen limpio y en las tres diferentes formas está plasmada la opinión del Contador Público de una manera concisa e informativa cada uno de los Contadores está en libertad de escoger la opción que más se adecue a su criterio, ya que las tres opciones son válidas para emitir su dictamen.

DICTAMEN CON SALVEDADES O EXCEPCIONES:
AL ALCANCE:

"Por limitaciones a la aplicación de los procedimientos.

A LA OPINION

- a) Por limitaciones al alcance que afecten los resultados del trabajo.

- b) Por faltas en la aplicación de los Principios de Con-
tabilidad.
- c) Por cambios en la aplicación de dichos Principios
(Inconsistencia)

La salvedad es una mancha en los Estados Financieros y su tamaño afecta directamente la opinión o dictámen del Contador Público. Cuando las salvedades, siendo importantes, no afecten los Estados Financieros tomados en conjunto, el Contador Público debe manifestarlas claramente y lo más cerca posible de la declaración que afecte (produciéndose un dictámen con salvedades).

Cuando las salvedades sean de tal modo importantes que afecten el todo de los Estados Financieros, el Contador Público puede asumir las siguientes posturas:

- a) Negación de opinión

Es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado, o sea, el trabajo efectuado y/o los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficiente y competentes para emitir una opinión y en ese caso se produce la abstención o negación de opinión".

- b) Opinión negativa

Es la certeza de que los Estados Financieros examinados' no presentan la Situación Financiera porque los resultados obtenidos son en ese sentido. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no es est correcto".

La negación de opinión básicamente se refiere a la imposibilidad de que el Contador Público emita una opinión favorable o desfavorable por no tener la información necesaria en la cual poder apoyar su opinión. En cambio la opinión negativa no es como dijimos en el párrafo anterior el no tener elementos su ficientes para emitir un dictámen si no que es tener la completa seguridad de que los Estados Financieros y la demás documentación proporcionada no refleja la Situación Financiera de la ' empresa a dictaminar.

EJEMPLOS DE SALVEDADES- EFECTOS EN EL DICTAMEN

A continuación se presentan modelos de dictámenes mostrando el efecto de las salvedades comentadas.

1.- Salvedad al Alcance

Por limitaciones en la aplicación de los procedimientos, pero sin afectar la opinión, por verificación indirecta de la ' razonabilidad de las cifras a las que eran aplicables los procedimientos limitados.

Esta salvedad aunque demuestra que no fueron aplicados uno o varios Procedimientos de Auditorfa nos muestra que no por ello hubo variación en la opinión del Contador ya que se suple' por lo implfcito de las cifras.

2.- Dictámen con salvedad a la consistencia en la aplicación de los Principios.

Ya sea favorable o desfavorable para la compañía es necesario hacer notar esta salvedad, ya que no implica únicamente un cambio en la aplicación de un principio sino que se ve afectada por lo regular en la utilidad y en el participación de utilidades a los trabajadores (PTU).

3.- Dictámen con Salvedad al Alcance.

En este tipo de salvedades en el que la compañía no practicó alguna prueba física debiéndola realizar y el Contador no tiene algún procedimiento para suplirla, debe hacer constar al momento de dictaminar ya que pueden verse afectados los Estados Financieros de la compañía.

4.- Salvedad a la opinión.

2a).- Por limitaciones al alcance e insuficiencia de los resultados obtenidos con los procedimientos supletorios.

2b).- Por faltas a los Principios de Contabilidad generalmente aceptado.

2c).- Por cambios en la aplicación de los Principios de Contabilidad Inconsistencia.

En el caso 2a, la empresa se encuentra limitando al Contador, impidiéndole que realice los procedimientos que éste considere necesarios no pudiendo satisfacer por medio de procedimientos supletorios.

2b).- Si no se hubiera faltado en la aplicación de principios de contabilidad el Auditor deberá mencionarlo en su análisis ya que las cuentas afectadas no reflejan la Situación Financiera de la empresa.

2c).- Si se hubiera faltado en la consistencia a los principios de Contabilidad aparte de que se pueden ver afectadas las cifras, resulta imposible efectuar una comparabilidad con los años anteriores, y fomenta el uso arbitrario de dichos principios.

El Auditor puede tener dos puntos de vista diferentes frente al cambio.

2c.a).- Que esté de acuerdo con el cambio, cuando éste es razonable y adecuado.

2c.bb).- Que no esté de acuerdo con el cambio, cuando éste no se justifica y resulta arbitrario.

BIBLIOGRAFIA

Decreto Presidencial del 21 de Abril de 1959, que creo la Dirección de Auditorfa Fiscal Federal e instructivos serie 10 emitidos por la misma.

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditorfa, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Folletos sobre asuntos de la Auditorfa Fiscal Federal
Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Reglamento de Etica Profesional de los Contadores Públicos Mexicanos.

La Actividad del Contador Público como auditor independiente, Su Dictámen y sus responsabilidades, boletfn emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Apuntes de Auditorfa tomados en clase de C.P. Alejandro Sierra Jasso.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Código Fiscal sobre la Renta y su Reglamento.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Artículo 85.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Revistas de Difusión Contable, el Sentido Contable Actual.

Dirección y Control; Finanzas y Contabilidad.

**Memoria del Seminario: El Nuevo Dictámen para Efectos Fiscales
1980 y 1981. Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, S.C.**

APENDICE 1

H. ASAMBLEA DE ACCIONISTAS DE: COMPANIA "X", S.A.

En mi opinión con base en el examen que practiqué excepto por lo que se menciona en el siguiente párrafo, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la Situación Financiera de COMPANIA "X", S.A., al 31 de Diciembre de 1983, los resultados de sus operaciones, las modificaciones en su capital contable y los cambios en la Situación Financiera por el ejercicio terminado en esa fecha. Previamente he examinado los Estados Financieros, del ejercicio anterior y emitido dictámen sobre los mismos con fecha 31 de Marzo de 1984.

La Compañía no presenta las cifras relativas a la actualización de la Información Financiera para reflejar los efectos de la inflación, las cuales se consideran más apropiadas en épocas de precios cambiantes. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha determinado que es necesario presentar dicha información suplementaria, aún cuando no forma parte integrante de los Estados Financieros Básicos.

CONTADOR PUBLICO
Registro en la D.G.F. No.

"COMPANIA X, S.A."

ESTADO A

BALANCE GENERAL AL _____ DE _____

ACTIVO :

PASIVO :

CIRCULANTE

Efectivo \$
 Cuentas por cobrar a:
 clientes \$
 Documentos por cobrar
 (nota 2)
 Deudores diversos _____

Inventarios, al costo
 promedio que no excede
 el valor de mercado _____

PLANTA Y EQUIPO, al costo
 (nota 2) \$
 menos-Depreciación Acumula
 da _____

Revaluación de Activos _____

OTROS ACTIVOS

Gastos de Instalación, me-
 nos Amortización Acumulada
 de \$ _____

Gastos Anticipados
 Impuestos pagados por
 Anticipado _____

\$

\$

CIRCULANTE

Proveedores \$
 Documentos por pagar
 Pasivos Acumulados
 Acreedores Diversos
 Reserva para el impuesto
 sobre la Renta
 Reserva para la participa
 ción de las Utilidades a^T
 los Trabajadores _____

\$

RESERVA PARA CONTINGENCIAS (Nota 1)

CAPITAL CONTABLE (véase Estado D)
 Capital Social-4,000 acciones al
 portador íntegramente suscritas
 con valor de \$1,000.00 cada una. \$ _____

Reserva Legal \$ _____

Utilidades retenidas
 Utilidades por aplicar \$
 Utilidades del Ejercicio
 Superávit por revaluación _____

\$

(Las notas a los Estados Financieros son parte integrante de este Estado).

"COMPANIA X, S.A."

"COMPAÑIA X, S.A."

ESTADO B

ESTADO DE RESULTADOS POR EL AÑO TERMINADO AL _____
DE _____

VENTAS NETAS		\$	
COSTO DE VENTAS			_____
UTILIDAD BRUTA		\$	
GASTOS DE OPERACION:			
GASTOS DE ADMINISTRACION	\$		
GASTOS DE VENTA			
GASTOS FINANCIEROS			
(INTERESES)			
OTROS GASTOS			

Utilidad antes del Impuesto sobre la Renta, y a la partici- pación de Utilidades a los Empleados.		\$	
PROVISIONES PARA:			
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$		
PARTICIPACION DE UTILIDA- DES A LOS EMPLEADOS			

UTILIDAD NETA:		\$	_____

Las notas a los Estados Financieros adjuntas son parte íntegramente de este Estado.

"COMPAÑIA X, S.A."

"COMPARIA X, S.A."

ESTADO C

ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DEL CAPITAL
CONTABLE POR EL AÑO TERMINADO EL _____ DE _____

CAPITAL SOCIAL

SALDO AL PRINCIPIO Y AL FINAL DEL EJERCICIO \$ _____

RESERVA LEGAL

SALDO AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO \$ _____
MAS:
INCREMENTO ACORDADO _____

SALDO AL FINAL DEL EJERCICIO \$ _____

UTILIDADES POR APLICAR

SALDO AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO \$ _____
MAS:
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO ANTERIOR _____

MENOS: \$ _____
TRASPASO DE LA RESERVA LEGAL _____

SALDO AL FINAL DEL EJERCICIO \$ _____

SUPERAVIT POR REVALUACION

SALDO AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO \$ _____
INCREMENTO POR REVALUACION DE ACTIVOS _____

SALDO AL FINAL DEL EJERCICIO \$ _____

Las notas a los Estados Financieros adjuntas son parte integrante de este Estado.

" COMPARIA X, S.A."

"COMPARIA X, S.A."

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA POR EL AÑO TERMINADO EL _____

CAPITAL DE TRABAJO GENERADO

Proveniente de la operación

Utilidad del Ejercicio

Depreciación y Amortización

\$

\$

Aplicación de Gastos de Impuestos

Pagados por Anticipado

Cancelación de cargo Especial

\$

\$

CAPITAL DE TRABAJO UTILIZADO

Adquisición de Equipo

Mejoras en las Instalaciones

Disminución en los Documentos por

pagar a largo Plazo

\$

Aumento en el Capital de Trabajo

Capital de Trabajo al inicio del

Ejercicio

\$

Capital de Trabajo al Final del

Ejercicio

\$

ANALISIS DEL AUMENTO EN EL CAPITAL DE TRABAJOAumento (disminución) del Activo
circulante en:

Clientes y Documentos por Cobrar

Deudores Diversos

Inventarios

\$

\$

Aumento (disminución) del Activo
circulante en:
Proveedores
Documentos por Pagar

\$()
()

ESTADO D
2/2

Pasivos Acumulables
Acreedores Diversos
Impuesto al Ingreso de las Socieda
des
Participación de Utilidades a los
Trabajadores

\$

_____ \$ _____

AUMENTO EN EL CAPITAL DE TRABAJO

\$ _____

Las notas a los Estados Financieros adjuntos son parte integrante de
este Estado.

"COMPAÑIA X, S.A."

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL ____ DE ____
DE ____.

(1) POLITICAS DE CONTABILIDAD:

- a).- La Planta y el Equipo se registran a su valor de adquisición. El método de depreciación adoptado es el de línea recta sobre saldos finales del Ejercicio. Las tasas aplicadas son las máximas, que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b).- Indemnizaciones.- De acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la Compañía tiene responsabilidad contingente por el pago de indemnizaciones a sus trabajadores en caso de despido bajo ciertas condiciones. La Compañía seguirá la política de cargar tales pagos a sus resultados cuando estos se efectúen y no tienen establecida reserva para cubrir esta contingencia.

(2) DOCUMENTOS POR COBRAR:

El saldo de clientes se presenta disminuído por documentos descontados por \$

(3) ACTIVOS FIJOS:

- a).- El detalle de los Activos Fijos es el siguiente:

	MAQUINARIA Y EQUIPO	MUEBLES Y ENSERES	EQUIPO DE TRANSPORTE	T O T A L E S
Costo	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Depreciación Acumulada	_____	_____	_____	_____
Valor en Libros	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Superavit por Revaluación	_____	_____	_____	_____
ACTIVOS REVALUADOS	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____

- b).- La Revaluación del Activo Fijo fue determinada por el peritaje de Avalúos Profesionales y Asesorías, S.A.

(4) RESTRICCIONES AL CAPITAL SOCIAL Y A LAS UTILIDADES ACUMULADAS:

- a).- La Utilidad neta del ____ de ____ de ____, está sujeta a la disposición legal que requiere que el 5% de las Utilidades de cada año, sean traspasadas a la Reserva Legal, hasta que ésta sea igual al 20% del Capital Social, esta reserva no es susceptible de repartirse a los Accionistas durante la existencia de la Compañía excepto en la forma de Dividendos en Acciones.

"COMPAÑIA X, S.A."

INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DE COMPANIA ' "X", S.A., POR EL AÑO TERMINADO EL ____ DE _____ DE _____

I.- Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe a lo dispuesto en el Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y en relación con la revisión que practiqué conforme a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas de los Estados Financieros de Compañía "X", S.A., por el año terminado el 31 de Diciembre de 1983, cuya opinión emití el 31 de Marzo de 1984.

II.- Como parte de mi revisión y dentro de los alcances, determinados conforme a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, examiné la Situación Fiscal de Compañía "X", S.A. por el periodo señalado, cerciorándome que:

1.- No observé ninguna omisión en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor listadas en el anexo V.

- a).- Las partidas determinadas como acumulables, no acumulables, deducibles, no deducibles, gravadas o exentas, se consideraron como tales al determinar las bases de los impuestos federales correspondientes.
- b).- Las tasas o tarifas aplicadas a las bases correspondientes fueron correctas al igual que los cálculos relativos.

c).- Se efectuó el entero de todos los impuestos federales así determinados.

2.- Los bienes adquiridos fueron efectivamente recibidos y los servicios contratados fueron realmente prestados; tanto los bienes como los servicios están soportados por documentación comprobatoria debidamente requisitadas.

3.- Por lo que se refiere a las importaciones y exportaciones efectuadas, no revisé la clasificación arancelaria relativa a los impuestos correspondientes; sin embargo, revisé que estas operaciones estuviesen amparadas con facturas comerciales registradas, coincidentes en términos generales, en cuanto a los conceptos de los bienes que amparan, con los pedimentos y boletas aduanales respectivas, además de haber comprobado el entero de los impuestos aduanales correspondientes, que se determinaron con base en los valores declarados por el causante, en los términos de la Ley de Valoración Aduanera.

III.- Revise en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos.

1.- Conciliación entre la utilidad contable y el ingreso global gravable.

2.- Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para el efecto del Impuesto Sobre la Renta y otro Im

puesto Federal.

3.- Determinación del Reparto de Utilidades a Trabajadores.

IV.- Examine la corrección de los saldos de las cuentas, que integran los anexos I,II,III y IV, que se adjuntan conciliando, en su caso, las diferencias con los Estados Financieros básicos, originados por reclasificaciones para su preparación.

CONTADOR PUBLICO
Registro en la Dirección
General de Auditoría Fis-
cal Federal No. _____

"COMPAÑIA X, S.A."

ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS
FINANCIEROS
AL _____.

Estado comparativo de resultados	Anexo	I
Estado comparativo de costo de producción y ventas	Anexo	II
Análisis comparativo por subcuentas de gastos	Anexo	III
Movimiento de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo	Anexo	IV
Relación de prestaciones fiscales Federales	Anexo	V
Conciliación entre la utilidad contable y el ingreso gravable	Anexo	VI
Conciliación entre los ingresos dictaminados para efectos del Impuesto sobre la Renta y de otros impuestos federales	Anexo	VII
Determinación del reparto de utilidades a Trabajadores	Anexo	VIII
Determinación de la deducción adicional	Anexo	IX

"COMPARIA X, S.A."

ESTADO DE RESULTADOS
POR LOS AROS TERMINADOS EL _____

	ARO	%	ARO	%
	_____	_____	_____	_____
VENTAS NETAS	\$			
COSTO DE VENTAS				
	\$			
GASTO DE OPERACION:				
Gastos de Administración	\$			
Gastos de Venta				
Gastos de Servicios				
Gastos Financieros				
Otros Gastos (ingresos)				
neto				
	\$			
Utilidad antes del Impuesto sobre la Renta y la partici pación de utilidades a los Trabajadores	\$			
PROVISION PARA:				
Impuesto sobre la Renta	\$			
Participación de utilida des a los trabajadores				
Utilidad Neta	\$			

"COMPARIA X, S.A."

ANEXO II

ESTADO COMPARATIVO DEL COSTO DE PRODUCCION Y VENTA POR LOS AÑOS
TERMINADOS EL _____ DE _____ Y _____.

	ARO	%	ARO	%
Inventario inicial de materias primas	\$ _____		\$ _____	
Compras netas de materias primas	_____	_____	_____	_____
	\$ _____		\$ _____	
Menos:				
Inventario final de materias primas	_____	_____	_____	_____
Materia prima consumida	\$ _____		\$ _____	
Mano de obra directa	_____	_____	_____	_____
Gastos de Fabricación (véase anexo III.3)	_____	_____	_____	_____
Costo de Producción	\$ _____		\$ _____	
Más:				
Inventario inicial de producción en Proceso	_____	_____	_____	_____
Productos Terminados	_____	_____	_____	_____
	\$ _____		\$ _____	
Menos:				
Inventario final de producción en Proceso	\$ _____		\$ _____	
Productos terminados	_____	_____	_____	_____
	\$ _____		\$ _____	
COSTO DE VENTAS CONTABLE	\$ _____		\$ _____	

"COMPANIA X, S.A."

ANALISIS COMPARATIVO DE LOS GASTOS DE ADMINISTRACION POR LOS AÑOS TERMINADOS EL _____

	ANO	ANO
Honorarios al consejo		
Honorarios		
Servicios pagados		
Teléfono y correos		
Depreciación		
Impuestos varios		
Papelería		
Suscripciones y cuotas		
No deducibles		
Varios		
	_____	_____
	\$	\$
	_____	_____

"COMPARIA X, S.A."

ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS DE VENTA
 POR LOS AÑOS TERMINADOS EL _____ DE _____
 DE _____

	AÑO	AÑO
Servicios pagados	\$	\$
Comisiones		
Catálogos		
Papelería		
Teléfonos		
Fletes y acarreos		
Varios		
	_____	_____
	\$ _____	_____
	_____	_____

"COMPANIA X, S.A."

ANALISIS COMPARATIVO DE LOS GASTOS DE FABRICACION
 POR LOS AÑOS TERMINADOS EL _____ DE _____
 DE _____.

	ARO	ARO
Materiales Indirectos	\$	\$
Cuotas al Inst.Mexicano del Seguro Social		
Sueldos y Salarios Indirectos		
Gratificaciones		
Renta de Inmuebles		
Liquidaciones pagadas		
Servicios Pagados		
Gastos de mantenimiento y conservación		
Herramientas		
Honorarios		
Gastos de representación		
Papelería y útiles de escritorio		
Teléfono		
Desayunos		
Departamentos Productivos		
Mantenimiento y equipo de transporte		
Fletes y Acarreos		
Conferencias y seminarios		
Cuotas al Infonavit		
Dep. de equipo de fábrica y transporte		
Energía Eléctrica		
Amortización de gastos de Instalación		
Primas de Seguros		
Cuotas y Suscripciones		
Dispensas		
Previsión Social		
Impuesto a la Enseñanza		
Otros Impuestos		
No deducibles		
Varios		
	\$	\$
	_____	_____
	_____	_____
	_____	_____

"COMPARIA X, S.A."

ANALISIS DE GASTOS FINANCIEROS
 POR LOS EJERCICIOS CORRESPONDIENTES A LOS AÑOS TER-
 MINADOS EL _____ DE _____ DE _____
 Y _____.

	AÑO _____	AÑO _____
Intereses y comisiones pagadas a Instituciones de Créditos Nacionales	\$ _____ _____	\$ _____ _____

"COMPARIA X, S.A."

ANEXO IV

ANALISIS DEL MOVIMIENTO DE LAS RESERVAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y RESERVAS DE PASIVO POR EL AÑO TERMINADO EL ____ DE ____ DE ____.

	SALDO AL ____ DE ____ DE ____	ADICIONES	DISMINUCIONES	SALDO AL ____ DE ____ DE ____
		CARGO A CUENTAS DE RESULTADOS	CREDITO A CUENTAS DE ACTIVO	
Reservas para Depreciación de:				
Maquinaria y Equipo Industrial	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Mobiliario y Equipo de Oficina	_____	_____	_____	_____
Equipo de Transporte	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Reserva para Amortización de:				
Gastos de Instalación	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Reserva para el Impuesto sobre la renta	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
Reserva para la participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____

La Depreciación y Amortización se inicia en el año de adquisición de los bienes utilizando el método de línea recta y aplicándose las siguientes tasas anuales:

Maquinaria y Equipo Industrial	10%
Mobiliario y Equipo de Oficina	10%
Equipo de Transporte	20%
Gastos de Instalación	5%

"COMPARIA X, S.A.
 RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES CAUSADAS DURANTE EL
 EJERCICIO TERMINADO EL _____ DE _____ DE _____

ANEXO V

	BASE GRAVABLE	TASA O TARIFA	IMPUESTO CAUSADO Y PAGADO
A CARGO DEL CONTRIBUYENTE:			
Impuesto al Ingreso Global de las Empresas	\$ _____	Art.34	\$ _____
Impuesto al Valor Agregado Trasladado	\$ _____		\$ _____
Impuesto al Valor Agregado Acreditable	\$ _____		\$ _____
Impuesto sobre erogaciones por Remuneraciones al Trabajo personal	\$ _____		\$ _____
EN SU CARACTER DE RETENEDOR:			
Impuesto sobre productos del trabajo, por Remuneraciones pagadas al personal	\$ _____	Art.80	\$ _____

Declaro bajo protesta de decir verdad que esta relación incluye relación y todos los Impuestos Federales a que está sujeta "COMPARIA X, S.A." que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de Impuestos Federales son las incluídas y que en el ejercicio no surtió efectos ningun autorización, subsidio, estímulo o exención.

 "COMPARIA X, S.A."

"COMPANIA X, S.A."

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL INGRESO
 GLOBAL GRAVABLE.
 POR EL AÑO TERMINADO EL _____ DE _____.

Utilidad Neta del año		\$
Más		
Provisiones para el Impuesto Sobre la Renta	\$	
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores		
	_____	_____
Utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Empleados		\$
más		
Partidas no deducibles		
Gastos sin comprobación		

		\$ _____

Anexo VII

"COMPARIA X, S.A."

CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DECLARADOS PARA EL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y OTROS IMPUESTOS FEDERALES
POR EL EJERCICIO COMPRENDIDO DEL ____ DE _____ AL
____ DE _____ DE _____.

	REGISTRADOS	DECLARADOS PARA I.S.R.	I.V.A.	DIFEREN- CIAS.
Ventas Totales	\$	\$	\$	\$
Devoluciones y bonifi- caciones sobre ventas				
	_____	_____	_____	_____
	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____
	=====	=====	=====	=====

"COMPARIA X, S.A."

DETERMINACION DEL REPARTO DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES
CON BASE EN LAS UTILIDADES DECLARADOS POR EL EJERCICIO TER
MINADO EL _____ DE _____ DE _____.

Ingreso global gravable declarado dictaminado
igual a la base repartible dictaminada

\$ _____

Base repartible según empresa

\$ _____

CANTIDAD A DISTRIBUIR:

8% sobre la base repartible dictaminada

\$ _____

"COMPARIA X, S.A."

DETERMINACION DE LA DEDUCCION ADICIONAL POR DEPRECIACION ' DE BIENES Y POR ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS

No Aplicable.

APENDICE II

ACTIVO

ACTIVO CIRCULANTE

CAJA Y BANCOS

01.- Arqueo de Caja y/o Documentos

- a). Realizar el recuento físico del efectivo, cheques, y/o documentos que amparen los activos.
- b). Obtener la firma de conformidad del encargado responsable indicando que tales fondos pertenecen a la empresa y son disponibles y que le fueron devueltos.
- c). Realizar, en casos de arqueos a fechas diferentes del cierre de ejercicio la contabilización de los valores, fichas de depósitos del efectivo y documentos pendientes de depositar en la fecha del arqueo.

02.- Confirmación y Conciliaciones Bancarias

Confirmar los saldos de las cuentas en instituciones de crédito y realizar las conciliaciones correspondientes.

Cuando la empresa cuenta con gran número de cuentas bancarias, podrán revisarse selectivamente.

03.- Análisis y Comprobación de Movimientos.

Cerciorarse de que se examinaron documentalmente las operaciones relacionadas con efectivo en Caja y Bancos, tales como: Cobranza a Clientes, Ventas contado, Financiamiento, etc., y sus respectivos registros contables comparando con las fechas reportadas por el banco.

04.- Revisión de traspasos entre Bancos

Examinar los traspasos entre cuentas bancarias en la empresa o con sus filiales.

05.- Examen de hechos o transacciones posteriores

Examinar estas operaciones en caso de documentación en tránsito:

- a).- Fondos en moneda extranjera, considerando las variaciones en tipo de cambio.
- b).- Partidas de conciliación e importancia.
- c).- Cobranzas, pagos y depósitos posteriores.

06.- Valuación de monedas extranjeras

Verificación de su valuación a la cotización del cierre del ejercicio, tanto en efectivo como en cuentas bancarias.

ACTIVO

ACTIVO CIRCULANTE

CLIENTES, CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR, DEUDORES DIVERSOS, ' FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS, ETC.

01.- Análisis o Integración

Efectuar una adecuada clasificación de los adeudos: prove~~n~~ientes de Ventas, Créditos y otros Documentos Desconta-
dos; Cuentas por Cobrar a corto y largo plazo. Así mismo
verificar la integración de los saldos.

02.- Confirmación de Saldos

Enviar la circularización relativa, tomar nota del alcan-
ce y resultados obtenidos, así como la aplicación de procedi-
mientos supletorios (ver punto 03).

03.- Aplicación de Procedimientos Supletorios

Aplicar en las cuentas no circularizadas o bien por las ' inconformes o no contestadas, aplicar alguno de los si-
guientes procedimientos: Revisión de cobros posteriores, ' integración de saldos, antecedentes, pláticas con funcio-
narios, otros.

04.- Arqueo de Documentos

Efectuar la revisión documental de las cuentas: aclara-
ción sobre documentos de la empresa en poder de terceros ' (obteniendo el detalle de los mismos) y; pruebas selecti-
vas de las operaciones y documentos (generalmente factu-
ras) que dieron origen a la deuda.

05.- Determinación y Valuación de Cuentas de cobro Dudoso.

**Efectuar pruebas como: Análisis de Saldos por antigüedad
determinación del Índice de rotación de Cuentas por Co-
brar, estudio de cuentas individuales, etc.**

ACTIVO

INVENTARIOS

01.- Pruebas Físicas

El Contador Público Registrado debe presenciar la toma física de los Inventarios y revisar el corte de los Inventarios, tomar nota del alcance de la revisión y los procedimientos, supletorios a la toma de Inventarios, tales como: Examen de la evidencia de que se practicó el Inventario, documental de compras e informes de recepción, confirmación de existencias, determinación de mercancía dañada, etc. Cuando la toma de inventarios se realice en fecha distinta del cierre del ejercicio deberá existir evidencia de la aplicación de procedimientos supletorios - que comprueben la razonabilidad, del saldo final: Explicación de los aumentos o disminución de los inventarios, retrotracción de los inventarios, etc.

02.- Confirmación de inventarios de la empresa, en poder de terceros, así como confirmación de inventarios de terceros en poder de la empresa.

Realizar la confirmación correspondiente.

03.- Investigación de Ajustes

Investigar las causas que motivaron los ajustes de inventarios, así como determinar la razonabilidad de los mismos y la aclaración de la diferencia.

04.- Valuación de Inventarios

Realizar pruebas de valuación, ver cual es el alcance de

dichas pruebas, y la consistencia del método utilizado, en relación con ejercicios anteriores.

05.- Comprobación de Cálculos Aritméticos

Cual es el alcance de las pruebas aritméticas realizadas por el Contador Público.

06.- Verificar que no existan gravámenes sobre los inventarios.

07.- Revisión del control interno en cuanto a :

- a) Autorización, custodia y registro de las compras
- b) Recepción y almacenaje de las mismas
- c) Embarque de existencias, su registro y facturación.

08.- Revisión de Inventarios en Tránsito

Revisar la contabilización de acuerdo a las condiciones de compra y que no están incluidas ya en el inventario físico.

ACTIVO

INVERSIONES TEMPORALES EN VALORES

01.- Arqueo de Documentos

Efectuar un procedimiento similar al arqueo de caja.

02.- Confirmación

Confirmar el saldo de la cuenta cuando los valores propiedad de la empresa están en poder de terceros; que fueron identificados y conectarlos con registros contables.

03.- Análisis de Movimientos

Realizar la revisión de los incrementos y bajas de la cuenta apegándose a las políticas establecidas por la empresa de acuerdo a su control interno, así como su correcta contabilización.

04.- Cálculo de Rendimientos

Efectuar la revisión del cálculo aritmético, así como el registro de dividendos decretados, cobros realizados por rendimientos de los valores y determinación de la utilidad o pérdida en la venta de estos activos.

05.- Valuación

El Contador Público Registrado debe de escoger una adecuada base de valuación: Informaciones bursátiles, Estados Financieros Dictaminados de las empresas emisoras, etc.

ACTIVO

ACTIVO FIJO

INVERSIONES EN EDIFICIOS, CONSTRUCCIONES, MAQUINARIA Y EQUIPO ' EQUIPO DE OFICINA, EQUIPO DE TRANSPORTE, ETC.

01.- Integración del monto original de la inversión

Cerciorarse de que tratándose de la primera dictaminación se integre el importe que aparece en el Balance General, y que exista evidencia de revisión de la documentación que ampara la propiedad de los bienes: Escrituras, pólizas de seguros, facturas, gastos y fletes correspondientes al traslado, impuestos, derechos, comisiones, etc.

02.- Bajas y Adiciones

Cerciorarse se hayan realizado las bajas y adiciones del ejercicio a través de la documentación comprobatoria relativa.

03.- Inspección Física de las Adiciones

Realizar la inspección física de los bienes adquiridos en el ejercicio.

04.- Verificación de la Utilidad o Pérdida obtenida por las bajas y cancelación de la depreciación respectiva.

Revisar las operaciones correspondientes por las enajenaciones de activo fijo, determinando la utilidad o pérdida en venta.

05.- Cálculo de Depreciación

Calcular correctamente la depreciación y que ésta coincida con el cargo a resultados, o si las hay, investigar las diferencias de importancia.

06.- Consistencia del Método de Depreciación

Cerciorarse de que las tasas de depreciación han sido las mismas de ejercicios anteriores. En caso contrario investigar las causas.

07.- Separación de las Cuentas de Revaluación

Cerciorarse de que el importe de las revaluaciones, así como la depreciación que a ellas corresponde, han sido registradas separadamente del monto original de la inversión o valor histórico de los activos.

08.- Certificación de los Directivos

Obtener certificación de los directivos respecto al activo fijo, en aquellos casos en que este renglón sea representativo en los Estados Financieros de la empresa.

09.- Herramientas y partidas consideradas como gastos

Investigar ampliamente las políticas establecidas por la empresa para el control de estas partidas: cargo a gastos depreciación a tasa global, reposición, existencia normal permanente, etc.

ACTIVO

ACTIVO DIFERIDO

INVERSIONES EN GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS Y GASTOS PREOPERATIVOS, GASTOS DE INSTALACION, ORGANIZACION, GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO, ETC.

01.- Integración

Realizar la integración por concepto de esta cuenta: estudiar la relación que existe entre los conceptos de este rubro y otras cuentas de activo y pasivo para comprobar la razonabilidad del saldo.

02.- Verificación de Documentación Comprobatoria

Revisar la documentación comprobatoria correspondiente y que estos activos representan bienes o derechos de los que se derivarán beneficios para ejercicios futuros o que por su naturaleza procede diferir a varios ejercicios.

03.- Cálculo de la Amortización y Consistencia del Método de Amortización.

Cerciorarse de la corrección del cálculo de la amortización, su cargo a resultados del ejercicio y de que las tasas o porcentos de amortización se aplicaron sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

04.- Revisión de hechos Subsecuentes

Revisar la aplicación de pagos anticipados y de otras operaciones, que pudieron afectar el activo diferido.

PASIVO

A CORTO Y LARGO PLAZO

PROVEEDORES, CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR,

ACREEDORES DIVERSOS

COMPAÑIAS AFILIADAS, ETC.

01.- Confirmación de Saldos

Efectuar la circularización de saldos cerciorarse del alcance y de los resultados obtenidos, tratándose de acreedores diversos en aquellos casos en los cuales se incluyen saldos a favor de funcionarios y accionistas, determinar el origen del adeudo y que esté correcto.

02.- Aplicación de procedimientos Supletorios

De acuerdo a los resultados obtenidos en la circularización se aplicaron procedimientos supletorios tales como:
Pago posteriores
Antecedentes
Documentación comprobatoria del adeudo.

03.- Conversión en Moneda Nacional de los Pasivos

Verificar al cierre del ejercicio, la conversión a moneda nacional de los pasivos en moneda extranjera según cotización al cierre del ejercicio.

04.- Clasificación del Pasivo

Verificar que sean pasivos exigibles en cuanto a beneficiario y monto, clasificación en función a la fecha de pago.

05.- Conexión con otras Cuentas

Verificar la conexión entre las cuentas de pasivos con otras cuentas de balance, resultados e impuestos por pagar.

PASIVO

IMPUESTOS POR PAGAR

01.- Integración por Impuestos

Elaborar una cédula en la cual se desglosen los diferentes impuestos y cuotas del Seguro Social que integran el saldo.

02.- Verificación del cálculo de Impuestos

Verificar el cálculo del impuesto tanto en bases, tarifas y tasas que se aplicaron.

03.- Verificación de que correspondan al Ejercicio

Cerciorarse que dentro del análisis de los impuestos, éstos corresponden al ejercicio en revisión.

04.- Integración de los Impuestos de Ejercicios anteriores

En el caso de encontrar impuestos diferidos, verificar su naturaleza, cálculo y forma de pago.

Cerciorarse de que no existan pagos cuyos importes afectaron los resultados del ejercicio revisado tratándose de ejercicios anteriores.

05.- Pagos posteriores y aclaración de pagos no efectuados.

Revisar los pagos posteriores: que incluyan fecha de pago y número de operación de caja.

Cerciorarse que contenga la aclaración del por qué no se liquidaron los pagos durante el ejercicio que les corres-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

pondría y que dicha aclaración sea procedente.

PASIVO

CONTINGENTE

01.- Confirmación de la Empresa

Obtener una confirmación o certificado de los directivos' o dueños del negocio en el sentido de que todas las con-' tingencias que pudieran afectar a la empresa están consig- nadas en los Estados Financieros en nota complementaria ' de los mismos.

02.- Revisión de la Documentación causal de la Contingencia.

Revisar la documentación para comprobar que todas las con- tingencias de importancia estén mencionadas en los Esta-' dos Financieros o en las notas a los mismos.
Cerciorarse que en aquellos casos en que el resultado de' las contingencias se puedan cuantificar razonablemente y' redundar en pérdida para el negocio, se hayan hecho las ' provisiones necesarias.

CAPITAL CONTABLE

- 01.- Examen de la Escritura Constitutiva (en la primera dictaminación) y modificaciones.

Comprobar que se cumplió con los requisitos legales y estatutarios necesarios para la constitución y modificaciones de la escritura constitutiva.

- 02.- Verificación de Actas de Asamblea

Verificar que las actas de Asamblea de Accionistas en las que se apruebe o autorice la aplicación de resultados, la constitución de reservas, etc. y las Actas del Consejo de administración en los casos en que la Asamblea de Accionistas haya delegado parte de las facultades de disposición sobre las utilidades en el consejo de administración.

- 03.- Investigación de los movimientos efectuados en las Cuentas de Capital.

Cerciorarse de incluir en el análisis correspondiente que se muestren en los renglones que formen el Capital Contable la clase de Acciones que forman el Capital Social resultado del ejercicio anterior los movimientos de cargo y crédito referenciándolos contra los acuerdos tomados en la asamblea general y que se apeguen a lo que marcan las leyes que determinan si los incrementos a las reservas están dentro de lo que indica la ley de la materia; así mismo por lo que respecta a utilidades repartidas, deberá verificarse que al pagar los (documentos) Dividendos, la empresa haya retenido y enterado el impuesto correspondiente; verificar que los saldos a los que se llegó estén de acuerdo con los presentados por la empresa.

Inspeccionar los documentos contabilizadores y comprobato
rios y dejar constancia de cada una de las operaciones
realizadas con las partidas de capital: aumento de aporta
ciones reembolsos de aportaciones, pago de dividendos etc.

04.- Arqueo de Títulos en Tesorería.

Realizar la inspección correspondiente a las Acciones que no hayan sido emitidas o suscritas así como en el caso de Acciones que han sido amortizadas y reembolsadas y de Cupones que han sido pagados, verificar la existencia de ellos en poder de la empresa mediante la existencia de los correspondientes Títulos de Caja.

05.- Superavit por Revaluación.

En el caso de tener Superavit por Revaluación examinar los documentos que sirven de base a los cálculos correspondientes para su correcto registro.

INGRESOS

INGRESOS PROPIOS DEL NEGOCIO

01.- Suma de Factores.

Revisar las facturas de ventas o de servicios efectuadas; el alcance de la prueba selectiva sobre el ejercicio examinado, estuvo en una proporción adecuada tomándose principalmente: el nivel de ingresos, el grado de efectividad del control interno de la empresa así como las características de las mismas y el cotejo de que fueron registradas.

02.- Verificación de Facturas.

Revisar dentro de este renglón lo siguiente: que las facturas se hayan expedido en numeración consecutiva o igual procedimiento deberá aplicarse en las notas de remisión; revisar los cálculos aritméticos en las facturas. revisar lo anverso y cálculo de los artículos por precio unitario y que los precios consignados en las mismas correspondan a la lista de precios autorizados por la empresa.

03.- Conexiones con otras Cuentas.

Conectar los procedimientos de auditoría aplicables en este renglón con los que se adoptaron en el examen de aquellos renglones del Estado de Posición Financiera con los que estén estrechamente ligados como son: Cuentas por Cobrar, Inventario y Costo de Ventas, así como ingresos declarados para Impuestos al Valor Agregado.

-Clasificación de Ingresos

Cerciorarse de que por el total de ventas del año se - ' acumularon y conciliaron el total de ingresos, separando en su caso ingresos gravados y exentos y determinar el ' impuesto al valor agregado a que estuvo afecta la empresa con el total pagado de la misma, así como la verificación de los mismos.

INGRESOS

COMISIONES GANADAS

01.- Contratos de Comisiones y Liquidaciones

Efectuar un análisis por conceptos; que se hayan revisado los contratos y liquidaciones correspondientes y verificar su origen según documentación comprobatoria.

02.- Verificación.

Verificar de acuerdo a los contratos las bases, porcentajes y comisiones ganadas.

Cotejarse contra auxiliares, así como su clasificación dentro del Estado de Resultados, además de que se hayan incluidos dentro de las declaraciones de impuestos correspondientes.

INGRESOS

DEVOLUCIONES, REBAJAS,

BONIFICACIONES Y DESCUENTOS SOBRE VENTAS.

01.- Verificación.

Realizar un análisis de las notas de crédito expedidas, revisando su orden numérico progresivo, así como los cálculos aritméticos.

Cerciorarse de que los descuentos por rebajas concedidos a clientes estuvieron dentro de la política general de la empresa, o en caso de que estos sean extraordinarios o que la empresa no acostumbre conceder bonificaciones o rebajas, hayan sido autorizadas por el funcionario responsable.

Determinar la naturaleza de las devoluciones y si efectivamente esas devoluciones se abonaron al cliente respectivo y el importe de las mercancías entró nuevamente al inventario.

Determinar la variación en comparación al ejercicio inmediato anterior y contenga la explicación por los importes de mayor importancia.

COSTO DE VENTAS

COMPRAS

01.- Integración y documentación.

Integrar por mes las compras del ejercicio y revisar selectivamente por el periodo elegido la documentación que ampara las adquisiciones y verificar que se cumplan con todos los requisitos.

02.- Verificar que haya constancia en los auxiliares de almacén las entradas de las mercancías por las adquisiciones efectuadas.

03.- Compras de Importación.

En las compras en el extranjero, verificar el pago de los impuestos y derechos de importación.

Revisar que los gastos y compras de Importación estén relacionados con las mismas.

04.- Conexión a cuentas correctivas

Efectuar la conexión correctiva con sus relativas cuentas como son: Proveedores, cuentas por pagar, etc.

COSTO DE VENTAS

MAQUILAS

01.- Análisis por Maquilador

Efectuar análisis por el periodo o maquilador seleccionado y que contenga: Fecha, Número de Factura o Remisión e Importe; Registro Federal de Contribuyentes y Nombre del Maquilador.

02.- Integración de las Maquilas

Efectuar análisis mensual de las maquilas cargadas a resultados.

03.- Revisión Selectiva de la Documentación Comprobatoria.

Revisar selectivamente la documentación que compruebe la maquila y se anotaron los datos de los contratos, las facturas remisiones, etc. revisados.

COSTO DE VENTAS

COSTO DE PRODUCCION

01.- Variaciones en el Costo Predeterminado o Estandar

Revisar las variaciones del ejercicio y ver que sean razo
nables en cuanto a su origen e importe.

02.- Mermas.

Efectuar análisis que contenga el origen de las mermas, ' su importe y razonabilidad de las mismas.

03.- Revisar la corrección de los Costos Unitarios, mediante ' la evaluación del sistema de Costos de Fabricación, cer- ' ciorándose de la inclusión de todos los elementos del mis ' mo, determinando que éste fue menor del precio del merca- ' do.

DEDUCCIONES

GASTOS DE OPERACION Y

GASTOS DE FABRICACION

01.- Análisis.

Elaborar cédulas sumarias por meses y conceptos amparados contra el total erogado a la misma fecha en el ejercicio anterior, determinando el origen de las variaciones y su explicación.

Efectuar una revisión analítica por los meses seleccionados dejando la siguiente evidencia: Proporcionalidad, correcta clasificación, que las operaciones son transacciones efectivamente realizadas respaldadas por su respectiva documentación comprobatoria y que provengan de operaciones normales del negocio.

02.- Conexión con Cuentas Correlativas.

Dejar evidencia de una correlación del renglón revisado con las cuentas de Activo, Pasivo o Resultados, con el que pueda tener conexión así como la elaboración de pruebas globales cuando procedan.

03.- Por los pagos al extranjero.

Efectuar revisión de contratos, pagarés, etc., así como comprobar la determinación de la deducción, su cálculo retención y entero de los impuestos correspondientes.

DEDUCCIONES

SUELDOS Y SALARIOS

01.- Prueba Global.

Verificar que dentro de la prueba global, los sueldos y salarios pagados en el ejercicio como deducción formen parte de la base para el impuesto sobre ingresos por salarios y el 1% sobre remuneraciones; así como dejar evidencia que fueron debidamente registrados.

02.- En forma selectiva

verificar en forma selectiva determinados meses comprobando sumas y cálculos aritméticos, así como las autorizaciones de percepciones adicionales y que estas se acumularon para el impuesto sobre los ingresos por salarios y 1% sobre remuneraciones por cada trabajador; en caso necesario revisar el contrato individual o colectivo de trabajo en donde se determina el total de sueldos que se perciben y sus prestaciones.

03.- Que el Personal se encuentre Inscrito

Comprobar en forma selectiva que los trabajadores estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, Instituto Mexicano del Seguro Social, INFONAVIT, así como la verificación del pago de las cuotas correspondientes.

04.- Cálculo del Impuesto sobre Ingresos por Salarios.

Verificar el cálculo, retención y entero del impuesto sobre ingreso por salario de los trabajadores, verificar en caso de impuestos pendientes de pago al cierre del

ejercicio su liquidación en fechas posteriores, así como las cuotas correspondientes al Instituto Mexicano del Seguro Social o INFONAVIT.

05.- Recibos y/o Nóminas firmadas por el Empleado

Revisar selectivamente de que hay constancia que los recibos y nóminas estén firmadas por el personal correspondiente.

IMPUESTOS

01.- Registro Contable

Revisar la adecuada presentación de las cuentas en los Estados Financieros a dictaminar.

02.- Análisis y Cálculo

Analizar la cuenta correspondiente al Impuesto de que se trate base, tarifa o porcentaje, periodo que abarca y determinar que el cálculo sea correcto.

03.- Examen de Contingencia

Investigar posibles contingencias que afecten el renglón de Impuestos.

04.- Revisión Documental y Pagos posteriores

Analizar los pagos posteriores en el caso de Impuestos en el renglón de Pasivos y el cargo a Resultados cuando proceda. (Revisión documental de declaraciones, recibos oficiales y otros).

CONCLUSIONES

A través de nuestro trabajo de investigación que tuvo como punto inicial el Decreto Presidencial del 21 de Abril de 1959, y en el cual se estableció la pauta a seguir en un proceso en el que el dictámen ha ido tomando la forma actual en que se proyectan las Normas, Procedimientos y Técnicas, generalmente aceptadas por la profesión.

En el artículo 52 del Código Tributario, se prevén regulaciones generales sobre el Dictámen Fiscal. Para desglosar o detallar los principios genéricos de referencia en el diario oficial de la Federación del 11 de Abril de 1980, se publicó el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de detallar o desenvolver los principios genéricos que en materia de dictámen de contadores públicos, se prevén en el artículo 52 de referencia.

El reglamento que se comenta, debe ser interpretado en forma conjunta y armoniosa con lo establecido en el Artículo 52 del Código de referencia, no en forma estricta porque dicha interpretación sólo opera como norma del derecho tributario que impongan cargas o señalen excepciones a las mismas.

En este Reglamento, se aprecia que, en general cumple con las funciones reglamentarias en cuanto a que desarrolla los principios genéricos en el Artículo 52. También se aprecia sin em-

bargo, algunos casos en el que el poder judicial se extralimitó en sus funciones reglamentarias a que alude en el artículo 89 ' Fracción I de la Constitución pues establece requisitos no señalados en el precepto que se reglamentó, lo que hace presumir un vicio de inconstitucionalidad.

En efecto, tal es el caso de los impedimentos para que ' el Contador Público dictamine sobre los Estados Financieros de ' un contribuyente a que se refiere el artículo 7 reglamentario.

El dictámen que formulen Contadores Públicos relativos ' a los Estados Financieros del contribuyente, constituyen un instrumento útil en el proceso de fiscalización tanto para las autoridades fiscales como para los particulares, pues como se establece en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, ' los hechos afirmados en los dictámenes se presumen ciertos siempre que se cumpla con los requisitos previstos en dicho precepto y en lo de su reglamento.

El Contador Público que va a dictaminar tiene una serie ' de obligaciones que cumplir y reglamentos que seguir al formular su dictámen. Estos lineamientos y obligaciones se prevén ' básicamente en los artículos 9 y 10 del aludido reglamento.

El informe solicitado por la Dirección General de Fiscalización, debe ser breve describiendo en forma muy general las ' características mercantiles, financieras y jurídicas, una sfnt

sis del sistema de control interno y comentario de las obligaciones fiscales de su cliente; ya que la inclusión de aspectos como el alcance del trabajo desarrollado y procedimientos de auditoría aplicados no le agregan ninguna información adicional de valor al informe del Contador Público y aumenta el costo de trabajo.