

*Luján*  
17



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y  
ADMINISTRACION**

**“ INICIO Y PLANEACION DE UNA AUDITORIA  
PARA EFECTOS FISCALES ”**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A N:**

**RENE A. PEREZ ABAROA**

**CARLOS E. ARREOLA TOLEDO**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:**

**DR. DANIEL RAMOS SANCHEZ**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## INDICE

	Pág.
INTRODUCCION. . . . .	1

### CAPITULO I

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA ORDEN DE AUDITORIA.	7
a).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	
b).- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.	
c).- Ley Federal del Impuesto Sobre la Renta.	
d).- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos-Mercantiles.	
e).- Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos.	
f).- Código Fiscal de la Federación.	

### CAPITULO II

INVESTIGACION PREVIA A LA ENTREGA DE LA ORDEN DE AUDITORIA. . . . .	35
a).- Verificación de la existencia actual de la Empresa.	
b).- Verificación del nombre y del domicilio.	
c).- Investigación de sus antecedentes fiscales.	
d).- Evaluación de la magnitud de la Empresa.	

### CAPITULO III

PERSONAL QUE EJECUTA LAS AUDITORIAS Y SUS RESPONSABILIDADES. . . . .	37
--	----

- a).- Auditor.
- b).- Supervisor.
- c).- Ayudante de auditor.
- d).- Que obligaciones de guardar reserva debe tener el personal que ejecuta la auditoría.
- e).- Conocimiento del programa de inicio.

CAPITULO IV

ENTREGA DE LA ORDEN DE AUDITORIA. . . . . 57

- a).- Personas a quienes se puede entregar la orden.
- b).- Procedimientos a seguir en caso de negación de recibo de la orden. . . . .

CAPITULO V

INICIO

INICIO DE LA AUDITORIA. . . . . 63

- a).- Concentración y control de la documentación.
- b).- Recorrido físico de todas las instalaciones y locales.
- c).- Evaluación de la documentación concentrada.
- d).- Evaluación del Control Interno.
- e).- Pruebas Mínimas de Inicio.

CAPITULO VI

ENFOQUE EN LA REVISION EN: . . . . . 98

- a).- Ingresos.
- b).- Costo de Ventas.
- c).- Deducciones.

- a).- Auditor.
- b).- Supervisor.
- c).- Ayudante de auditor.
- d).- Que obligaciones de guardar reserva debe tener el personal que ejecuta la auditoría.
- e).- Conocimiento del programa de inicio.

CAPITULO IV

ENTREGA DE LA ORDEN DE AUDITORIA. . . . .	57
a).- Personas a quienes se puede entregar la orden.	
b).- Procedimientos a seguir en caso de negación de recibo de la orden. . . . .	

CAPITULO V

INICIO

INICIO DE LA AUDITORIA. . . . .	63
a).- Concentración y control de la documentación.	
b).- Recorrido físico de todas las instalaciones y locales.	
c).- Evaluación de la documentación concentrada.	
d).- Evaluación del Control Interno.	
e).- Pruebas Mínimas de Inicio.	

CAPITULO VI

ENFOQUE EN LA REVISION EN: . . . . .	98
a).- Ingresos.	
b).- Costo de Ventas.	
c).- Deducciones.	

CAPITULO VII

<b>CONCLUSIONES.</b> . . . . .	<b>117</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.</b> . . . . .	<b>120</b>

## INTRODUCCION.

El objeto principal de la investigación de este trabajo, es el de enfatizar la importancia que para el profesionalista en contaduría Pública debe tener el conocimiento de las leyes tributarias.

Cualquier nación debe prestar múltiples servicios y construir diversas obras que son de interés colectivo para sus habitantes, todo ello requiere erogaciones que deben ser cubiertas mediante aportaciones de sus ciudadanos.

Así se configura a nivel muy sencillo, los ingresos y los egresos del estado y se da base a su estructura financiera, es decir, a las Finanzas Públicas.

Naturalmente que si los habitantes de un país sostienen las finanzas de éste, entonces las contribuciones de dichos habitantes deben ser acordes a su propia capacidad económica y a su situación social. Es obvio que una persona de muy escasos recursos o ingresos no tiene la misma capacidad contributiva que una persona con gran patrimonio y altos ingresos. Un campesino por su propia situación socio-cultural, para contribuir tampoco puede cumplir con iguales reglas que un profesionalista o un industrial, quienes en general se en -

cuentran en una posición social y cultural más elevada.

En todo grupo social necesariamente tienen que relacionarse sus miembros para cumplir con los fines naturales y espontáneos que han sido puestos de manifiesto por la propia naturaleza del hombre.

En todo grupo social se advierte la presencia de una parte formada de una o varias personas que rigen sus destinos e imponen los medios necesarios para el bienestar de sus miembros.

Con base en lo anterior, es obvio pensar que el fisco es un sector de nuestra sociedad tan importante, como importantes son el orden disciplinario, el bienestar material y el desarrollo económico de los miembros de dicha sociedad.

Precisamente de la cooperación espiritual y material de los miembros de un núcleo social surgen los medios para que subsista dicha sociedad, siendo un sector de esa sociedad, el encargado de administrar y distribuir dichos elementos económicos.

Por eso nuestra legislación fiscal mexicana se apoya en el principio de justicia que dice: "Todos los ciudadanos deben contribuir de acuerdo con sus facultades al sostenimiento del gobierno".

Puede decirse que el fisco es el conjunto de leyes y organismos que imponen y regulan la contribución de los miembros de la sociedad.

En nuestro medio económico-social, ya sea a nivel empresa lucrativa, ya sea en el individuo asociado o no asociado concretamente con otros, prevalecen todos los ordenamientos fiscales, los cuales deben interpretarse, respetarse y cumplirse de acuerdo a lo dispuesto en dichas leyes tributarias.

Para que esa interpretación, respeto y cumplimiento, sean verificados, se hace necesario la intervención de personas capacitadas, técnica y moralmente para que presten asesoramiento y coadyuven con el contribuyente.

En la actualidad, es necesaria la actuación eficiente del profesional en contaduría pública en el área fiscal, ya que su preparación técnica, su conocimiento de las leyes fiscales e impositivas, así como el conocimiento de las causas que originan las contribuciones, lo acreditan como idóneo en este campo.

Son muchas las tareas que en materia fiscal realiza el contador público: Cada individuo o agrupación de individuos debe situarse en el orden fiscal y por lo tanto debe de

terminar su régimen fiscal.

De las propias leyes fiscales emanan una serie de mandatos tales como inscripciones, empadronamientos, registros, manifestaciones, etc., para cuyo cumplimiento con frecuencia interviene la asesoría del contador público y hasta la ejecución de muchas de estas obligaciones es por personas dirigidas por dicho profesional.

En este terreno la responsabilidad social del contador público es importante, ya que está de por medio no sólo una persona o un grupo, sino la sociedad entera; está de por medio el desarrollo socio económico de una nación; está en sus manos la justicia y bienestar social. Por lo mismo, no basta la preparación académica ni la experiencia adquirida, sino que cada vez debe prepararse más el contador público respecto del espíritu, modificaciones y matices fiscales así como motivarse y motivar a los demás en el sentido de aclarar y subrayar la importancia y necesidad del cumplimiento completo y oportuno de cada una de las disposiciones fiscales.

En el sector de la sociedad que se llama gobierno y que forma parte muy importante y definitiva de nuestra sociedad, y que es semejante a una gigantesca empresa. Es una unidad que se mueve mediante finanzas, organización, administra

ción. Esta enorme empresa es decisiva para el bienestar de la comunidad, puesto que de ella emanan servicios públicos, fuentes de trabajo, financiamientos, y en una palabra, es la que regula la economía y finanzas de toda una nación, estado o pueblo.

Por lo tanto, el profesional en contaduría pública tiene un campo muy amplio para ejercer su profesión con resultados sorprendentemente útiles y trascendentales a la sociedad entera.

Una de ella es cuando el profesional en contaduría pública ayuda al propio gobierno a vigilar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente mediante la auditoría fiscal.

La auditoría fiscal o mejor dicho la Dirección General de Auditoría Fiscal tiene entre sus principales facultades la de vigilancia y de revisión a los causantes, lógicamente que para poderlas llevar a cabo, es necesario que tanto la institución como los contadores que la representan tengan conciencia plena de los conocimientos que deben poseer, tanto de los inherentes a su profesión como de los que le son propios a un especialista en la auditoría fiscal, es decir, que además de los conocimientos de auditoría, contabilidad general, finanzas, etc., de conocer las disposiciones legales que afectan a los causantes incluyendo las limitaciones-

y atributos que las leyes correspondientes señalan y en consecuencia asimilar perfectamente cual es el objeto que la auditoría fiscal persigue, pues así como para poder resolver un problema cualquiera, se tiene que atender primeramente el mismo, así también para crear una planeación de procedimientos de auditoría fiscal se tiene que conocer cual es el objetivo de la misma y las facultades que se tienen para lograrlo.

Se espera contribuir en algo para el alcance y desarrollo de estos objetivos.

## CAPITULO I.

## FUNDAMENTOS LEGALES DE LA ORDEN DE AUDITORIA.

a).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Según el artículo 16 de esta ley, las autoridades competentes podrán mediante mandamiento escrito, molestar a la persona, familia, domicilios, papeles o posesiones de la misma y visitarla para comprobar mediante la exhibición de los libros y papeles indispensables que ha acatado las disposiciones fiscales, citándose en dicho mandamiento, las disposiciones legales aplicables al caso y el motivo por el cual se efectúa dicho procedimiento, sujetándose las visitas "a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos", es decir, que la orden sea por escrito, que la misma exprese el lugar en que ha de efectuarse la visita, que se señale a la persona que habrá de visitarse y el objetivo que se persigue y al cual deberá limitarse la diligencia.

b).- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.- Es en el artículo 31 de este mandamiento donde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le conceden entre otras las facultades de:

VIII a.- Asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes.

XIV b.- Intervenir en representación de la Federación en controversias fiscales.

XV c.- Hacer uso de las que le atribuyan expresamente las leyes y controversias fiscales.

XV c.- Hacer uso de las que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Así mismo en el artículo 18 de esta misma ley se impone la necesidad de la expedición de un Reglamento Interior para las Secretarías de Estado en donde se determinan "Las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias".

Con relación a estos artículos, el 16 de esta ley orgánica concede al titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de delegar el trámite y resolución de los asuntos de su competencia a sus funcionarios subordinados. En resumen, en los citados artículos de esta Ley se conoce que en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo que tiene principal injerencia en los aspectos fiscales y que la misma puede delegar sus funciones en los titulares de las dependencias que son creadas para hacer uso de sus facultades siempre y cuando exista un reglamento interior que lo-

determine.

c).- Ley Federal del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 13.- Las autoridades fiscales tienen facultad para las declaraciones de los causantes, a fin de verificar los datos que consigan; para comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta Ley y por las demás disposiciones legales y reglamentarias aplicables, y en su caso, para formular liquidaciones por concepto de impuestos omitidos. Para estos fines, las autoridades tendrán en cuenta las manifestaciones escritas de los causantes, las pruebas aportadas por estos y el resultado de las auditorías e investigaciones practicadas.

Si la revisión a que se contrae el párrafo anterior resultan diferencias a cargo del contribuyente, éste deberá cubrirlas con recargos computados desde la fecha en que debió hacerse el pago y quedará sujeto en su caso a las sanciones que procedan.

Los causantes están obligados a conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante 5 años contados a partir de la fecha en que se presentaron las declaraciones, los libros y documentos relacionados con ellas. Sin embargo, tratándose de la documentación correspondiente a activos depreciables o amortizables, así como la de las ventas en abonos, el plazo de cinco años comenzará a com

putarse a partir del ejercicio siguiente a aquel en que terminaron de depreciarse o amortizarse los activos o del último en que se haya cobrado o concluído las operaciones de ventas en abonos.

Asimismo, deberán de conservar la documentación correspondiente a aquellas partidas respecto de las que hubieren promovido algún recurso o juicio, durante un plazo de cinco años, computados a partir de la fecha en que quede firme la resolución que ponga fin al negocio.

Los causantes que no estén obligados a presentar de claraciones ni llevar libro alguno, deberán conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante cinco años contados a partir de la fecha en que realicen el pago del gravamen, toda la documentación relacionada con sus obligaciones fiscales.

Artículo 14.- Para los efectos a que se refiere este artículo anterior, las autoridades fiscales además de las facultades que les otorga el Código Fiscal de la Federación, tendrán las siguientes:

Fracción I.- Requerir a los causantes con el fin de que exhiban en su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades, los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás do-

cumentos que consideren indispensables para el estudio de -- sus declaraciones.

Fracción II.- Pedir a los propios causantes los informes que estimen necesarios, con el fin de determinar el im - puesto a su cargo;

Fracción III.- Ordenar actos de vigilancia, con el - fin de comprobar la verdadera situación económica de los cau - santes y el debido cumplimiento de las obligaciones que les - impone esta ley.

Fracción V.- Ordenar que se practique a los causantes visitas y revisión de sus libros, documentos y corresponden - cia, con el fin de comparar los datos de las declaraciones - presentadas o suplidas.

d).- La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mer - cantiles, en su capítulo XI, artículo 61 faculta a la Secre - taría de Hacienda y Crédito Público para la vigilancia y cum - plimiento de la Ley, que a la letra dice, artículo 61 "La Se - cretaría de Hacienda y Crédito Público, es la autoridad fis - cal facultada para la vigilancia del cumplimiento de la Ley - Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y en espe - cial para:

1.- Exigir de los causantes la adopción y estableci - miento de medidas de control.

II.- Obtener la práctica de auditorías a los causan - tes, así como obtener los datos e informes que tengan rela -

ción con el objeto de las mismas.

III.- Exigir en el domicilio de los contribuyentes, - la exhibición de los libros de contabilidad, auxiliares, re - gistros y documentos comprobatorios de los asientos respecti - vos.

IV.- Verificar físicamente, clasificar, valorar o comprobar que toda clase de bienes en tránsito o en lugares de almacenamiento, estén amparados por la documentación prevista en las disposiciones fiscales.

V.- Efectuar toda clase de investigaciones con datos, informes, o documentos solicitados a los causantes, así como los recabados de terceros.

VI.- Solicitar de las dependencias federales, estatales y municipales y de los fedatarios los informes y datos - que obren en su poder y que sean necesarios para las investi - gaciones.

VII.- Solicitar todos los elementos para comprobar -- el cumplimiento de esta ley.

VIII.- Integrar grupos de vigilancia, ya sea solo con personal de la Secretaría, o también de los Gobiernos de los Estados, o de Organizaciones que agrupen o representen causan - tes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrán de - legar el ejercicio de estas facultades en la autoridad fis - cal que estime conveniente.

Por otra parte la Ley de Ingresos Mercantiles refuerza ese derecho de la S.H. y C.P. en su artículo 46 fracciones XIII y IX que a la letra dice:

Artículo 46.- Son obligaciones de los causantes:

Fracción XIII.- Proporcionar a las autoridades fiscales los datos o informaciones que se les soliciten dentro del plazo fijado para ello.

Fracción IX.- Recibir las visitas de investigación y proporcionar a los auditores o a los investigadores los libros, datos, informes, documentos y demás registros que soliciten para el desempeño de sus funciones.

e).- Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos.-

Artículo 50. tercer párrafo: Fuera de las zonas de vigilancia las mercancías podrán transitar sin necesidad de los expresados documentos; pero los funcionarios superiores de la Secretaría de Hacienda y el director y subdirector de Aduanas tendrán completa libertad de acción en todo tiempo y lugar, cuando lo estimen conveniente o haya denuncia de que se ha lesionado el interés fiscal, para exigir la comprobación de que se han acatado las disposiciones fiscales y PARA ORDENAR CON IGUAL OBJETO VISITAS A ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES, A NEGOCIACIONES INDUSTRIALES Y A LAS DOMICILIARIAS DE CUALQUIER ORDEN, ASI COMO LA INSPECCION DE NAVES QUE SE ENCUENTRAN DENTRO DE LAS AGUAS TERRITORIALES Y LA DE TODA CLASE DE VEHICULOS QUE TRANSITEN EN EL PAIS. Las administracio-

nes de aduanas podrán ejercer las mismas acciones dentro de la jurisdicción y zona de vigilancia de la respectiva aduana a la que estén adscritos. Fuera de la zona jurisdicción, sólo ejercerán esa facultad por delegación expresa del director del propio ramo, quien queda autorizado también para hacer extensiva esa delegación en otros funcionarios o empleados.

f).- Código Fiscal de la Federación.- En acorde con el artículo 16 de nuestra Constitución Política, el artículo 83, Fracc. I, II, V, VII, VIII, del Código, reafirma el mandamiento de aquel, siendo este último el que presenta las facultades más específicas y en forma de complemento ya que -- aparecen analíticamente las facultades de practicar visitas domiciliarias y las medidas necesarias para poder realizar las, no sólo a los causantes directamente sino también a terceros y a responsables solidarios, así como recabar datos o informes de las autoridades competentes y funcionarios públicos para poder revisar sus libros y documentos, verificar, clasificar, valorar o comprobar bienes del causante, solicitar información y datos, allegarse de pruebas necesarias que impliquen delitos fiscales y en caso dado, presumir los ingresos determiniéndoles estimativamente, pudiendo solicitar el auxilio de la fuerza pública para poder ejercer las anteriores facultades, asimismo, para el caso que lo requiera existe la atribución en dicho precepto de nombrar depositario al sujeto pasivo visitado.

Mientras que el artículo anterior sólo hace referencia de las variadas facultades que tiene el fisco sobre los causantes, el artículo 84 del mismo Código presenta lo que podría llamarse "las reglas del juego", es decir, los requisitos que norman parte de la actuación de los visitadores fiscales, coincidiendo y complementando también el artículo 16 constitucional.

Coincidiendo en que las visitas domiciliarias deben efectuarse previo mandamiento expedido por autoridad competente, donde se exprese el lugar en donde debe efectuarse la diligencia, la persona o personas y el objetivo que se busca consignado el resultado de la visita en acta en presencia de dos testigos.

Complementando que además de lo anterior, en el mandamiento escrito deben citarse los nombres de los visitadores, los impuestos que habrán de revisarse y el período que debe abarcar la visita.

Asímismo este precepto agrega que la orden de visita debe ser recibida por el representante legal o por quien se encuentre en el lugar debiéndose identificar los visitadores.

También se establece en este multicitado artículo 84, las facultades para el desarrollo y término de la visita como son las de poder recoger documentación del domicilio del-

visitado para obtener fotocopias de la misma, la de poder recoger libros, registros y documentos, siempre y cuando se presenten los siguientes motivos.

a).- Existencia de libros, registros o sistemas que no estén autorizados.

b).- Existencia de libros, registros o sistemas que no coincidan con los autorizados.

c).- El no presentar declaraciones o manifestaciones fiscales.

d).- La no coincidencia de los datos en libros, registros o sistemas de contabilidad autorizados con los asentados en las declaraciones o manifestaciones fiscales.

e).- La carencia total o parcial de estampillas en los documentos.

f).- Cuando el causante impida, se niegue, dificulte o imposibilite la visita.

g).- La violación de sellos oficiales.

Así también se obliga a los visitantes, el levantar actas parciales en el transcurso cumpliendo con las formalidades del acta final, es decir, que deben constarse los hechos y omisiones en forma circunstanciada, absteniéndose los visitantes de emitir opinión alguna, concluir dichas actas con las firmas del visitado, los testigos y todos o cualquiera de los visitantes, previendo que en caso de negativa de aquellos debe ser constada en el acta para que no pierda va-

lidez dicho documento del cual debe entregarse una copia legible al representante del visitado.

En conclusión, todos estos señalamientos establecen los requisitos de una visita domiciliaria, las facultades de secuestrar documentación, y los motivos para hacerlo.

Artículo 84-A.- La creación del artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de Enero de 1979, ha originado serias polémicas respecto a su interpretación y aplicación dentro del ambiente fiscal y resulta importante analizarlo porque las tendencias de su interpretación están influyendo para limitar la facultad de revisión de ejercicios anteriores al ejercicio base que se esté o se haya revisado, lo que comúnmente se conoce como "Ampliación de la Visita". En lo particular y después de analizar objetiva y concienzudamente dicho mandamiento hemos concluido en los siguientes razonamientos:.

1o.- Según la exposición de motivos y en lo que se refiere a la creación del artículo en cuestión, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretende mediante la imposición del mismo, fomentar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los causantes, y en consecuencia mayores niveles de recaudación, ofreciendo a cambio el abstenerse de liquidar ejercicios anteriores al último de 12 meses siempre y cuando por éste, se hayan pagado correcta

mente los impuestos correspondientes, antes de que dicha Secretaría inicie la "ampliación de sus facultades fiscales de comprobación".

2o.- En el contenido del artículo 84-A, en su primer párrafo, se hace mención que "... para fijar en cantidades líquidas créditos fiscales o dar base para su liquidación -- con motivo de la aplicación de sus facultades de comprobación..." Las autoridades fiscales deben sujetarse al siguiente procedimiento que en términos generales dice así:

I.- Deberá liquidarse, primeramente, el último ejercicio de 12 meses, si existen irregularidades.

II.- Cuando se determine que el causante incurrió en irregularidades podrá formularse en ese momento o con posterioridad liquidaciones sobre ejercicios anteriores sin más limitaciones que las que impone la caducidad y siempre que las irregularidades sean las siguientes:

a.- Omisión en el pago de utilidades a los trabajadores.

b.- Omisión de operaciones, ingresos, compras y alteración del costo.

c.- Compras o gastos no realizados e indebidamente registrados, gastos no propios del giro indebidamente registrados.

d.- Omisiones en el pago de impuestos retenibles.

e.- Alteraciones en la contabilidad o que adolezca de

irregularidades.

f.- Negativa para recibir la orden de visita, se impida el acceso a las instalaciones y se dificulte o imposibilite la visita.

3o. Asimismo en el último párrafo de la II fracción, se confirma la facultad de las autoridades competentes de liquidar más de una vez un mismo ejercicio, siempre y cuando se conozcan hechos nuevos que impliquen irregularidades fiscales.

Hacemos hincapié en que tanto la exposición de motivos como las fracciones y párrafos ya citados, son los suficientemente claros y precisos para dar a entender del procedimiento que obligatoriamente las autoridades liquidadoras tiene que seguir, cabe esta aclaración, debido a que, como citamos al principio, las interpretaciones generales de este artículo han dado a pensar que se trata de un procedimiento de revisión y no de liquidación según pudimos deducir de las siguientes situaciones:

A.- Entre la gran cantidad de conferencias sobre las reformas a las leyes fiscales, tuvimos la oportunidad de asistir a algunas de ellas y en la que fue patrocinada por la Asociación de Exalumnos de la Escuela Superior de Comercio y Administración, escuchamos que uno de los expositores advertía a los concurrentes que si en sus respectivas empre-

sas llegasen a tener o tuvieran ya una visita domiciliaria - por parte de las autoridades fiscales, solamente recibirán a las que se circunscriban al último ejercicio de 12 meses y - en caso de que durante la visita o al inicio de la misma los visitantes pretendieran revisar mediante orden escrita los ejercicios anteriores, deberían negarse a recibirla ya que - dichas autoridades según el artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación, no están facultadas para hacerlo sino hasta que se liquide el último ejercicio en caso de proceder.

B.- Asimismo, en una edición de leyes tributarias dirigidas por dos conocidos competentes Contadores Públicos, - al presentar el artículo 84-A y sus fracciones los titularon de la siguiente forma:

84-A PROCEDIMIENTOS DE REVISION POR LAS AUTORIDADES - FISCALES".

Frac. I "REVISION DEL ULTIMO EJERCICIO".

Frac. II "POSIBILIDAD DE REVISION POSTERIOR".

Frac. VI "REVISION DE IMPUESTOS RETENIDOS".

Frac. VII "CUANDO PROCEDE REVISAR OTROS EJERCICIOS".

Como puede observarse, según las opiniones anteriores, el artículo invocado regula a las autoridades revisoras y no las liquidadoras, lo que implicaría que el procedimiento debería efectuarse de la siguiente manera:

1o. Girar una orden de visita domiciliaria a los causantes solamente por el último ejercicio de 12 meses.

2o. En caso de conocer las irregularidades, las mismas deberían de remitirse a las autoridades liquidadoras.

3o. Una vez discutida la situación fiscal, la cual podría durar el tiempo que ustedes se quieran imaginar si se llegara a determinar que el causante incurrió en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales y se liquidará el ejercicio revisado, entonces si puede la autoridad competente girar otra orden para revisar ejercicios anteriores al último de 12 meses.

En nuestra opinión este procedimiento implicaría tres principales ventajas para el causante, la primera es que si una vez que se le comprueben las irregularidades y se liquide el último ejercicio de 12 meses los visitadores fiscales no podrán contar con el elemento sorpresa, para revisar los ejercicios anteriores al líquido y la segunda es que durante el tiempo comprendido entre el inicio de la visita de revisión del último ejercicio de 12 meses y el momento de su liquidación, el causante afectado contaría con el tiempo suficiente para prepararse a recibir a los visitadores fiscales y poder manejar sus libros, registros y documentación en forma adecuada.

Ahora bien, con relación a lo expuesto en los incisos A y B, no encontramos razón para que se pretenda confundir el concepto de liquidación que es el que aparece en el artículo

lo 84-A con el concepto de revisión a menos que el mismo lo hubiera tratado de relacionar, dicha persona, que se haya relacionado dicho artículo con lo dispuesto por el "Programa de Intensificación de Revisiones y facilidades a los Contribuyentes" y solamente así quieren opinar que dicho artículo afecta las facultades de revisión, tendrán razón en parte, lo cual quedará comentado más adelante.

Según nuestra interpretación, se deberá ajustar el procedimiento para determinar los ejercicios sujetos a revisión y a liquidación a los siguientes pasos siendo los tres primeros relativos a la revisión y aunque no están regulados directamente por el artículo 84-A debido a su creación, deben llevarse a cabo por razones de índole práctico como se indica en los mismos.

1o.- La autoridad competente podrá girar orden de visita por un solo ejercicio el cual será el último de 12 meses, no porque no tengan facultad de revisar los anteriores, sino porque en caso de encontrar irregularidades efectivamente comprobadas en ellos, las autoridades liquidadoras no tienen la facultad de liquidarlos si no lo hacen primero por el último ejercicio.

2o.- En caso de encontrarse irregularidades de importancia, se deberá expedir orden de visita por los ejercicios anteriores sujetándose a lo dispuesto por la caducidad y sin

necesidad de justificar tal procedimiento ante el causante.

3o. Levantar acta con los hechos u omisiones conocidos y remitir documentación a las autoridades correspondientes.

4o. A partir de que los resultados de la visita se encuentran en poder de las autoridades liquidadoras desde ese momento, el procedimiento queda sujeto a lo establecido en el multicitado artículo 84-A.

5o. Si se determina que el causante verdaderamente incurrió en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el último ejercicio, lo cual dependerá de la veracidad, procedimientos, experiencia, conocimientos y documentación que remitieron así como de inconformidad y pruebas presentadas por el causante, la visita, entonces procede liquidar los ejercicios anteriores, siempre y cuando se comprueben las irregularidades y que éstas sean las citadas en la II fracción del artículo en cuestión.

A mayor abundamiento en el último párrafo de la fracción II se confirma la facultad de liquidar más de una vez un mismo ejercicio, siempre que se trate de hechos diferentes en cada liquidación, lógicamente si para cuando se conozcan nuevos hechos debido a la ampliación de las facultades fiscales de comprobación, han transcurrido dos, tres, o cua-

tro años, la liquidación del ejercicio estará a lo dispuesto en la fracción I de este artículo, es decir, que para entonces si en el último ejercicio de 12 meses no tiene irregularidades podría pensarse que tampoco existen facultades para liquidar el ejercicio en que se conocieran hechos nuevos, sin embargo, según este último párrafo la II fracción si es posible llevar a cabo su liquidación, lo que implica que puede revisarse cualquiera de los últimos ejercicios siempre que existan motivos para hacerlo..

Es muy importante hacer notar que el procedimiento que se les ha impuesto a las autoridades liquidadoras, sólo es aplicable en aquellos ejercicios a liquidar cuyas irregularidades se hayan derivado de una revisión de visita domiciliaria que se haya iniciado a partir del 1o. de enero de 1979 - en adelante, es decir, que en caso de que a un causante se le haya girado orden de visita domiciliaria de uno y hasta cinco ejercicio y haber iniciado antes de la fecha citada, una vez que el resultado de la revisión se encuentre en poder de las autoridades liquidadoras y que se haya comprobado que el causante sí ha cumplido con sus obligaciones fiscales aún así se podrán liquidar los ejercicios anteriores, con fundamentos en el artículo 9o. transitorio del Código citado y que a continuación se transcribe:

"El artículo 84-A, del Código Fiscal de la Federación, no se aplicará respecto de los actos de comprobación llevados

a cabo por las autoridades fiscales, iniciados antes del 1o. de enero de 1979".

Anteriormente existió el Programa de Intensificación de Revisiones y Facilidades a los Contribuyentes.- Con fecha 11 de septiembre de 1973, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió el Acuerdo número 101-577, el cual y según sus considerados fue girado persiguiendo los siguientes objetivos:

1o. Incrementar en forma importante el ingreso tributario.

2o. Abatir los niveles de evasión fiscal.

3o. Hacer posible el pago de los impuestos derivados de la acumulación de responsabilidades por diferencias de impuestos, recargos y sanciones de los contribuyentes que incurren en la evasión fiscal.

4o. Invitar a los causantes a corregir su situación respecto al fisco.

La importancia que revista este documento es que dicho acuerdo es el único que condiciona las visitas domiciliarias en cuanto a su ampliación hasta por los cinco últimos ejercicios y cuyas características son las siguientes:

1o. La vigencia de dicho acuerdo se establece en los términos siguientes:

"Las facilidades a que se refiere este acuerdo se --

otorgarán solo durante el año de 1973, en la inteligencia de que en las revisiones que se practiquen en años posteriores al de 1973 se observará lo dispuesto en el punto IV de este propio acuerdo".

2o. En virtud de la vigencia se transcriben a continuación las fracciones I, II y IV, por ser éstas de vital importancia para la exposición de nuestras conclusiones al respecto:

"Fracción I" Pueden acogerse a las facilidades que otorga este acuerdo los sujetos al impuesto al ingreso global de la empresa, cuando en el último ejercicio regular de 12 meses hubieran declarado ingresos acumulables que no excedan la cantidad de \$ 20'000,000.00. Dichos contribuyentes podrán corregir las omisiones o irregularidades en que hubieren incurrido en materia de impuesto sobre la renta, como causantes al ingreso global de las empresas o como retenedores del impuesto sobre productos del trabajo, productos del capital o como causantes del impuesto del 1% sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, salvo que hubieran efectuado la retención sin hacer el entero correspondiente ni cuando se trate de retenciones por pagos hechos a personas residentes en el extranjero, los mismos contribuyentes podrán ratificar errores u omisiones en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y en los impuestos especiales".

Fracción II. "Las personas obligadas a presentar declaraciones del impuesto al ingreso global de las personas físicas, del impuesto sobre productos del trabajo y del impuesto sobre productos o rendimientos del capital, cualquiera que sea el monto de su ingreso, podrán corregir omisiones o irregularidades en que hubieren incurrido en los mismos impuestos, ya sea como causantes o como retenedores, con las mismas salvedades indicadas en el punto que antecede".

Fracción IV. "Las revisiones, auditorías e inspecciones para vigilar el cumplimiento de obligaciones en relación con los impuestos a que se refieren los puntos I y II se iniciarán invariablemente por el último ejercicio y si resultara que conforme a la declaración presentada o de acuerdo con las declaraciones complementarias el propio causante no ha incurrido en omisiones o irregularidades graves, las revisiones, auditorías o inspecciones se limitarán a dicho último ejercicio, sin entenderse a los anteriores, si por lo contrario en el último ejercicio o con posterioridad el causante hubiera incurrido o incurre en las citadas anomalías, la revisión, auditoría o inspección se extenderá a los últimos cinco ejercicios, en los términos de ley".

Al llevarse a cabo los planteamientos relativos al artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación hicimos mención de aceptar en parte de que no existe facultad del fisco para revisar ejercicios anteriores al último de 12 meses, -

siempre y cuando dicha afirmación se derivara de la relación que existió entre el citado artículo y lo establecido en el programa de intensificación de revisiones y facilidades a los contribuyentes, por las siguientes razones:

Es innegable que ambos preceptos, condicionan la revisión y liquidación, respectivamente, de ejercicios anteriores al hecho de que existan o no irregularidades, derivadas del incumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el estricto sentido del derecho, puede afirmarse que un causante ha incurrido en una irregularidad cuando ésta le ha sido legalmente comprobada, esto viene a colación en virtud de que es por sistema que las autoridades fiscales revisoras al practicar una visita domiciliaria por el último ejercicio de 12 meses, como lo dispone este programa, se encuentre con hechos u omisiones que "la ampliación de la revisión por cuatro ejercicios más e inmediatamente y en algunas veces sin haberse terminado la auditoría del último ejercicio, giran la orden escrita para efectuarla, es decir, que para las autoridades revisoras basta con que durante la visita se conozcan que el causante en el incumplimiento fiscal para que se considere esto como una irregularidad y por consecuencia extiende la visita por los ejercicios anteriores.

Dicho procedimiento puede implicar dos circunstancias:

1o. Si el causante una vez que se le haya aplicado el anterior criterio, se consignen los hechos u omisiones en un acta fiscal, se remitan los resultados a las autoridades liquidadoras y éstas sancionen al mismo, sin que aquél interponga una inconformidad y las pruebas para refutar los resultados, el procedimiento resulta satisfactorio para el fisco pero no es el correcto.

2o. Si en caso contrario, una vez que al causante se le haya levantado el acta final y este remitida su inconformidad y documentación comprobatoria correspondiente y pudiera desvirtuar los hechos u omisiones en el acta final del último ejercicio de 12 meses, es decir, que lógicamente compruebe que las irregularidades que le atañen no existan, impedirá que se le liquiden todos los ejercicios revisados y aunque no pudo evitar la ampliación de la visita, si demuestran que el procedimiento de ampliar las revisiones hasta por cinco ejercicios por hechos u omisiones conocidos (NO COMPROBADOS LEGALMENTE) durante la visita al último ejercicio de 12 meses, resulta arriesgado, costoso, equivocado o ilegal.

Esto nos lleva a resumir que en caso de que los visitantes fiscales aún con las pruebas y procedimientos suficientes, llegasen a conocer incumplimientos, por parte de los causantes a las leyes fiscales, no se deben considerar legalmente como irregularidades, sino hasta que, con o sin objeciones fundamentadas por parte del causante, las autori-

dades liquidadoras las dictaminen como tal.

Ahora bien, siendo que "vivimos en un régimen de garantías específicas con leyes de aplicación estricta" el fisco en caso necesario si tendría la facultad de revisar a causantes del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas y del Impuesto de Ingreso global de las Empresas con más de - - - \$ 20'000,000.00 de ingresos acumulables, ya que en lo que se refiere a las personas físicas, en la 2a. cláusula del programa en cuestión se otorga el derecho de no revisar por cinco años si no tienen irregularidades en el último de 12 meses a "personas obligadas a presentar declaraciones del impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Productos del Trabajo y del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital" los cuales a partir del 1o. de enero de 1979 fueron totalmente modificados y ya no existen bajo ese nombre en la Ley del Impuesto sobre la Renta, encontrándose actualmente clasificados en diferentes capítulos.

Este programa de facilidades del 11 de septiembre de 1973 fue derogado el 1o. de enero de 1979, según artículo 10 transitorio de la ley que modifica diversas disposiciones fiscales del 22 de diciembre de 1978 publicado en el diario oficial el 29 de diciembre de 1978. Se hace mención al mismo en virtud que la Dirección General de Auditoría Fiscal tiene facultades para revisar cinco ejercicios anteriores.

**g) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

En el artículo 57 de este Reglamento se encuentran precisamente el motivo de la existencia y facultades de la Dirección General de Auditoría Fiscal, siendo dicho artículo el que determina y especifica en detalle una por una de las facultades y actividades de la citada Dirección y Dada la importancia que tiene este precepto para los fines de nuestro estudio nos permitimos transcribirlo en su totalidad ya que será el principal auxiliar de nuestro objetivo.

"Compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal".

"I.- Proponer, para aprobación superior, la política y los programas de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de impuestos federales, oyendo la opinión de las Direcciones Generales de Administración Fiscal Central, de Administración Fiscal Regional y de Aduanas".

"II.- Establecer los sistemas y procedimientos a que deba ajustarse la inspección y comprobación en materia de impuestos federales y las que deban realizar en materia de su competencia, las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y los fiscos de las entidades federativas coordinados o que actúen por delegación, así como evaluar sus resultados".

"III.- Intervenir en la celebración de convenios de--

coordinación fiscal con las entidades federativas o en la formulación de acuerdos de delegación en favor de las mismas, - en la materia de su competencia".

"IV.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones y reconocimientos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos federales".

"V.- Comunicar los resultados obtenidos en las visitas, inspecciones, verificaciones y reconocimientos a todas las autoridades administradoras de los impuestos federales - y a los organismos fiscales autónomos que correspondan, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus atribuciones".

"VI.- Recibir de los particulares las inconformidades que formulen y las pruebas que ofrezcan para desvirtuar los hechos contenidos en las actas remitiéndolos con los resultados de ésta, en los términos de la fracción anterior".

"VII.- Llevar el registro y control de los Contadores Públicos autorizados para formular dictámenes sobre los estados financieros, en relación con las declaraciones de los causantes, así como revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales".

"VIII.- Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de las infracciones y de la presunta comisión de delitos fiscales de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones".

En conclusión podemos decir que:

El Congreso de la Unión es el órgano federal que está facultado para imponer las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público según lo ordenan las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución; también, el Congreso tiene facultades para revisar y aprobar el gasto público, según lo establecen los artículos 73 XXVIII y 74 IV de la misma Constitución.

Esas funciones del Congreso de la Unión, son cumplidas año con año, mediante la expedición de una ley de ingresos de la Federación y de un presupuesto de Egresos de la Federación, cuyas vigencias son del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año.

La Ley de Ingresos detalla los diferentes conceptos de ingresos que habrá de obtener el Estado y ellos se fundamentan en las distintas leyes fiscales que se encuentran en vigor, a fin de cumplir así con la premisa de que las contribuciones deben estar reguladas por una ley especial.

Así pues, la Ley de Ingresos sirve para atemperar los efectos de las leyes fiscales, según se encuentre la economía del país. Por ejemplo; (a los mineros se les conceden exenciones variables año con año, sin modificar las leyes de impuestos a la minería, así se estimule a la minería).

Por otra parte, también existe un cuerpo normativo -- fiscal cuyas disposiciones son complementarias y generales-- para todas las leyes fiscales, previniendo así mismo la forma de resolver situaciones no contempladas en ocasiones por dichas leyes. Ese conjunto de normas es el Código Fiscal de la Federación.

El Código fundamentalmente señala la forma en que el Estado puede obligar a que las contribuciones sean pagadas, los delitos y sanciones respectivas y las vías de defensa de los particulares.

Siendo la D.G.A.F., uno de los órganos que vigila el cumplimiento de las Leyes Fiscales.

## CAPITULO II.

## INVESTIGACION PREVIA A LA ENTREGA DE LA ORDEN DE AUDITORIA.

a).- Verificación de la existencia actual de la empresa a través de directorios telefónicos, de las cámaras co -- rrespondientes ó directorios especiales por giros.

b).- Verificación del nombre y del domicilio a través de directorios actuales verificar nombre y domicilio correcto, ya que si alguno hubiere sufrido modificaciones, se da rían los pasos necesarios para que la orden fuese modificada y no incurriera en algún vicio que la invalidará.

Si se llegase a comprobar la desaparición ó la no existencia de la empresa se procedería a revocar la orden.

c).- Investigación de sus antecedentes fiscales.- Verificar si existe archivo permanente en la Dirección y estudiarlo, en caso que no exista se podrían verificar algunos - de sus antecedentes en el Registro Federal de Causantes o en la Oficina Federal de Hacienda a que corresponda.

d).- Evaluación de la magnitud de la empresa.- A tra - vés de los datos anteriores que se hayan investigado anterioru

mente se tendrá una idea si es una empresa única o tiene sucursales, además sirve para hacer una adecuada planeación del inicio.

## CAPITULO III.

## PERSONAL QUE EJECUTA LAS AUDITORIAS Y SUS RESPONSABILIDADES.

a).- Auditor.- Tiene responsabilidad compartida con el Supervisor, tanto en el inicio como en la planeación de la auditoría.

Al hablar de la responsabilidad, la cual ya se estableció que es compartida con el Supervisor, en el inicio de la auditoría y en su planeación, se tiene que bosquejar brevemente, el trabajo a desarrollar durante el inicio de una auditoría y su posterior planeación.

Al respecto existen los instructivos, de la Dirección General de Auditoría Fiscal, los cuales es menester que todos y cada uno de los elementos técnicos cuenten con un legajo completo y actualizado, pero lo más importante de todo es que los mismos sean leídos con detenimiento y atención.

Entre los puntos a destacar del instructivo No. AD-04, que instruye sobre los preinicios de las auditorías, debe tenerse muy en cuenta, la investigación discreta y previa al inicio, con el fin de verificar la existencia, real y operativa de la empresa a revisar, lo cual se logra a veces recurriendo al directorio telefónico y ubicarla, así como posibles sucursales de las que se tenga conocimiento para pla --

near el inicio.

#### Inicio de Auditoría.

Una vez localizada y ubicada la empresa el grupo completo se trasladará de inmediato con el objeto de proceder al inicio de la auditoría. Entre los puntos importantes a destacar, está el de la entrega de la orden de auditoría, lo cual en ocasiones se complica y el auditor por no tener en mente y a veces ni a la mano los Instructivos, para resolver los problemas que se puedan presentar no obra oportuna ni prudentemente, por lo tanto es requisito indispensable que cuente con sus Instructivos, antes del inicio, durante la revisión y a la terminación de la auditoría.

Además de lo anterior existen una serie de procedimientos a desahogar durante los 3 primeros días que debe durar cualquier inicio de auditoría, entre los que destacan la concentración y control de toda clase de documentos, libros, registros, auxiliar, reportes o estados financieros que se localicen durante el recorrido físico de la planta, instalaciones y oficinas de la empresa visitada, para proceder a su cotejo contra las cifras registradas y si éstas fueron declaradas o no, amén de otra serie de procedimientos, los cuales están debidamente enlistados en su programa de inicio.

Planeación de la Auditoría: Planear, significa: Hacer planes o proyectos, determinar previamente al inicio de cual

quier auditoría, los siguientes puntos:

a).- Que cantidad de personas se necesitan para desarrollar la auditoría y que función van a desempeñar.

b).- Que procedimientos se van a aplicar.

c).- Sobre que operaciones, cuentas, activos, pasivos, etc., se van a aplicar dichos procedimientos.

d).- Cual va a ser el orden que se va a seguir, así como la extensión, alcance y oportunidad que se les va a dar a dichos procedimientos.

e).- Con qué elementos se cuenta para lograr el objetivo, etc.

Lo anterior es con la idea de que cada auditoría que se inicie, sea planeada adecuadamente en forma conjunta por Auditor y Supervisor, así como Coordinador para desarrollarla con eficiencia, rapidez y técnica y así evitar duplicidad de trabajo y labores innecesarias; y por lo tanto tenga buenas posibilidades de concluir oportunamente y con resultados.

Las fases más importantes de toda auditoría, son la preparación del trabajo preliminar y la planeación, para lograr lo anterior, se requiere contar con la experiencia y capacidad tanto del auditor como del supervisor, tomando en cuenta, todos los formatos, programas e instructivos elaborados por la propia Dirección General de Auditoría Fiscal fundadas en la recopilación de las experiencias, procedimientos

y técnicas que se han venido desarrollando a través de los años, los cuales en la actualidad, se conforman con el llenado de la Tarjeta Control de Ordenes en Proceso, juntamente con un Control de Acuerdos de Auditoría en el que se destaquen procedimientos a desarrollar que por su importancia, se requieran, tomando en cuenta los Programas de Auditoría y de la observación e inspección física de la empresa, bodegas, sucursales, etc., (signos externos). Tomando en consideración todo lo anterior, redundará en desarrollar el trabajo con un considerable ahorro de tiempo, con más eficiencia y sobre todo con una mayor perspectiva de lograr las metas planeadas.

Es de vital importancia mencionar que dichos programas no se deben considerar absolutamente rígidos y que cuando las circunstancias lo ameriten, previo acuerdo y de conformidad con el Supervisor y Coordinador se harán las modificaciones pertinentes, ya sea ampliando o eliminando lo innecesario.

#### Objetivos de las Auditorías Fiscales.

Como complemento del punto anterior las Auditorías Fiscales, encierran para el Auditor varias responsabilidades y obligaciones como a continuación se enumeran:

a).- El objeto general de las Auditorías Fiscales es determinar si los sujetos pasivos, han cumplido o no con sus

obligaciones fiscales.

b).- El auditor precisará la o las declaraciones que se encuentren pendientes y que deban ser revisadas.

c).- Examinará los libros, documentos, registros de primera anotación, copias de facturas de ventas, auxiliares, etc., que se encuentren sujetos a revisión, con el objeto de verificar que los libros estén al corriente, que estén sumados y cuadrados y que los comprobantes reúnan los requisitos fiscales, etc.

d).- Elaborará papeles de trabajo, en los cuales destacarán los hechos irregulares, sobresalientes, situaciones aparentemente anormales, cifras desproporcionadas, indicios, sospechas, etc., que llegue a descubrir durante la revisión, lo cual pondrá en conocimiento de inmediato a su supervisor para planear conjuntamente la estrategia a seguir, para la verificación de dichas observaciones y lleguen a probarse ya sea su corrección o incorrección.

e).- Estudiará la o las declaraciones, así como sus anexos del ejercicio que va a revisar, generalmente:

1.- Impuesto sobre la Renta.- Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

2.- Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

3.- Impuesto del 1% sobre Erogaciones.

4.- Impuestos sobre la renta.- Retenibles:

a).- Impuesto sobre productos del trabajo e Impuesto-

sobre Productos o Rendimientos del Capital.

5.- Impuestos Especiales, etc.

f).- Llenará el cuestionario de investigación fiscal.

g).- Verificará los saldos de las principales cuentas de mayor, contra los importes declarados al Impuesto sobre la Renta, así como los movimientos mensuales de las cuentas de ventas contra las declaraciones al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

h).- Preparará los informes de la situación de la auditoría que se requieran para tener informado al supervisor y coordinador del avance y resultados de la auditoría.

i).- Formulará el o los borradores de actas y proyectos de informe de auditoría los cuales someterá a consideración y aprobación del Supervisor y Coordinador.

Nota Importante:

Es de absoluta responsabilidad el desarrollar eficaz y oportunamente el trabajo ya planeado de la auditoría, así como el vigilar y verificar las labores encomendadas a sus ayudantes, dado que en última instancia el Auditor es el responsable de su Auditoría.

Supervisor.- Labores que debe desarrollar: La labor del Supervisor, dentro de la Dirección, no empieza al inicio de la auditoría, si no desde antes o sea al preinicio, dado que el instructivo AD-04 señala que investigaciones debe desarrollar el supervisor, previas a la notificación de la or-

den al causante:

a) Verificará los datos contenidos en la orden, para cerciorarse que los mismos estén correctos: Nombre, domicilio del causante, nombre del personal actuante, ejercicio(s) a revisión, etc.

b).- Será necesario que compruebe la existencia de la empresa, así como de sucursales, bodegas y/o otras oficinas en diferentes domicilios, recurriendo al directorio telefónico, cámaras de asociados, etc.

c).- Con base en lo anterior decidirá, que personal es el que se requiere para iniciar la auditoría al mismo tiempo, tanto en la matriz como en las sucursales del causante; a continuación se plantea una situación de inicio, cuando existen varias sucursales en distintas entidades federativas de la matriz y se requiere de asignar más personal del que originalmente se tenía pensado. Lo anterior se tendrá que planear en el preinicio, mediante la consulta a directorios telefónicos, cámaras nacionales de Asociados, etc., y se requerirá presentar la segunda copia al carbón de la orden, o en todo caso fotocopias de la misma, de la cual los actuantes, sólo darán lectura ante la visitada, de esta forma se iniciará la visita simultáneamente tanto en la matriz como en todas las sucursales.

d).- Tomando en cuenta lo anterior, decidirá conjuntamente con el auditor, el día en que la auditoría deba ser iniciada, teniendo en mente que la misma debe iniciarse lo más temprano posible y entender la diligencia con el Representan

te Legal, Gerente o Directivo de la empresa.

Salvo instrucciones superiores expresas.

e).- Debe de solicitar el Archivo Permanente, después de iniciada la auditoría, para conocer si ya se le ha revisado anteriormente, así como las irregularidades localizadas, también le servirá para tener una idea de la naturaleza y -- magnitud de la empresa, para proceder a efectuar una adecuada planeación de la auditoría.

f).- Entregará al auditor: La orden de auditoría en - cuya copia autógrafa al carbón firmará éste de recibido, la Tarjeta Control de Ordenes en Proceso y el Cuestionario de - Investigación Fiscal.

Labores del Supervisor al inicio, en la planeación, - durante el desarrollo y a la terminación de la auditoría.

Es de vital importancia, el laborar en forma conjunta, el Supervisor y el Auditor, desde el inicio de la auditoría y su posterior planeación. En el punto No. 2, dentro de las labores del auditor ya se habló lo referente al inicio y planeación de la auditoría, así como de la responsabilidad mancomunada de ambas personas, respecto de dichas operaciones. - Ahora nos referimos a la necesidad de que en todo inicio de auditoría, acompañe el Supervisor, al grupo encargado de la revisión, dado que es la persona idónea, que con su experiencia y preparación técnica puede en un momento dado en que éste sea apremiante, resolver atinadamente las situaciones anó

malas que puedan llegar a presentarse, tal como la negativa a recibir la orden de auditoría, no proporcionar los elementos necesarios para el inicio, y otras causas semejantes imprevistas, que suelen llegar a presentarse en cualquier inicio.

Una vez entregada la orden de visita, es menester que distribuya su personal de tal manera que se desahogue el inicio rápida y eficazmente sin que se dupliquen labores, lo que no llevará a ningún resultado, y él se avoque conjuntamente con el auditor a desahogar los puntos de más trascendencia del Programa de Inicio para que sirvan de base, todos los elementos reunidos y observados durante el inicio para la Planeación correcta y oportuna de la revisión.

Para ello es necesario que el Supervisor pueda permanecer cuando menos el primer día del inicio, para tener una idea más completa del tipo de empresa que se va a auditar, dejando por escrito las instrucciones necesarias.

Intervención del Supervisor durante el desarrollo de la Auditoría.

La intervención del Supervisor durante el desarrollo de la auditoría, puede ser en forma personal, acudiendo a las oficinas del causante o llamando a su personal a las oficinas de la Dirección, para acordar sobre el avance de los

programas, irregularidades localizadas, modificación, ampliación o eliminación de ciertos procedimientos, así como los demás elementos que deben obtenerse para consignar las observaciones correspondientes; decidiendo en un momento dado, cuando dar por terminado un procedimiento, una investigación, la revisión de una partida o en sí, la auditoría de acuerdo con los resultados y elementos con que disponga para tomar su decisión.

Intervención del Supervisor al formular el borrador del Acta e Informe de Auditoría:

La responsabilidad de la formulación, tanto del borrador del Acta e informe de auditoría, como ya quedó establecido, es absoluta del auditor, lo único aconsejable es que el Supervisor, tal como su nombre lo indica vaya supervisando el desarrollo del trabajo para que a tiempo se hagan las correcciones y verificaciones del mismo así como la forma en que deben quedar asentados, los hechos en el acta, dentro del capítulo respectivo, así mismo se cerciure que hayan quedado asentados en acta todas y cada una de las irregularidades y observaciones que constan en papeles de trabajo, y en todo caso, ordenar se desarrollen procedimientos aún no aplicados por observaciones importantes que se deriven de sus visitas a la empresa o de los acuerdos periódicos que deben llevar a cabo.

Es también de suma importancia que se cerciure, que

se haya hecho mención, en forma concreta, de los Impuestos - Federales a que está obligado el causante y que quedaron -- afectados por irregularidades observadas y que éstas se re - dacten correctamente y se aporten tantas pruebas posibles -- para considerar tales irregularidades sólidamente objetables para que las autoridades administradoras y en caso procedente el juez que conozca de un juicio sobre los hechos consignados en el acta, tengan los elementos que le proporcionen - la evidencia suficiente y competente para defender los intereses del Fisco ante las pruebas preparadas y presentadas por el causante para su defensa.

Nota Importante:

Es necesario que para una buena actuación y desempeño de las funciones de todo Supervisor, este se prepare en - otros campos tales como leyes, economía, administración, sociología, etc., además de tener todas las bases y estudios - sólidamente establecidas que son requeridos para desempeñar bien su labor en el aspecto técnico.- (Auditoría Fiscal, Sis temas Contables, etc.)

Ayudante de Auditor.- Sus responsabilidades:

El ayudante de auditor, como parte integrante de toda una Institución, al llevar a cabo su trabajo, consistente en el desarrollo de auditorías fiscales, debe tener en cuenta - que del resultado de su actuación se desprenderán varios aspectos, tanto personales, éticos y profesionales que habla -

rán por sí mismo de su capacidad y darán engrandecimiento - tanto a la profesión, como a la institución donde labora.

#### Sus obligaciones:

En forma general y amplia, se puede decir que la función del ayudante de auditor es la de un colaborador del auditor a cargo de la revisión, para que con su capacidad, iniciativa, razonabilidad, diligencia, responsabilidad, profesionalismo e integridad, colabore en la reunión de los elementos que integren la evidencia suficiente y competente que sirva de base para determinar, si la empresa revisada, observó el exacto cumplimiento de todas y cada una de sus obligaciones fiscales, ó cuales dejó de cumplir para posteriormente consignarlas en acta, y se logre emitir la liquidación de impuestos y cobro de los mismos.

#### Sus derechos:

Uno de los derechos que todo buen ayudante de auditor tiene, es el de participar activamente en el desahogo de la revisión, desde su inicio, durante ella y hasta su terminación, pero para ello es menester que esté bien preparado, principalmente en el aspecto técnico, para que pueda tener más efectividad el resultado de sus trabajos y para tal objeto, debe tener presente los siguientes puntos:

a).- Conocer a fondo a la empresa, sujeta a revisión, su sistema contable, sus registros, la mecánica que utiliza-

para el registro de las operaciones sujetas a revisión, etc.

b).- Condicionar todos los conocimientos adquiridos durante su estancia en la escuela, a los casos prácticos, que se le presentan y en todo caso llevar a cabo el estudio y la investigación ya sea previa o posterior del caso especial, que se le puede llegar a presentar.

Antes del desahogo de cualquier procedimiento, prueba o técnica, debe de:

a) Tener idea clara y precisa de cual es el objetivo que se busca al desahogar tal o cual procedimiento, prueba o técnica que se le encomendó.

b) Saber en que consiste el procedimiento, prueba o técnica que se le encomendó.

c) Sobre que cuenta, subcuenta, operación y período va a realizar dicha prueba o procedimiento.

d) Sobre que libros, registros, auxiliares, documentos, activos, etc., se aplicarán dichos procedimientos.

e) Es muy importante estimar el tiempo que se va a emplear al desarrollar dicho procedimiento.

f) Poner toda su diligencia y cuidado al desahogar los procedimientos y al plasmarlos en cédulas de trabajo, con la mayor claridad posible, poniendo todos los datos y elementos que la identifiquen y se entiendan por si solos, dado que posteriormente van a ser leídos sus papeles de trabajo por otras personas las que no tienen a su disposición los elementos originales.

**Informar de irregularidades:**

Un aspecto de suma importancia que el ayudante de auditor debe tener en cuenta, es el de informar veraz y oportunamente al auditor de las irregularidades, errores, fallas o cualquier situación anormal que observe durante la revisión, las cuales deberán ir quedando plasmadas en cédulas de trabajo.

Dicho personal que la ejecuta, además de la obligación de guardar reserva, acerca del nombre, situación y datos del causante auditado, lo cual se denomina Discreción y que debe ser una de las tantas cualidades que debe tener el personal que ejecuta una orden de visita, las cuales vamos a enumerar brevemente y que son las siguientes:

- 1.- Integridad.- Que significa honradez, buena reputación y principios sólidos.
- 2.- Responsabilidad.- Realizar su trabajo, por encima de los obstáculos que se le presenten.
- 3.- Determinación.- Tomar y sostener decisiones procedentes, aún bajo circunstancias adversas.
- 4.- Veracidad.- Hablar siempre con la verdad, evitando las mentiras.
- 5.- Imparcialidad.- Debe actuar siempre en forma imparcial y objetiva, tomando en cuenta los hechos que se le presenten.
- 6.- Perseverancia.- Mantener la voluntad y el esfuer-

zo sobre el objetivo hasta alcanzarlo.

7.- Sagacidad.- Tener el don de poder descubrir las irregularidades, evasiones, falsedades que estén ocultas, simuladas o confusas.

8.- Iniciativa.- Adaptar los procedimientos o técnicas a las diferentes circunstancias que se le presenten, así como aplicar procedimientos que crea más convenientes.

9.- Diligencia.- Efectuar su trabajo con el menor esfuerzo y en el menor tiempo posible, sin menguar la calidad del mismo.

10.- Razonabilidad.- Ser accesible a las opiniones de sus compañeros cuando éstas estén bien fundadas.

11.- Confianza en sí mismo.- Estar seguro de poder desarrollar las labores encomendadas.

12.- Trato.- Tener don de gentes, ser amable y cortés.

13.- Superación.- Llevar a cabo estudios de postgrado u otros que le permitan adquirir más conocimientos para poder desarrollar mejor sus labores, desarrollar sus cualidades personales así como las profesionales, lo cual redundará en que se tome en cuenta para un ascenso en forma meritatoria y llegue a escalar puestos más altos por su capacidad demostrada.

Sobre el Secreto Profesional.

Este punto, es de aplicación general para cualquier profesionalista, dado que en todos los códigos de ética profesional, aparece como una obligación de guardarlo y en nuestro

caso toda la información que recabe o se les proporcione debe utilizarla única y exclusivamente para los fines propios de la auditoría y el mejor desarrollo de su trabajo y por ningún concepto deberá comentarla con personas extrañas a éste.

#### Apoyo Legal.

Las diferentes leyes fiscales en su articulado establecen esta situación en forma terminante al prohibir divulgar la información suministrada por los causantes o por terceros, con ellos relacionados. (Arts. 40, fracción XI, 90 del Código Fiscal y 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Dichos artículos a la letra dicen: Art. 40 Son infracciones cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como a los encargados de Servicios Públicos u Organismos Oficiales de las mismas entidades, las siguientes:

Fracción XI.- Faltar a la obligación de guardar secreto respecto de los asuntos que conozcan; revelar los datos declarados por los causantes o aprovecharse de ellos.

Artículo 90.- El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suminis

trados por el causante o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalan las leyes fiscales y aquellos en que deben suministrar datos a los funcionarios encargados de la administración y defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en proceso del orden penal o a los tribunales competentes -- que conozcan de pensiones alimenticias.

Artículo 15 del I.S.R.- El personal oficial que inter venga en los diversos trámites relativos a la aplicación del impuesto, estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprenderá los casos en que deben suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales a las autoridades judiciales en proceso de orden penal, o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá proporcionar a las Cámaras de Comercio o Industria u otras agrupaciones de Causantes, legalmente constituídas, el nombre y el monto de las cantidades pagadas por cada uno de sus miembros, por los conceptos señalados en esta ley.

Sólo por acuerdo expreso del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público y tratándose de personas morales se podrá publicar los siguientes datos de los causantes:

- a).- Nombre
- b).- Domicilio
- c).- Ingreso Total y gravable.
- d).- Impuesto pagado.

Lo anterior no es obstáculo para que con la mayor discreción pueda obtener opiniones, de sus compañeros, sobre casos parecidos sin mencionar el o los nombres de los causan -  
tes auditados.

Como corolario se dirá que del mayor número de características y cualidades personales que posea el Ayudante de Auditor, así como de la efectividad y colaboración en el trabajo, dependerán sus ascensos y el lugar que llegue a ocupar tanto en esta Dirección como en la profesión.

Conocimiento del Programa de Revisión.- El Conocimiento de los Programas de Revisión es de suma importancia, pero para el desarrollo de nuestro trabajo debemos anteponer que el objetivo del mismo es detectar irregularidades fiscales - por lo que la aplicación de los procedimientos establecidos en los programas de trabajo de esta Dirección, deberá ser -- enunciativo más no limitativo, por lo tanto serán flexibles- y deberán adaptarse y jerarquizarse de acuerdo a las circunstancias que concurran al inicio de la revisión, pues si bien es cierto que el programa de inicio nos señala que después - de entregar la orden de auditoría deberá concentrarse y controlar la documentación comprobatoria, y libros de contabili

dad, posteriormente efectuar recorrido físico y así algunos otros procedimientos hasta llegar al de las confrontas, pero si al concentrar los libros y documentación observamos dos tipos de facturas, algunos registros económicos, documentación confidencial en que se dan indicaciones sobre tratamientos especiales para algunas partidas, facturas de proveedores de los que aparecen en las relaciones de apócrifas, estados de cuenta bancarios a nombre de funcionarios, etc., el orden de aplicación de los procedimientos deberá cambiar -- pues ante elementos que se tienen controlados y nos han despertado alguna duda o sospecha, deberá procederse de inmediato a su confrontación con lo registrado y declarado para -- efectos fiscales; lo anterior sólo como una muestra de que es necesario conocer los programas de revisión pues es necesario saber en un momento dado, cuales son los elementos que nos pueden ser necesarios, cuales debemos conservar y no perder de vista, y lo que es más importante, cómo y cuando los vamos a utilizar y qué resultados podemos obtener.

En el caso de la selección de procedimientos y su aplicación será también determinante la magnitud de la empresa -- pues mientras en una empresa mediana o pequeña, será primordial concentrar y controlar materialmente la documentación, -- revisar archivos y escritorios, efectuar recorrido físico, -- efectuar confrontas entre libros y documentación en una empresa grande en que la documentación ocupa gran espacio y que sería imposible concentrarla en un solo lugar, solamente po-

demos conocer en que lugar se encuentra para posteriormente disponer de ella, estudiaremos la declaración a fin de poder enfocar la revisión pues normalmente en una empresa ya de cierta magnitud se tendrá como aspecto secundario el pretender encontrar una omisión de ingresos o de compras ya que -- las irregularidades fiscales las encontramos un tanto elaboradas tratando de aprovechar lagunas de la Ley, bien simulando tratamientos, etc., por lo que los procedimientos de auditoría y sobre todo los de inicio deberán ser aplicados de acuerdo con las circunstancias y sobre la marcha, desde luego sin descuidar el objetivo que se mencionó al principio, -- detectar irregularidades fiscales.

## CAPITULO IV.

## ENTREGA DE LA ORDEN DE AUDITORIA.

a).- Personas a quienes se puede entregar la orden.

Se debe entregar la orden de Auditoría al Representante Legal de la empresa visitada y una vez que esté enterado del motivo de la visita y esté dispuesto a recibirla, recabar acuse de recibo en la copia de la orden.

En caso de no encontrarse el Representante Legal, se debe entregar la orden a la persona que la reciba y proporcione la documentación y libros de contabilidad y permitan iniciar la auditoría, esta persona puede ser el contralor, el contador, subcontador, cajero, se debe tener absoluta certeza de que la persona que reciba la orden es empleado de la compañía, para lo cual se le solicitará una identificación con fotografía y se verificará su aparición en nóminas.

Si después de haber recibido la orden de auditoría se le niega al personal de esta Dirección a tener acceso a los archiveros, almacenes, escritorios, etc., se levantará acta de resistencia y se tomarán las precauciones necesarias para que no sustraigan los registros o documentación.

Se procederá a citar al representante legal mediante oficio para que se presente a recibir la orden de auditoría y proporcione la información que se requiera.

El Representante Legal o Apoderado General de la Empresa deberá acreditar, que su poder es para actos de administración.

b).- Procedimientos a seguir en caso de negación de recibo de la orden.

Cuando el Apoderado o Representante Legal de la Empresa se nieguen a recibir la orden de auditoría, se levantará acta de resistencia haciendo constar los hechos.

Se debe tratar de convencer al causante con argumentos personales, respaldados con argumentos legales, que su negación de no recibir le perjudicaría más que recibiendo.

El artículo 83 del Código Fiscal a la letra dice:

Las autoridades Fiscales, a fin de determinar la existencia del Crédito Fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones, estarán facultadas para:

1.- Practicar visitas en el domicilio o dependencia -

de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales y en su caso, asegurarlos, dejando en calidad de depositario al visitado, previo inventario que al efecto se formule.

II.- Proceder a la verificación física, clasificación, valuación ó comprobación de toda clase de bienes.

III.- Solicitar de sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros, datos o informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

V.- Verificar en tránsito o en los lugares de almacenamiento los vehículos o mercancías que deban ser amparados por documentación prevista en las leyes fiscales. En estos casos el Inspector deberá estar facultado expresamente y por escrito, para la vigilancia del cumplimiento de los ordenamientos relativos dentro de la zona en que se haga la verificación.

VII.- Allegarse las pruebas necesarias para denunciar al ministerio público federal la posible comisión de delitos fiscales, o en su caso, para formular la querrela respectiva. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial y la propia Secretaría, a través de los agentes hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de procedimientos penales.

**Artículo 84 del C.F.**

Las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se sujetarán a lo siguiente:

II.- Al iniciarse la visita se entregará la orden al visitado o a su representante y si no estuvieren presentes - a quien se encuentre, en el lugar en que debe practicarse la diligencia. En el mismo acto se identificarán los visitados - res.

**Ley del Impuesto sobre la Renta.**

Artículo 32.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar estimativamente el ingreso global gravable de los causantes del impuesto sobre el ingreso global de las empresas en los siguientes casos:

1.- Cuando omitan presentar sus declaraciones hasta el momento de iniciación de una visita domiciliaria o de la recepción de la solicitud de documentos, datos o informes -- relacionados con su revisión por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de tales actividades; o se nieguen a recibir la orden o petición respectiva, según sea el caso.

**Artículo 38 del Código Fiscal.**

Indica las infracciones de los sujetos pasivos. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los sujetos pasivos o presuntos pasivos de una prestación fiscal:

XXI.- No presentar, o no proporcionar, o hacerlo extemporáneamente, los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros o documentos que exijan las disposiciones fiscales. No comprobarlos o aclararlos cuando las autoridades fiscales lo soliciten.

XXIX.- Resistirse por cualquier medio, a las visitas de inspección; no suministrar los datos e informes que legalmente puedan exigir los inspectores; no mostrar los sistemas de contabilidad, documentos, registros o impedir el acceso a los almacenes, depósitos, tinacales, bodegas o cualquier otra dependencia, y en general, negarse a proporcionar los elementos que se requieran para comprobar la situación fiscal del visitado, en relación con el objeto de la visita.

Artículo 42. del C.F.

Se impondrá multa por cada infracción de las previstas en los artículos 38, 39, 40 y 41 como sigue:

IV.- De cien a diez mil pesos a los artículos 38 --- Frac. I, V, XII, XIII, XIV, XVII, XX, XXVIII y XXIX.

Si aún persiste la resistencia a la orden de auditoría se fijará en la puerta del domicilio de la causante, con fundamentos en el tercer párrafo del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se le hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio en que se realice la diligencia

y, de negarse ésta a recibirla, se realizará por instructivo que se fijará en la puerta del domicilio y se levanta acta de resistencia, mencionando en el acta las razones de la negativa.

Si es posible deberá asegurar la documentación y libros de contabilidad sellando los archiveros donde se encuentra dicha documentación.

## CAPITULO V.

### INICIO DE LA AUDITORIA.

#### a).- Concentración y control de la documentación.

Una vez entregada la orden de auditoría se procederá a aplicar las técnicas de Auditoría, localizando, concentrando y controlando los elementos necesarios como: Libros de -- Contabilidad y Sociales, Registros Auxiliares, Documentación comprobatoria, Declaraciones, Etc.

Así mismo se procederá a revisar cada uno de los archiveros, escritorios, estantes, cajas fuertes y demás mobiliarios de los diferentes departamentos administrativos, solicitando la documentación que nos pueda servir para el desarrollo de la auditoría, este procedimiento se deberá efectuar con la cautela necesaria para que el causante no oponga resistencia a él, arguyéndole en caso que lo haga que las sanciones son mayores.

Al respecto se puede decir que la actitud del personal actuante no debe ser ni complaciente ni arbitrario, es decir, no deben darse facilidades, de tal manera que en un momento dado y ante nuestra vista se sustraiga documentación, no se nos permita el acceso a lugares, archiveros, documen -

tos que puedan ser útiles para nuestro trabajo, o bien que se pretenda no darnos un trato de acuerdo a la autoridad de que vamos vestidos, restándole importancia a nuestra función y por lo mismo proporcionándonos lo que a ellos convenga. Por otra parte tenemos la actitud contraria, es decir el presentarse y pretender tratar a los causantes como a unos delincuentes consumados, con expresiones tales como: Proporciono el doble juego de libros, o bien, donde guarda el contrabando, etc., ni exigir en forma altanera que permita el acceso a oficinas, escritorios, archiveros, etc., esto desde luego deberá corresponder a la propia actitud de quien nos esté atendiendo, pues ante una actitud amable, deberá ser nuestro comportamiento amable desde luego sin caer en complaciente, de tal manera que nos puedan burlar; pero ante una actitud agresiva deberá corresponder un comportamiento enérgico, agresivo pero no insultante, sobre todo que nuestra actuación está respaldada por disposiciones legales, ahora que, además de actuar con amabilidad, energía y en su caso con un poco de agresividad, deberá echarse mano de una buena dosis de audacia e ingenio pues muchas veces será necesario revisar algo a lo que se nos pretende negar el acceso, obtener algún documento que observamos fue cambiado de lugar pretendiendo ocultarlo, etc.

Desde luego que será factor determinante para la adopción de una actitud, la magnitud de la empresa, pues si se llega a una empresa con varios millones de pesos de ingresos

sería ilógico el pretender obligar a quien nos recibe, el que se nos muestren todos y cada uno de los escritorios de los empleados del Depto. de Contabilidad o todos los archiveros que utiliza el Depto. de Ventas y menos pretender por el hecho de ser mucho el volumen de documentación; pero si a quien vamos a revisar es un causante que apenas ha pasado a mayor o un poco más, nuestra actitud debe ser completamente diferente pues en estos casos si debemos conocer hasta el mínimo detalle de la empresa, desde luego que esto no quiere decir que pretendamos ensañarnos con los chicos, si no que estos son susceptibles con mayor facilidad de caer en evasiones -- burdas que podamos detectar al inicio y de acuerdo con la actitud que adoptemos.

De la forma de actuar del personal al presentarse -- frente al causante al inicio de la auditoría, será la forma -- como el causante le brinde el acceso a los puntos antes mencionados.

Los procedimientos anteriores son de vital trascendencia por tratarse de una auditoría para efectos fiscales.

En la Dirección General de Auditoría Fiscal existen -- formas que sirven de guía para la concentración de elementos que se deben localizar y controlar en la realización de una Auditoría Fiscal.

b).- Recorrido Físico de todas las instalaciones y locales.

Se procederá a recorrer todas las instalaciones y sucursales de la Empresa, este recorrido se llevará a cabo por el Supervisor junto con el Auditor y un ayudante acompañados por un funcionario de la Empresa.

Durante el recorrido de todas las instalaciones y locales de la causante se observará si existen registros o documentación de cualquier naturaleza que nos pueda ser útil-- para el desarrollo de la Auditoría, se verá también cuáles formas están en uso, acudiendo a la bodega de papelería o al lugar en que guardan las formas y machotes o que simplemente se encuentran sobre escritorios, en cajones, etc.

Se estudiarán las formas de papelería, registros que se estén utilizando, en los diversos departamentos productivos, ventas, almacenes, etc.

Estudiar dichas formas y determinar si éstas son las que tienen actualmente y están engranadas a la contabilidad.

Observar la forma en que se efectúan las operaciones y los procesos productivos.

Evaluar los elementos de control interno, sus omisio-

nes y fallas, en el momento en que se están realizando las operaciones diarias.

Conocer las clases de materias primas, materiales, en vases, productos terminados y mercancías en existencia.

Los envases, etc., valuación a simple vista, volumen-ocupado, forma en que están acomodados y facilidad para el recuento de las existencias de materias primas y materiales, de producción en proceso y de productos terminados.

Capacidad de producción, antigüedad y grado de conservación de la maquinaria y equipo, cantidad, tamaño y condiciones de sus edificios, instalaciones, departamentos, locales de venta al público y bodegas, almacenes, oficinas, talleres y demás inmuebles ocupados; maquinaria, mobiliario y equipo de transporte y su capacidad de carga, así como la capacidad e intensidad observada en el departamento de embarque o despacho de mercancías.

Respecto a las mercancías que no son propiedad de la causante, cerciorarse si existen empaques de mercancías en que figura como consignatario del mismo un nombre diferente al sujeto pasivo visitado.

En este caso se deberá levantar acta haciendo constar las mercancías que vienen a nombre de terceras personas. Así

como el proveedor y se deberá proceder a efectuar solicitud de datos al sujeto pasivo, sobre dicha situación para cerciorarse de que no se trate de mercancías en comisión.

En caso de tratarse de personas ficticias, pedir la documentación comprobatoria de esa mercancía y recogerla -- levantando acta de recogimiento de documentación según:

Número de turnos de trabajo.

Número aproximado de empleados y obreros en: oficinas, almacenes, departamentos productivos, etc., así como la intensidad de la actividad observada.

Sistemas de archivo, lugar donde se conservan físicamente los libros, registros, auxiliares, documentación, etc., del ejercicio y de los años anteriores y nombres de las personas encargadas o responsables que tengan su control.

Cualquier otro aspecto o hecho que a juicio del personal que interviene en la auditoría, se considere importante para el desarrollo de la misma.

c).- Evaluación de la documentación concentrada.

Una vez concentrada la documentación, procedemos a evaluarla detenidamente, es decir, seleccionar lo que nos va a ser útil para la revisión y eliminando lo que absolutamen-

te no sirva, V.gr.: en declaraciones del I.S.R., al Ingreso-Global de las Empresas, seleccionar la del ejercicio anterior y la del ejercicio sujeto a revisión, así como las carátulas de tres ejercicios anteriores para comparar las cifras. En declaraciones del I.S.I.M. seleccionar las del ejercicio-sujeto a revisión, así como las del período que sean exigibles según la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a la fecha del recibo de la orden.

En declaraciones del Impuesto sobre Productos del trabajo y aportaciones del Infonavit se seleccionarán las declaraciones anuales, así como las mensuales del ejercicio sujeto a revisión.

Separar declaraciones, por los siguientes conceptos:

- a) Importaciones.
- b) Regalías.
- c) Intereses pagados al extranjero.
- d) Asistencia técnica.
- e) Etc.

De los anteriores conceptos se seleccionará todo lo relacionado con ellos.

Libros de Contabilidad:

Se seleccionarán los que contengan los registros del ejercicio sujeto a revisión, tanto los autorizados como los económicos, así como otros documentos que contengan regis --

tros relacionados con la Empresa. V.Gr., Relación de inventarios, de clientes, proveedores, maquiladoras, etc., libros--sociales, libros de actas de accionistas, libros de actas --de consejo, documentación comprobatoria.

1.- De los legajos de pólizas, separar los relativos--al período sujeto a revisión.

2.- De los contratos, separar los que están vigentes, V.Gr., arrendamiento, comisión, mediación mercantil, asistencia técnica, regalías, etc.

3.- Seleccionar convenios o autorizaciones de base de tributación o exenciones concedidas por la S.H. y C.P. que -repercuta en nuestro período sujeto a revisión.

Separar las facturas del activo fijo de la Empresa, y en general la documentación que sea útil para la revisión --del ejercicio auditado.

Significación del término Control Interno, y sus objetivos.

A manera de introducción, tomaremos la acepción ofi--cial que la profesión ha dado al término, como sigue:

"En su sentido más amplio, control interno es el sis--tema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de di

rección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa: Sus relaciones públicas, privadas y la vigilancia general sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento".

Es fácil apreciar, a primera vista, la amplitud y profundidad de los alcances del control interno. Necesitamos, pues, para los efectos de estos comentarios, concretarnos un poco más a los campos de acción del Contador Público y en especial del Auditor Fiscal.

Algunas definiciones de Control Interno:

Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores (1947-1948), Boletín Internal Control: "El Control Interno comprende el Plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita".

Robert L. Grinaker y Ben. B. Barr. - "En su más amplia expresión, un sistema de Control Interno comprende los procedimientos por los cuales la administración de una empresa controla sus recursos".

Estos procedimientos están ideados para descubrir errores

res, desperdicios, ineficacia, desviación de políticas establecidas y fraude. Sin embargo, téngase presente que el sistema no puede impedir tales sucesos, solo puede asegurar su pronto descubrimiento. Por lo tanto, la esperanza del descubrimiento lo hace servir como un incentivo para el mantenimiento eficiente de las operaciones y para la adhesión a las políticas administrativas y como un factor disuasivo de la mala administración".

Resumiendo diremos que El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para:

La protección de sus activos.

La obtención de información correcta, completa, segura y oportuna.

La promoción de eficiencia de operación.

La adhesión a las políticas prescritas por la dirección de la empresa.

Importancia del Control Interno.

La Evaluación del Control interno establecido en una empresa es de vital importancia tanto para efectos fiscales como financieros, pues derivado de ello se tendrá por resultado el enfoque más adecuado de una revisión de operaciones.

Logrando la evaluación de un Control Interno establecido, el Auditor tendrá oportunidad de conocer qué fases ope

rativas del auditado carecen de medidas de control ó estas son deficientes, con lo cual, lógicamente, el Auditor deberá encausar su trabajo hacia la verificación de esas fases.

Realmente su importancia radica en que la implantación y aplicación continua de un sistema de control interno-adequado a las necesidades del causante auditado, puede impedir:

No contabilizarse ingresos.

Dejen de contabilizarse compras.

Se contabilicen más deducciones de las efectivamente-erogadas.

Se contabilicen en forma errónea, en cuanto a: cantidades; clasificación ó períodos, las operaciones citadas.

Se incurra en errores al levantar, concentrar y evaluar los inventarios físicos.

No recabar la documentación externa comprobatoria de las operaciones realizadas.

No formular la documentación interna comprobatoria o correspondiente a las operaciones realizadas.

O SEA

a).- Que salgan mercancías sin expedirse por cada una de ellas un documento previamente numerado, con base en el cual se formule la factura (ventas) o el documento especial, correspondiente al tipo de operación que motivó la salida, -

(mercancías en consignación a vistas, etc.).

b).- Que se preste un servicio, sin que se expida documento previamente numerado con el cual se haga la contabilización y cobro del ingreso.

c).- Que entren a las bodegas mercancías, materias primas y materiales, etc. etc., sin:

Recabar la documentación externa y se efectúe sobre ella, anotaciones relativas a las verificaciones sobre cantidad, especie, precio y calidad realizadas por personal de la empresa.

Expedir documentación interna, previamente numerada por cada entrada.

d).- Que entren al almacén productos terminados de los Departamentos de producción sin que se expidan los reportes de producción terminada respectivos, previamente numerados.

e).- No recabar documentación externa por:

Otras compras.

Cualquier clase de servicios recibidos.

f).- Que la documentación interna o externa carezca de los requisitos fiscales establecidos por las leyes y disposiciones relativas y que contenga errores numéricos.

g).- No contabilizar las operaciones realizadas, aún aquellas correspondientes a ingresos o egresos devengados.

Objetivos del Auditor al examinar el Control Interno.

Sus objetivos son:

1.- Cerciorarse que el sistema de control interno que estuvo aplicando la empresa en los ejercicios sujetos a auditoría, impide o permite en mayor o menor grado, que se haya incurrido en las omisiones y errores citados en el punto anterior y por consiguiente precisa dicho examen el grado de confianza que el auditor puede dar a las cifras que constan en libros de contabilidad y en las declaraciones de la empresa auditada.

2.- Tomar en cuenta lo anterior como uno de los elementos o factores que le sirvan al auditor para determinar el enfoque de la auditoría, que consiste en precisar:

- a).- ¿Qué cifras, conceptos y cuentas deben revisarse?
- b).- Mediante qué clase de procedimientos y con qué extensión y en qué oportunidad deben desarrollarse.
- c).- Tiempo en que van a desarrollarse.
- d).- Sobre qué libros, registros, auxiliares, documentos o bienes deben realizarse.
- e).- En que papeles de trabajo deben consignarse.

Resumiendo podemos decir que:

Siendo el Control Interno el sistema implantado en las empresas por medio del cual se puede lograr en las mismas un mayor o menor grado de confiabilidad en el desarrollo de su proceso administrativo y contable, es de suma importancia -- que sea estudiado y evaluado su grado de bondad y confiabilidad tanto al inicio de las revisiones como durante el transcurso de ellas.

Cabe destacar que sobre todo, el primer día del trabajo de auditoría será de vital importancia el efectuar dicha-evaluación ya que del resultado que se obtenga de ella, dependerá en gran parte el resultado final de la auditoría.

Los objetivos principales en el trabajo de auditoría-al evaluar el Control Interno, son los siguientes:

- a).- Conocer el proceso administrativo contable, y en su caso fabril, del auditado.
- b).- Conocer la magnitud y capacidad productiva, comercial y de servicios de la empresa.
- c).- Evaluar los sistemas de registro y control implantados en todos y cada uno de los departamentos del visitado.

Una vez conocida la eficiencia del Control Interno,-- el resultado de su evaluación servirá como un gran auxiliar-para conocer el grado de confiabilidad de las cifras declaradas.

Como consecuencia de ello, dicho estudio debe ser tomado en cuenta de manera fundamental para planear el enfoque de la revisión, es decir, qué partidas de Ingresos, Costo de Ventas, Deducciones, y cuentas de balance serán revisados y- qué procedimientos son los idóneos para efectuar dicha revisión.

Asímismo el resultado de su estudio, se considerará -

para determinar la profundidad y el alcance que se les dará a los procedimientos a seguir durante la revisión.

**Métodos de evaluación del Control Interno.**- Los métodos de evaluación o compulsas del control interno, se han llegado a clasificar en tres: el descriptivo, el de cuestionarios y el método gráfico.

El método descriptivo consiste, como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de los departamentos o funcionarios y empleados, y los registros de contabilidad que intervienen o se comprenden en el sistema.- Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados aislada u objetivamente. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados; en otras palabras la operación que se maneja debe ser el objeto de la descripción, tomándola desde el punto donde quedó descrita en el departamento o empleado de la descripción anterior, y dejándola claramente indicada para seguir la descripción en el departamento siguiente.

En la D.G.A.F. es requisito al iniciar la auditoría, efectuar un recorrido de las dependencias, lo cual forma parte precisamente de ese método.

El método gráfico es aquel que expone, por medio de--

cuadros o gráficas, en que forma fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen o se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones, V.gr.:

El método de cuestionarios consiste, en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones y de las personas que intervienen en su manejo.

En la D.G.A.F., está en uso en forma destacada este Tercer Método aunque se procura utilizar en los aspectos importantes los dos anteriores.

Al respecto existe y está en vigor el cuestionario de Investigación Fiscal. Las respuestas a dicho cuestionario se obtendrán en las oficinas del causante.

Mediante preguntas directas y,

Constatando en el desarrollo de la auditoría las medidas de control realmente en vigor.

En verdad que no puede decirse que cualquiera de los tres métodos es completo o eficaz, aisladamente, en todos los casos. En algunos tal vez será aplicable el método de gráficas; en otros puede ser conveniente usar el método de

cuestionarios y en otros puede ser más fácil o puede ser de mejor interpretación el método descriptivo. En frecuentes ocasiones se usa una combinación de los tres métodos; es decir, el estudio y evaluación del Control Interno se lleva a efecto usando tanto gráficas, como cuestionarios y descripciones.

La importancia del estudio del Control Interno es que el auditor fiscal tenga suficientes elementos de juicio para hacer una acertada evaluación del Control Interno existente en la empresa.

Siendo la D.G.A.F., uno de los órganos que vigila el cumplimiento de las Leyes Fiscales.

Este cuestionario se ha formulado como una ayuda para los auditores con el objeto de determinar la efectividad o ineficiencia del sistema de control interno del causante.

No pretende llenar todas las necesidades de cualquier clase de actividad y no impide la inserción de preguntas adicionales que en opinión del que lo utiliza, pueden ser convenientes al considerar los métodos de control interno, empleados por el causante en particular.

Las páginas ordinarias del cuestionario se han preparado con espacios para indicar las respuestas afirmativas o negativas a la mayor parte de las preguntas.

Cada pregunta debe contestarse, o anotar alguna razón para no contestarla, dicho cuestionario es general para todo tipo de empresa.

La contestación de las preguntas no completa la investigación del sistema de control interno, el auditor debe desatisfacerse a sí mismo, mediante observaciones o pruebas -- selectivas, o ambas cosas, de que los procedimientos indicados por las respuestas se están llevando a cabo en la práctica.

Una vez contestado el cuestionario debe ser firmado -- por el causante y por el auditor encargado.

#### Cuestionario de Investigación Fiscal.

La finalidad del cuestionario de investigación fiscal, es la de tratar de determinar el volumen y clase de operaciones que realiza el causante; así mismo, evaluar el control -- interno existente en la empresa, haciendo preguntas cuyas -- respuestas no se puedan obtener normalmente al examinar la -- contabilidad, documentación y signos externos del causante. -- La relación de preguntas contenidas en el "Cuestionario de -- Investigación Fiscal" es enunciativa y se debe adicionar con las preguntas que procedan, de acuerdo con las circunstan -- cias, el criterio y juicio profesional del supervisor, auditor y ayudante.

Planeación de la Auditoría.

Planear una auditoría quiere decir, determinar previamente a su inicio lo siguiente:

Que operaciones, cuentas, activos y pasivos van a revisarse.

Qué procedimientos se van a aplicar.

En qué orden se va a efectuar esa revisión.

Qué cantidad de personas se necesitan para esa auditoría y que función va a desarrollar cada una de dichas personas que van a intervenir.

Se debe planear cuidadosamente cada auditoría antes de iniciarla, pues es indispensable, para desarrollar con eficiencia y rapidez, evitando duplicidades de trabajo y labores innecesarias.

Para el Contador Público existe la obligación de fundamentar su opinión acerca de los estados financieros, en un examen adecuado que garantice esa opinión que sustenta.

Los factores que el supervisor y el auditor deben tomar en cuenta al planear una auditoría son:

a).- El giro del causante.- Las operaciones que realiza y los contratos celebrados.

b).- Los signos externos de la empresa auditada.

c).- La efectividad del control interno en uso en la empresa en el periodo a revisar. Su organización administrativa y contable.

d).- El estudio, análisis e interpretación de las cifras contenidas en sus declaraciones, estados financieros, libros de contabilidad y cualquier otro informe contable o documentación.

e).- Resultados de auditorías anteriores.- Resolución final de autoridades administradoras de impuestos.

f).- Régimen fiscal y estructura jurídica del causante.

g).- Colaboración que el personal de D.G.A.F., es capaz de obtener del mismo causante.

Al planear la auditoría, el supervisor y el auditor seguirán entre otras, las siguientes reglas:

a).- Los procedimientos deberán desarrollarse con una secuencia lógica para que el resultado de uno sirva de base al siguiente.

b).- Cuando sea posible, el resultado de la labor desarrollada por otra.

Las fases más importantes de la auditoría son la preparación adecuada del trabajo preliminar y la planeación correcta de la auditoría.

Programa.- El trabajo preliminar y el desarrollo de la auditoría consiste obviamente en la ejecución de una serie de procedimientos.

Como una guía, tanto en los trabajos preliminares como al planear la auditoría y al desarrollarla, todo auditor-

se auxilia de un programa de auditoría, que es una relación de procedimientos debidamente ordenados y clasificados.

Con base en la experiencia obtenida, la dirección ha elaborado un programa de auditoría, con los procedimientos que cubren todos los aspectos de una auditoría y que sirven de base para la forma en que están estructurados y ordenados para desarrollar las auditorías en el menor tiempo posible y con la mayor eficiencia.

Como todo programa de auditoría no es absolutamente rígido, cuando las circunstancias lo ameriten, previa autorización del supervisor y de acuerdo con él, el auditor hará las modificaciones, ampliaciones y eliminaciones que sean necesarias.

Valor del programa de auditoría:

El Programa de Auditoría,

a) Provee los lineamientos del trabajo que será efectuado.

b) Es un auxiliar en la asignación y distribución de trabajo.

c) Auxilia en la fijación de responsabilidades y control del trabajo.

d) Permite la comprobación que evite posibles omisiones.

e) Proporciona un registro completo del trabajo.

f) Facilita la revisión del trabajo de auditoría y la obtención de conclusiones.

El resultado de un procedimiento indicará si la operación; renglón, activo o pasivo revisado se acepta como correcto ó hay que aplicar este procedimiento en una forma más extensa o además hay que aplicar otros diferentes.

#### INICIACION DE AUDITORIAS

##### Pruebas mínimas.

La iniciación de la auditoría, debe estar enfocada -- principalmente a detectar omisiones en Ingresos y Compras, - así como la consecución de las pruebas de evasión fiscal.

La ejecución de estos procedimientos mínimos que sean aplicables, es determinante en los resultados de la revisión, por lo que el Supervisor invariablemente deberá estar presente en el inicio con el auditor y de acuerdo con las circunstancias, jerarquizará los procedimientos en cuanto a naturaleza, importancia, alcances y oportunidad con que deban aplicarse.

El primer paso a seguir en el inicio es el sellado de libros de Contabilidad y Sociales. Para tal efecto se usará un sello especial de la Dirección General de Auditoría Fiscal.

El sello se imprimirá inmediatamente después del último asiento u operación registrada en los libros de Contabilidad principales y auxiliares autorizados y no autorizados -- que maneja la empresa y que tengan relación con sus operaciones.

El objeto que se persigue al sellar los libros de Contabilidad es precisar la fecha de los últimos asientos contables, determinar el atraso en que estos se encuentran y -- evitar que el causante sorprenda a los auditores con registros de operaciones que no existen a la fecha en que se inició la auditoría y para que las autoridades correspondientes tengan en que fundar las sanciones que procedan.

El objetivo de estos procedimientos es detectar operaciones no engranadas a la contabilidad, contenidas en registros económicos, libros no autorizados, documentación comprobatoria, (facturas, remisiones, notas de salida de almacén, talones de embarque, pedidos, etc.) que correspondan a:

- Ingresos omitidos.
- Compras omitidas.
- Pagos efectuados no contabilizados (ejemplo: Comisiones sobre ventas omitidas, gastos aduanales sobre compras de importación no contabilizados, etc.)

Los procedimientos de revisión que es indispensable hacer entre otros el primer día de inicio de la auditoría son:

- Confrontar los registros de primera anotación, autorizados, o no autorizados contra libros principales y/o auxiliares y estos contra el mayor.

- Libros de contabilidad autorizados y no autorizados con la(s) declaración (es) del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

- Selectivamente, la documentación comprobatoria --- (principalmente de Ingresos y de Compras) contra libros autorizados; previamente comparados contra el mayor.

Tomar en consideración que para efectos de las confrontas selectivas de que se habla en estos procedimientos, se debe partir de que la base para la extensión de las pruebas es de un mes.

La confronta se hará en forma selectiva sobre el último ejercicio declarado o que debió declararse y en el caso de que se localicen irregularidades se solicitará orden de ampliación de auditoría hasta por los 4 ejercicios anteriores.

En caso de que en la empresa se utilicen 2 juegos de auxiliares de clientes, proveedores, almacenes, uno en el Departamento de Crédito y Cobranzas y otros en Contabilidad para el caso de Proveedores; uno en las bodegas o almacenes y otros en contabilidad para el caso de tarjetas de Almacén procedase a:

- Confrontar ambos auxiliares, pues es posible que en el auxiliar que no se lleva en contabilidad consten registradas operaciones que no se pasaron a libros de contabilidad autorizados.

- En este caso se informará de inmediato al supervisor para decidir la estrategia a seguir.

- Se procederá como se indica en el procedimiento an-

terior, por lo que respecta a expedientes de clientes y proveedores en el archivo general y en los archivos del Departamento de Compras. Verifíquese que la cartera pendiente de cobro se encuentre facturada y en su caso obtenga relación de clientes, incluyendo dirección, importe, número y fecha de los documentos localizados.

Si de las confrontas anteriores se detectan libros, registros o documentación no engranados a la contabilidad total o parcialmente, proceda como sigue:

Obtenga relación de proveedores, clientes, comisionistas, comitentes, etc., a fin de valorar posteriormente la conveniencia de solicitar datos a terceros.

Las fuentes para la obtención de la relación de los terceros antes citados se recabará además de los libros y documentación no engranados de: archiveros de funcionarios, -- calendarios y directorios particulares de las mercancías directamente localizadas en los almacenes, de archivos, localizados en Departamentos de contabilidad, ventas, compras, producción, etc., cartera de clientes o elementos con que se cuenta.

Tomar en consideración que la confronta anterior, deberá efectuarse por el ejercicio base, pero si se localizan irregularidades, la confronta se efectuará abarcando los -- ejercicios anteriores en forma selectiva, en tal caso, se solicitará de inmediato la orden de ampliación por los ejerci-

cios no comprendidos en la orden original.

Al localizar libros, registros, auxiliares, documentación, estados de cuenta bancarios, etc., que no estén engranados a la contabilidad, proceda como sigue:

Levante acta debidamente circunstanciada o motivada - para recoger o dejar en depósito, en su caso, la documentación comprobatoria de ingresos y compras engranadas a la contabilidad, registros económicos que contengan operaciones no registradas en los libros autorizados, levantando el inventario físico correspondiente y enviando dicha documentación y libros a donde proceda (oficinas de la Dirección, oficina federal de hacienda, agencia del ministerio público, etc.)

Recuerde que la evidencia o prueba más absoluta de la omisión de ingresos o compras, la constituye la documentación comprobatoria de esas operaciones.

Los libros y la documentación comprobatoria de la omisión, no deberán quedar depositados en la empresa, salvo que por la gran cantidad de documentación existente en los archivos de la visitada sea demasiado laborioso precisar cual corresponde a operaciones omitidas y cuál a operaciones contabilizadas y declaradas; en este caso, se nombrará depositario al representante legal mientras se precisa la documentación que contiene operaciones omitidas.

Se debe tener presente que solamente estarán sujetos a ser recogidos los libros autorizados o no y la documentación

ción comprobatoria de la omisión, para evitar que se recojan legajos o archiveros completos que no tienen relación con -- las operaciones omitidas.

Recordar que es de vital importancia que el acta parcial que se levante para nombrar depositario o para recoger la documentación no engranada esté debidamente fundamentada en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 83 --- frac. 1o. para el primer caso y 84 frac. 4o. en el segundo; - con el objeto de resguardar debidamente los intereses del - Fisco Federal.

Proceda a cuantificar los ingresos y compras omitidas efectuando previamente las depuraciones e identificaciones - que sean necesarias a efecto de no tomar dos veces una misma operación.

Proceda a solicitar por escrito toda aquella documentación faltante que complemente las operaciones precisadas - en los puntos anteriores, con el objeto de tener la certeza de que el causante proporcione toda la documentación, así como otros elementos necesarios para el desarrollo de la auditoría que obre en su poder; o bien, que por escrito manifieste no tenerla. Evalúe y compruebe la contestación del representante legal y en su caso, levantar acta parcial.

Una vez teniendo la seguridad de que dispone de los-- elementos señalados en los puntos anteriores, elabore las cédulas analíticas que procedan, anotando todos los datos nece

sarios para identificar y comprobar cada una de las operaciones efectuadas como: Nombre del cliente o proveedor, número-fecha e importe de facturas y de ser posible y práctico obtenga la forma de cobro o pago de dichas operaciones; lo anterior con el objeto de fundamentar y circunstanciar la omisión localizada para efectos del acta final.

Estados de cuenta bancarios no engranados a la contabilidad, proceda a obtener (de ser posible) el reconocimiento e identificación por parte del representante legal bajo su firma, de que las operaciones que consignan dichos estados corresponden a operaciones realizadas por su representada, además con el objeto de tener la aceptación de parte del mismo, que dichos estados se localizaron en los locales de la empresa.

Tener presente que es posible localizar estados de -- cuenta bancarios no engranados a nombre de la propia empresa, gerentes, administradores u otros terceros, si estos son los casos, obtenga lo señalado en el párrafo anterior.

En concordancia con el punto anterior, solicite verbalmente o por escrito en caso necesario, las fichas de depósito y talonarios de cheques que les son relativos a los estados de cuentas localizados, con el objeto de precisar básicamente los ingresos no declarados y los pagos a proveedores por compras no registradas; situaciones que permitirán reunir los elementos necesarios para efectuar posibles datos de

terceros para confirmar o incrementar las omisiones consignadas de dichos estados de cuenta bancarios.

Es normal que en las cuentas de cheques se consignen movimientos de cargos y abonos que no constituyen solamente operaciones de ventas o compras propias del giro del causante por ejemplo:

- Préstamos recibidos u otorgados.
- Intereses.
- Traspaso entre cuentas
- Descuento de documentos.
- Comisiones.

Considerando lo anterior y para evitar consignar omisiones que no son tales, solicite al causante le aclare y -- compruebe con documentación comprobatoria en caso de importancia la procedencia de dichos movimientos.

Efectuando lo señalado en el punto anterior, proceda a cuantificar los depósitos de dichos estados de cuenta, teniendo especial cuidado de que no exista duplicidad con los ingresos omitidos.

De acuerdo a los resultados obtenidos de la aplicación de los puntos anteriores, se debe precisar si las omisiones de ventas o compras son superiores al 3% de las cifras declaradas y determinar que procedimiento de cálculo de impuestos se aplica.

Cerciórese y compruebe selectivamente que todos aquellos pagos de los que se originen retenciones y entero de impuestos por responsabilidad solidaria, se haya cumplido con las disposiciones fiscales relativas y en aquellos casos de importancia solicite las declaraciones anuales o mensuales - a efecto de verificar la corrección del impuesto retenido y enterado, ejemplo:

- Productos del trabajo.
- Impuesto sobre las erogaciones por remuneraciones.
- Asistencia Médica.
- Regalías.
- Intereses.

De acuerdo con los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos anteriores, se debe acordar con el Supervisor y Coordinador la conveniencia de estimar los ingresos anuales, efectuar solicitud de datos a terceros para confirmar o aumentar las omisiones, aplicando otros procedimientos que se consideren estrictamente indispensables en función al giro, régimen fiscal, etc. O bien, dar por terminada la revisión.

Cuando se disponga de libros, registros, auxiliares, documentación, etc., engranados a la contabilidad y coincidan con las cifras declaradas, proceda como sigue:

Aplice los procedimientos señalados en los programas mínimos de ingresos, costo de ventas y deducciones, acordando

con el supervisor inmediatamente después del inicio, los procedimientos obligatorios y precisar otros de acuerdo a las circunstancias localizadas en la empresa, que se consideren estrictamente indispensables, para localizar las irregularidades y fundamentarlas.

Con los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos anteriores, acuerde con el supervisor la posibilidad de dar por terminada la revisión.

Cuando no se encuentren libros de contabilidad autorizados y documentación comprobatoria, aplique los siguientes procedimientos:

Si localiza libros económicos que contengan operaciones de ingresos o compras, proceda a asegurarlos, ya sea recogiénolos o dejándolos en depósito mediante acta parcial; obtenga la identificación y reconocimiento por escrito en dichos libros bajo la firma del representante legal, de que los mismos son propiedad de la visitada y contienen operaciones propias celebradas por ellas e inmediatamente después proceda a cuantificar mensualmente si es posible y a confrontarlos contra declaraciones presentadas al I.S.I.M. y al I.S.R.

De la relación obtenida de terceros a compulsar; básicamente proveedores, la cual fue elaborada conforme a la lista, precise los nombres y direcciones para efectos de determinar la cantidad de solicitudes de datos a terceros a efectuar, seleccionando a los proveedores que permitan con cier-

ta seguridad proporcionar elementos positivos para los resultados de la revisión, acordando lo anterior con el supervisor y coordinador.

Recuerde que el desahogo debe ser oportuno sobre todo si se efectúan por correo.

El resultado de esas servirá para determinar las operaciones realizadas por la causante y cotejarlas contra las declaraciones presentadas al I.S.I.M. e I.S.R.

Proceda a solicitar de inmediato por oficio los libros de contabilidad autorizados, documentación comprobatoria de ingresos y compras, declaraciones al I.S.I.M. e I.S.R. declaraciones al impuesto sobre productos del trabajo e impuesto sobre erogaciones y remuneraciones pagadas, nóminas, avisos, etc., que está obligado a tener y conservar legal y contablemente el causante. Con base en la contestación del representante legal, se evalúa la necesidad de levantar acta parcial.

En caso de no ser proporcionados los elementos solicitados, proceda a realizar las investigaciones en la oficina federal de Hacienda de la Jurisdicción del causante, Tesorería del .D.F. y de los Estados, Registro Federal de Causantes, Registro Público de la Propiedad, etc. para que obtenga los datos que existan en los expedientes que obran en los archivos de esas dependencias y le sirvan de base para el desahogo de la revisión.

Con base en la documentación localizada y la proporcionada por el causante, vea la posibilidad de reconstruir las operaciones de ingresos del causante por lo menos las operaciones de ingresos de treinta días, con el objeto de estimar los ingresos del período sujeto a revisión.

De acuerdo con el resultado obtenido en los procedimientos anteriores, estará en posibilidad de aclarar los impuestos de acuerdo a los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 63 y 64 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y dar por terminada la revisión, previo acuerdo con el Supervisor y Coordinador correspondiente.

A la conclusión del inicio de la auditoría, el auditor y el supervisor, están en condiciones de planear y enfocar adecuadamente la revisión en función a las peculiaridades y circunstancias que presente la empresa, así como estimar el tiempo necesario para su desarrollo, lo cual se llevará a cabo con base en el instructivo de "Tarjeta Control de Ordenes en Proceso".

Los papeles de trabajo están constituidos por los documentos y memoranda que se reúnen y/o se elaboran por el auditor durante su auditoría. Representan los papeles, las evidencias, sirven para facilitar el examen y constituyen un registro del trabajo hecho por el auditor.

Las normas de ejecución del trabajo que se comprenden

en las normas de auditoría generalmente aceptadas, requieren una adecuada planeación y supervisión del trabajo; un estudio y evaluación del control interno, y una obtención de evidencias suficientes y competentes. De todas estas cuestiones nos hemos ocupado con anterioridad y volvemos a mencionarlas para insistir en la necesidad de que el contador público en sus funciones como auditor, considere los papeles de trabajo, la médula de su actuación.

Los papeles de trabajo y la conducción de la auditoría.- En estos tiempos ya no se discute ni profesional ni técnicamente la cuestión del trabajo en grupo en contaduría pública. En negociaciones de pequeña importancia, tal vez sea práctico y posible que un solo profesionista efectúe las diferentes labores relativas a la auditoría, pero ya en empresas de mediana o mayor magnitud, esto no resulta ni práctico ni posible. Es necesario en estos casos que el auditor emplee ayudantes, a quienes confíe ciertas fases de la verificación reservándose la apreciación de los problemas para emitir sus juicios; es decir, los ayudantes tienen la misión de reunir los elementos necesarios para el juicio.

De esta manera, no puede concebirse la conducción de una auditoría sin dominar la técnica de elaboración y manejo de los papeles de trabajo. La planeación de las investigaciones, y las comprobaciones, se facilitan elaborando estos papeles. En muchos casos, diferentes aspectos del negocio y di

ferentes circunstancias del examen deben hacerse simultáneamente. En estas condiciones el auditor sólo puede realizar la labor dirigiendo un grupo de personas, claro que con la preparación requerida, según profesionalmente ya se ha estipulado, y dispone de los papeles de trabajo para guiar la auditoría y finalmente para reunir y coordinar los datos en una forma que le permitan una serena y completa apreciación como base para la formación de sus juicios.

## CAPITULO VI.

## ENFOQUE DE LA REVISION EN:

## INGRESOS

## - CONCEPTO -

El ingreso es toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en créditos en libros o en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por la ley, aún cuando no se constituyan parte de su objetivo habitual.

## - OBJETIVOS -

1.- Verificar los conceptos por los cuales la empresa obtiene ingresos.

2.- Verificar que la retención y entero de los impuestos a que están sujetos los ingresos, y que se hayan calculado conforme a las leyes vigentes del ejercicio sujeto a revisión.

3.- Comprobar que los ingresos declarados sean todos los realmente percibidos en el ejercicio de revisión.

- PROCEDIMIENTOS -

1.- Efectuar la conciliación: de ingresos según libros de ventas con ingresos según libro mayor y de éstos a su vez, con los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y en su caso con la base del Impuesto Especial a que esté afecta la Empresa.

2.- Anexe a sus papeles de trabajo copias de algunos de los contratos de los que se deriven ingresos como:

a) Contrato de suministro a empresas del gobierno o entidades federativas que para efectos del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se les haya dado el tratamiento de contrato de obra.

b) Contratos de comisión o mediación mercantil que en realidad son contratos de compra-venta o que no hayan sido registrados en la dirección de Ingresos Mercantiles.

c) Contratos de prestación de servicios o de ventas, donde se estipulen las cláusulas sobre las cuales se realizan las operaciones.

3.- Efectuar análisis de las declaraciones del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y confronte dicho análisis con el libro de ventas y mayor.

4.- Seleccione dos meses de los más importantes del ejercicio a revisión o aquéllos en los cuales se observaron-

situaciones anómalas.

5.- Verifique la secuencia numérica y cronológica de la documentación comprobatoria de ingresos, sume y compare el resultado con el registro de ventas y compruebe su correcto pase al Libro Mayor.

6.- Compruebe la correcta separación de ingresos exentos y gravados con las diferentes tasas del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

7.- Verifique selectivamente que los cargos en los auxiliares de clientes, estén amparados con documentación comprobatoria de ingresos debidamente contabilizados y declarados.

8.- Verifique, en casos de importancia, que las notas de crédito, rebajas, bonificaciones y devoluciones sobre ventas o cargos por cualquier otro concepto o cuenta de resultados acreedoras sean justificadas e indique el monto de las mismas.

9.- Solo en casos de importancia revise las cuentas personales, de socios, funcionarios, empleados filiales, etc., para determinar en su caso ingresos por ventas acreditadas a esas cuentas.

10.- Investigar que documentación amparan las ventas al extranjero y verifique su correcta secuencia numérica.

11.- Que el país de destino que indica la factura, sea el que aparece en el pedimento aduanal respectivo.

12.- Verifique los precios unitarios oficiales, contrastados de precios unitarios oficiales, vigentes en el mercado internacional. Si existen diferencias entre ambos precios, comuníquelo a su supervisor para definir los procedimientos a seguir.

13.- Si la empresa paga comisiones por ventas al extranjero, determine con base en estas, los ingresos respectivos.

14.- Verifique que el importe de las ventas de exportación haya sido depositado en cuentas bancarias engranadas a la contabilidad.

15.- Verifique el correcto registro contable de otros ingresos percibidos del extranjero tales como: Asistencia técnica, maquilas.

16.- Verifique si la empresa goza de algún estímulo fiscal a la exportación, en caso afirmativo, cerciórese que la visitada haya dado cumplimiento a las obligaciones establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ser acreedoras a dichos estímulos.

Enfoque de la Revisión en:

Costo de Ventas.

- CONCEPTO -

El costo de ventas en una empresa comercial se forma por la existencia inicial de mercancías más las compras que se efectúen durante el ejercicio sujeto a revisión, llegando se al total de mercancías menos la existencia de mercancías que resulte al final del ejercicio.

El Costo de Ventas en una empresa industrial será la existencia que haya al inicio del ejercicio de: Materiales, Producción en Proceso o artículos semiterminados y terminados más compra de materiales que se efectuaron durante el ejercicio, nos arrojará la existencia total de materiales, restándole a los anteriores conceptos el recuento existente al final del ejercicio de los materiales, productos en proceso o semiterminados y los terminados. Ambos conceptos de costo de ventas deben ser valuados por cualquiera de los sistemas de valuación que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta, a menos que haya solicitado el cambio de sistema de valuación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- OBJETIVOS -

1.- Verificar que las operaciones de compras sean reales y efectivamente se encuentren registradas en su contabilidad.

2.- Comprobar que las facturas de compras reúnan los requisitos fiscales.

3.- Verificar que el costo de la mercancía esté correcto.

- PROCEDIMIENTO -

INVENTARIOS

1.- Verifique que los inventarios iniciales declarados correspondan a los finales declarados del ejercicio inmediato anterior y en su caso investigue a que se debe la diferencia.

2.- Compruebe que los costos unitarios de los artículos estén correctamente tomados en los inventarios, de acuerdo con el sistema de valuación establecido por la empresa.

3.- En caso de modificación al sistema de valuación-- de Inventarios o de utilizar uno diferente al mencionado por la Ley, investigue si se obtuvo autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.- Revise los ajustes efectuados en inventarios y que afecten al costo de ventas de la empresa e indique cual es la repercusión.

5.- Verifique que las mercancías que amparan las facturas contabilizadas al cierre del ejercicio efectivamente hayan entrado al almacén estén debidamente contabilizadas y con sideradas en la determinación del costo.

6.- Solicite relación de inventarios iniciales y final

les del ejercicio base, verifique selectivamente el tratamiento contable y compare los totales contra libros de contabilidad y las declaraciones correspondientes.

7.- Detecte si en la relación existen mercancías de procedencia extranjera y compárela con las mercancías de procedencia extranjera que se localizaron en el recorrido físico.

8.- Si el sujeto pasivo no proporciona la documentación comprobatoria de mercancías de su inventario, investigar la causa y comunicarla al supervisor.

#### COMPRAS.

1.- Compruebe que las compras omitidas determinadas no se encontraban formando parte del inventario final declarado.

2.- Si las compras omitidas son superiores al 3% determine los ingresos omitidos y:

3.- Tabule del diario auxiliar de compras por dos meses, verifique su correcta concentración al mayor y compruebe que la documentación reúna los requisitos fiscales.

4.- Compruebe, cuando sean de importancia, las notas de los proveedores, por rebajas, bonificaciones y devoluciones sobre compras, etc., que sean procedentes y estén debidamente comprobadas y registradas, indicando su monto.

5.- Investigue si la empresa efectuó compras de importación, verifique sobre la mercancía de importación localizada, su legal internación al país por el período seleccionado para la revisión de compras.

6.- Verifique que el pago al proveedor extranjero fue se únicamente por el valor de la factura y que no se hubiesen hecho pagos posteriores o complementarios no incluidos en el pedimento o boleta respectiva para efectos de la cuota de valores.

7.- Acuerde con el Supervisor la práctica de aportación de datos personales y por correo a proveedores, tomando en consideración las irregularidades detectadas.

8.- Asiente en el acta de aportación de datos realizados, la forma de pago y obtenga copias fotostáticas de la documentación, que amparen las operaciones consignadas.

9.- En caso de que el inicio de la revisión se encuentren mercancías a nombre de terceras personas con la dirección de la empresa, acuerdo con el Supervisor las aportaciones de datos personales a empresas transportistas y proveedores para determinar las compras a nombre de terceros.

10.- Por el ejercicio base a revisar, formule cédula-sumaria de compras.

11.- Por los proveedores más importantes y con la selectividad adecuada, proceda a verificar, tomando como base-

los auxiliares de proveedores, que los cargos y los créditos a éstos, estén engranados a la contabilidad y corresponda al importe de la factura(s) que amparan las mercancías.

12.- Verifique en forma selectiva los precios unitarios según facturas, contra listados de precios unitarios -- oficiales, comerciales y/o los corrientes en el mercado.

13.- Con las facturas de un mes, proceda a verificar su control en el auxiliar del almacén en unidades y si es posible en importe.

14.- Verificar que las compras hayan sido contabilizadas en el ejercicio correspondiente, en caso contrario, cerciórese de que exista justificación para no contabilizarlas en éste y que el registro no haya duplicado. Compruebe con las entradas al almacén y con los pagos a proveedores.

15.- Examine los asientos de ajuste de mayor cuantía, que tengan relación con compras al cierre del ejercicio o -- cualquier otra fecha, para comprobar su corrección.

Desarrollo de la Revisión en:

#### Deducciones

Intereses

Servicios administrativos

Maquilas pagadas.

Comisiones pagadas.

Sueldos y salarios.

(I.S.R., I.M.S.S., INFONAVIT).

Otros.

OBJETIVO; REVISION DE EROGACIONES EN EL PAIS.

Precisar con base en los casos, que clase de documentos u otras evidencias, deben existir dada la naturaleza o característica del servicio que se dice se recibió y que prueba realmente que fue recibido.

Precisar cómo y qué consignar en acta para evidenciar que no existen las pruebas pero que dada la naturaleza o característica del servicio, era normal y cómo consignarlo.

Determinar con qué evidencia queda probado que no se recibieron esos servicios o no se usaron los capitales en -- las operaciones de la empresa, aquí no es carencia de evidencia sino de elementos que existiendo prueban que NO se recibió el servicio.

Precisar que los recibos demuestran la percepción del dinero por quien se dice prestó el servicio pero NO que los proporcionó.

PROYECTO DE INSTRUCTIVO PARA LA REVISION DE PAGOS

POR INTERESES AL EXTRANJERO

- CONCEPTO -

El interés se genera en el momento en que se obtiene-

capital en préstamo, para beneficio de la empresa que lo utiliza. El pago por este interés significa una erogación que se hace como rédito del beneficio obtenido por el uso del capital durante un determinado tiempo.

Por medio de este instructivo se pretende proporcionar aquellos elementos que permitan al auditor identificar y comprobar las condiciones que rigen en las operaciones que originan el pago de intereses por el uso de capitales ajenos que fueron otorgados en préstamo, por considerar de gran importancia que en la práctica de las auditorías, quien las realiza, debe tener pleno conocimiento de los problemas que por estos conceptos puede enfrentar.

#### - OBJETIVOS -

I.- Determinar que los préstamos obtenidos se hayan efectivamente recibido e invertido en los fines del negocio.

II.- Comprobar que las instituciones de crédito, empresas o personas físicas que hubieren otorgado los créditos lo hayan hecho con recursos propios y cuenten con las licencias, registros, etc., necesarios para operar en su país y cumplan con los requisitos establecidos en el nuestro.

III.- Verificar que la retención y entero de los impuestos a que están sujetos los intereses se hayan realizado conforme a las leyes vigentes en el ejercicio en revisión.

- PROCEDIMIENTOS -

I.- Para determinar que los préstamos obtenidos fueron realmente percibidos e invertidos en los fines del negocio deberá realizar lo siguiente:

I.- Verificar en la cuenta de activo en donde haya sido registrada la operación del crédito y la documentación comprobatoria correspondiente a su recepción.

2.- Obtener el análisis de cuentas colectivas de activo, principalmente deudores diversos, cuentas personales de Accionistas, Funcionarios, Cuentas corrientes con Filiales, Subsidiarias, etc. para verificar si existen préstamos a terceros.

3.- Determinar el monto de los préstamos otorgados a terceros por la empresa nacional, las tasas de interés en que fueron recibidos y con base en la ley, considerar como no deducibles los intereses pagados por la empresa nacional según el artículo 26 fracción X, en la siguiente forma:

a).- La diferencia resultante entre la tasa de interés de los préstamos recibidos con la tasa de interés más baja de los préstamos otorgados a terceros, aplicada al monto total de los préstamos que la empresa revisada efectuó a terceros.

b).- Cuando existan préstamos a terceros efectuados por el causante sin pactarse tasa de interés, aplicarse al monto total de los mismos la tasa de interés pagada por los préstamos recibidos.

II.- Para comprobar que los acreedores o proveedores extranjeros sean empresas o instituciones de crédito reales y que cumplen con los requisitos para constituirse en su país y operen en México proceder de la siguiente forma:

1.- Cuando los pagos de intereses se realicen a Instituciones de Crédito, no Empresas radicadas en países considerados como "paraísos fiscales", solicite a la Unidad de Información la documentación correspondiente a la constitución legal y a su existencia real, con los elementos necesarios para operar en el giro de financiamiento como: edificio propio, personal, activos, etc.

2.- Verificar que si los intereses se cubren a Instituciones de crédito, éstas se encuentran debidamente registradas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.- Cuando los intereses se cubren a empresas extranjeras, verificar si existe autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para considerar que los créditos se destinan a fines de interés general.

4.- Verificar que las tasas de interés pagadas no sean superiores a las corrientes en el mercado, principalmente cuando los intereses se cubran a instituciones de crédito, empresas filiales o subsidiarias del sujeto pasivo en revisión. Considerar como no deducibles la diferencia aplicada a los préstamos recibidos por no ser estrictamente indispensables para los fines del negocio artículo 26-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III.- Para verificar el correcto pago de los impuestos que se causan por el pago de los intereses en donde el causante directo es la institución del crédito, empresa o persona física extranjera, y como solidaria responsable del pago del mismo, la empresa nacional, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

1.- El año en que se efectuó o devengó la obligación de cubrir los intereses, con motivo de que el Impuesto ha estado sujeto a distintos tratamientos, debido a las modificaciones de la Ley.

2.- A partir de 1972, los intereses pagados a empresas extranjeras que no tienen autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para considerar que los concedidos sean de interés general, causarán el impuesto conforme a la tarifa del artículo 34 y deberán acumularse a los pagos efectuados por asistencia técnica y regalías si fueren hechos a una misma empresa.

#### SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Los servicios administrativos que suelen encontrarse registrados en los gastos de las empresas surgen como contra prestación de servicios recibidos, tales como contabilidad, auditoría, asesoría en mercadotecnia u otros renglones, casos en los que debe verificarse a través de documentos u otras evidencias que estas efectivamente hayan sido recibidas.

### OBJETIVOS.

- 1.- Comprobar que dicho servicio efectivamente haya sido prestado y que sea necesario para el causante.
- 2.- Que exista contrato entre las partes, en el que se estipulan las características del mismo.
- 3.- Verificar que el impuesto en cuanto a su retención y entero sea correcto y que se haya determinado de acuerdo con las leyes vigentes en el período sujeto a revisión.

### PROCEDIMIENTOS.

- 1.- Que el contrato esté debidamente legalizado entre las partes.
- 2.- Que mediante instructivos el prestador del servicio dé a conocer las técnicas que deban aplicarse a fin de que éste sea prestado, y que éstos correspondan al período revisado.
- 3.- Que existan resultados de la aplicación del servicio.
- 4.- Revisar la correspondencia cruzada entre las partes.
- 5.- Recibos que otorga el prestador del servicio, así como la documentación contable en que conste el egreso para comprobar que efectivamente fue realizado el pago.

Cuando exista la sospecha de que el pago no fue efectuado al prestador del servicio deberá solicitarse a la Comisión Nacional Bancaria copia del original del cheque verificando en el reverso que éste efectivamente lo haya cobrado.

### MAQUILAS PAGADAS.

Las maquilas que paga una empresa al realizador de esta, surge de la necesidad que esta empresa tiene de que sea efectuada alguna fase en su línea de producción o bien en algunos casos la totalidad de esta.

### OBJETIVOS.

- 1.- Comprobar que este servicio sea realmente necesario para la empresa y que efectivamente haya sido realizado.
- 2.- Que se haya retenido y enterado el impuesto correspondiente de acuerdo con las leyes vigentes.
- 3.- Que exista contrato entre las partes y que este corresponda al período en revisión.

### PROCEDIMIENTOS.

- 1.- Que el contrato esté debidamente legalizado entre las partes.
- 2.- Que se haya cumplido con las cláusulas estipuladas en el mismo.
- 3.- Que la maquila haya sido necesaria para la empresa, verificando las circunstancias que así lo motivaron en caso de que esta no sea constante, tales como descompostura o falta de alguna de las máquinas, bajo rendimiento de las propias instalaciones de la empresa, etc.
- 4.- Que los pagos estipulados en el contrato sean lógicos y razonables de acuerdo al trabajo a realizar.

5.- Comprobar la salida de almacén en la empresa, ya sea de materias primas necesarias o de productos semielaborados con destino a las instalaciones del maquilador.

6.- Comprobar la entrada al almacén de los productos ya terminados o en la etapa que lo fije el contrato.

7.- Verificar que el cálculo del pago haya sido el correcto, de acuerdo con lo estipulado entre las partes.

8.- Con base en los recibos expedidos por el maquilador, y con los cheques expedidos por la empresa comprobar -- que este pago fué efectivamente realizado, verificando igualmente, en caso de sospecha de que estos no hayan sido efectivamente realizados al maquilador contra solicitud a la Comisión Nacional Bancaria, de las copias de los cheques en anverso y reverso.

#### COMISIONES PAGADAS.

Las comisiones que paga una empresa surgen como contraprestación generalmente a la venta que se haga de productos del causante o de algún otro servicio prestado, ya sea a comisionistas independientes o a empleados de la propia empresa y que funjan como tales.

#### OBJETIVOS.

1.- Que en caso de comisionistas independientes existan celebrados contratos previos a la fecha de pago de las comisiones.

2.- Que dicho contrato haya sido previamente registrado en la Dirección General de Ingresos Mercantiles.

3.- Que dichas comisiones hayan sido efectivamente pagadas.

4.- Que se refleje en los ingresos del causante.

5.- Que haya sido retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con las leyes vigentes en el ejercicio que se revisa.

#### PROCEDIMIENTOS.

1.- Revisar el contrato debidamente autorizado y comprobar que se cumpla con las cláusulas estipuladas.

2.- Revisar las liquidaciones que se hagan a los comisionistas.

3.- Confrontar contra los ingresos declarados, las liquidaciones base para el pago de comisiones.

4.- Verificar la correcta aplicación de los porcentajes o bases para el cálculo de comisiones.

#### SUELDOS Y SALARIOS.

(I.S.R. I.M.S.S. E INFONAVIT)

Los documentos base para el cargo a los gastos por este concepto son: las nóminas, las listas de raya, tarjetas, recibos, etc., que deben firmar de recibido los obreros y empleados del causante. Los procedimientos generales para su revisión son los siguientes:

a).- Prueba Global de Sueldos, elaborado con base en las cuentas de gastos que se hayan afectado.

b).- Confrontación contra declaraciones al I.S.R.

c).- Verificar diferentes cuentas de gastos que incluyan conceptos gravados para I.S.P.T. y comprobar que lo hayan cubierto en forma correcta.

d).- Verificar en forma selectiva la correcta aplicación de las tarifas, en cuanto al cálculo anual se refiere, así como los pagos al INFONAVIT.

## CAPITULO VII.

### CONCLUSIONES.

En el Contador Público de la actualidad, es reconocida la capacidad y preparación profesional para intervenir en la elaboración de presupuestos, análisis y estudios de costos, procesamientos de información, servicios administrativos, planeación y control financiero, control interno, y como campo exclusivo la auditoría de estados financieros.

Esta preparación le permite una activa participación en el área fiscal, así como su actuación como funcionario o asesor de las autoridades fiscales, su participación en la comprobación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, es indispensable ya que constituye su actividad por excelencia.

La fiscalización es un instrumento de apoyo para hacer justa la carga tributaria y hacer cumplir con sus obligaciones a todos los contribuyentes.

Por esto se debe intensificar la labor de fiscalización mediante la adecuada planeación y la institucionaliza--

ción de las actividades de auditoría, revisando constantemente sus técnicas y procedimientos, ajustando las estructuras y fortaleciendo la especialización, utilizando programas más ágiles y revisiones más técnicas que aporten elementos de juicio suficientes a combatir en sus orígenes a la evasión y elusión.

Las experiencias recabadas en la función fiscalizadora tiende por sí misma a modular el sistema y las técnicas fiscales, ya que producen necesaria y continuamente una auditoría que no tiene que ver ya solo con análisis y eficiencia de los sistemas contables puestos en el ejercicio de la empresa y sus repercusiones concretas en la determinación de las bases gravables e impuestos cubiertos sino en la capacidad y eficiencia del sistema impositivo, y sus posibilidades reales de captación.

La continua capacitación del Contador Público en el área de auditoría y fiscalización es indispensable y principalmente para el enfrentamiento a los medios sofisticados de la defraudación.

Sus conocimientos le permiten ayudar en las tareas de difusión a fin de formar totalmente la conciencia fiscal en los contribuyentes, incrementar la recaudación y mejorar las relaciones del fisco con los contribuyentes, proporcionando-

una imagen verdadera de las autoridades hacendarias mediante la utilización de los medios masivos de comunicación, así -- mismo su colaboración es requerida en la formulación de instructivos folletos, declaraciones, impartición de cursos de orientación a grupos de causantes y demás elementos que les faciliten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el ejercicio de sus derechos.

Así mismo a la simplificación de las normas tributarias de manera especial las que se refieren a las obligaciones formales y métodos de control, así como a los sistemas y procedimientos para cuantificar las bases gravables y de esta forma facilitar el cumplimiento de las obligaciones a sectores numerosos de contribuyentes tanto personas físicas, como empresas medianas y pequeños causantes.

**BIBLIOGRAFIA.**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.- Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.
- 5.- Código Aduanero.
- 6.- Código Fiscal de la Federación.
- 7.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 8.- Instructivos y Programas de Auditoría.
- 9.- Módulos de Auditoría.
- 10.- Auditoría Práctica de I. Ruiz de Velazco y Alejandro -- Prieto.
- 11.- Normas y procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.
- 12.- Lecturas de Finanzas y Compilaciones de Bemar y Pérea.
- 13.- Boletines Técnicos de Auditoría Fiscal.
- 14.- Remesas Técnicas de la Dirección General de Auditoría - Fiscal.