



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION

LA INTERVENCION DE LA DIRECCION GENERAL
DE FISCALIZACION A TRAVES DE AUDITORIAS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MATIAS ENRIQUE ABADIA ESCOBAR

Director del Seminario :
C. P. VICTOR M. AGUILAR RIVERA

MEXICO, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

Enrique Abadía

y

Dominga Escobar

Con inmenso cariño, esperando haber contribuido en algo a todo lo que quisieron que yo fuera, y que tan solo sea ésto una pequeña satisfacción.

A MI ESPOSA :

Cándida Vargas Suárez

Por su gran apoyo moral y por lo inmenso feliz que me hace.

A MIS HIJOS:

Ulises

y

Evelyn

Porque le han dado un nuevo impulso
a mi vida.

A MIS HERMANOS:

Carlos, Efraín, Jesús,

Adrián, Guadalupe y Lucinda.

Por haber compartido conmigo, los mismos
gratos que amargos momentos de nuestra -
niñez y porque siempre estemos unidos.

Con gratitud para todas aquellas personas
que de alguna forma contribuyeron, para -
que yo alcanzara esta meta que me tracé -
en mi vida.

LA INTERVENCION DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION
A TRAVES DE AUDITORIAS.

INDICE

	Págs.
INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO.	4
MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD DE REVISION QUE EJERCE EL FISCO A TRAVES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION	
1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexica- nos.	6
2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal..	8
3.- Ley del Impuesto sobre la Renta.	8
4.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercanti- les.	11
5.- Código Aduanero.	12
6.- Código Fiscal de la Federación.	13
7.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y- Crédito Público.	15
CAPITULO SEGUNDO.	16
TIPOS DE FISCALIZACION.	
1.- Fiscalización Directa.	18
2.- Fiscalización Indirecta.	50
CAPITULO TERCERO.	55
OTROS MEDIOS UTILIZADOS EN LA REVISION.	
1.- Oficios.	57
2.- Citatorios.	58
3.- Compulsas.	59

	Págs.
4.- Actas parciales	60
CAPITULO CUARTO.	70
TERMINACION DE LA AUCITORIA.	
1.- Papeles de trabajo.	72
2.- Acta Final.	83
CONCLUSIONES.	87
BIBLIOGRAFIA.	91

INTRODUCCION .

I N T R O D U C C I O N .

La fiscalización constituye una función insoslayable de la Administración Tributaria; es la atribución exclusiva del estado que -- controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En el ámbito de la Administración Pública, y en lo relativo - al Derecho Tributario, la Auditoría se orienta hacia la verificación - del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, con -virtiéndose así, en una actividad pública de la fiscalización, cuyo - sujeto activo es el Estado, y sujetos pasivos los causantes,

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la - intervención de la Dirección General de Fiscalización y las Administra - ciones Fiscales Regionales, lleva a cabo un programa de revisiones -- (auditorías) con el objeto de verificar el cumplimiento correcto de - dichas obligaciones fiscales.

En el poco tiempo que tengo de trabajar en la Dirección Gene - ral de Fiscalización y aún con mi reducida experiencia, me he percatado de que en la actualidad es evidente que la evasión fiscal en Méxi - co, es considerablemente cuantiosa, debido fundamentalmente a que el - Gobierno Federal no cuenta con los elementos necesarios para ejercer - control de las obligaciones tributarias de los causantes; así mismo, - a la falta de concientización de éstos para que dichas obligaciones - sean cumplidas oportuna y adecuadamente.

Los conocimientos antes expuestos, revisten gran importancia en la economía de México, motivo por el cual me incliné en la elección de este tema.

El contenido del presente trabajo, tiene por objeto dar a conocer brevemente y en forma sencilla, la manera en que se lleva a cabo la función del fisco, mediante las auditorías realizadas por el personal de la Dirección General de Fiscalización y de las Administraciones Fiscales Regionales. También se menciona el articulado en que se basan las visitas domiciliarias, explicando las facultades de la autoridad y los derechos de los contribuyentes.

En los capítulos II y III se hace mención de los principales procedimientos y programas aplicados y de todos los medios utilizados hasta terminar la revisión.

CAPITULO 1

MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD DE REVISION QUE EJERCE EL FISCO
A TRAVES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD DE REVISION QUE EJERCE EL FISCO A TRAVES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

Los fundamentos legales en que se basa una orden de revisión ya sea de personas morales o de personas físicas, son los siguientes:

I.- DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El primer fundamento legal para que el fisco acuda a los domicilios de los contribuyentes, a fin de examinar sus libros, documentación, bienes, etc., para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, se encuentra en el artículo 16 de esta Ley, la cual en su último párrafo establece: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

En el primer párrafo del mismo artículo, se señala: "nadie -- puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, y funde y motive la causa legal del procedimiento".

De lo anterior se infiere:

1.- Toda visita domiciliaria que se practique debe estar debidamente fundada y motivada; esto es, deben mencionarse las leyes y ar

títulos en que se basa la revisión, y las razones por las que se consideran aplicables esas disposiciones.

2.- Las formalidades del cateo, las establece el propio artículo 16 constitucional y consisten en:

- a).- Debe existir una orden escrita expedida por autoridad judicial competente, en la que se señalarán el domicilio - que ha de visitarse, la persona o personas a quién se dirige la orden y los objetos que se buscan.

- b).- Al concluir la visita, deberá levantarse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Por lo tanto, es indispensable para las auditorías o visitas, el que se presenten los auditores o visitantes con la orden escrita, que sean designados dos testigos de asistencia y que como último paso de la revisión, en el domicilio de los causantes se levante acta circunstanciada de los hechos observados ante la presencia de los dos - testigos. Estas disposiciones también se encuentran señaladas en el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, al que más adelante - me referiré.

II.- DE LA LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

En los artículos 16, 18 y 31 fracciones V y VII; se establecen las facultades de las Secretarías de Estado, las atribuciones de sus unidades administrativas, de acuerdo con el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías, el cual es expedido por el Presidente de la República, así como la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectuar inspecciones y reconocimientos de existencias, para asegurarse que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales.

III.- DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En su artículo 13, establece: "Las autoridades fiscales tienen facultad para revisar las declaraciones de los causantes, a fin de verificar los datos que consignan; 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 éstos y el resultado de las auditorías e investigaciones practicadas."

"Si de la revisión a que se contrae el párrafo anterior resultan diferencias a cargo del contribuyente, este 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 cinco 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 amortizables, así como la de las ventas en abonos, el plazo de cinco años comenzará a computarse a partir del ejercicio siguiente a aquel en que terminaron de depreciarse o amortizarse los activos respectivos, o del último en que se hayan cobrado o concluido las operaciones de ventas en abonos. Así mismo, deberán 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 están obligados a presentar declaraciones 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 gravámen, toda la documentación relacionada con sus obligaciones fiscales."

Esta misma Ley, en su artículo 14, establece: "Para los efectos a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales, además de las facultades que les otorga el Código Fiscal de la Federación, tendrán las siguientes":

"I.- Requerir a los causantes con el fin de que exhiban, en -

su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades fiscales, - los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las ope raciones registradas y los demás documentos que consideren indispensa bles para el estudio de sus declaraciones."

"II.- Pedir a los propios causantes los informes que estimen-
necesarios, con el fin de determinar el impuesto a su cargo".

"III.- Ordenar actos de vigilancia, con el fin de comprobar -
la verdadera situación económica de los causantes y el debido cumpli-
miento de las obligaciones que les impone esta Ley."

"IV.- Requerir a las personas que tengan o hayan tenido rela-
ciones de negocios con los contribuyentes, para que exhiban los - - -
asientos de su contabilidad, la documentación y la correspondencia -
que se refiera a las operaciones realizadas con aquellos."

"V.- Ordenar que se practiquen a los causantes visitas y revi
sión general de sus libros, documentos y correspondencia, con el fin-
de comprobar los datos de las declaraciones presentadas o suplidas."

La Ley del Impuesto sobre la Renta, edición 1982, ya no con-
tiene estos fundamentos legales, en virtud de que en el Código Fiscal
de la Federación quedan previstos y se consideran suficientes.

IV.- DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

Esta Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1979, fué sustituida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado a partir del primero de enero de 1980. En virtud de que esta última Ley, no contiene ningún fundamento legal, por considerarse suficientes los contenidos en el Código Fiscal de la Federación, transcribo a continuación los fundamentos legales contenidos en la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, por encontrarse vigente hasta 1979 y tomando en consideración — que el derecho del fisco es de cinco años.

Esta Ley en su artículo 61 señala: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la autoridad fiscal facultada para la vigilancia del cumplimiento de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, y en general para:

I.- Exigir de los causantes la adopción y establecimiento de medidas de control.

II.- Ordenar la práctica de auditorías a los causantes, así como obtener los datos e informes que tengan relación con objeto de las mismas.

III.- Exigir en el domicilio de los contribuyentes, la exhibición de los libros de contabilidad, auxiliares, registros y documentos comprobatorios de los asientos respectivos.

IV.- Verificar físicamente, clasificar, valorar y comprobar - que toda clase de bienes en tránsito o en los lugares de almacenamiento, estén amparados por la documentación previstas 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 oficiales, estatales y municipales, y de los fedatarios los informes y datos que obren en su poder y que sean necesarios para las investigaciones.

VII.- Solicitar todos los elementos necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones 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 causantes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá delegar el ejercicio de estas facultades en la autoridad fiscal que estime conveniente."

V.- DEL CODIGO ADUANERO.

El tercer párrafo del artículo V y el artículo VI, en los - - que se determinan que los funcionarios superiores de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público y el Director y Subdirector de Aduanas, — tendrán completa libertad de acción en todo tiempo o lugar para exigir la comprobación de que se han acatado las disposiciones fiscales y para ordenar con el mismo fin, visitas domiciliarias; así como su facultad para retener, perseguir o secuestrar las mercancías de importación introducidas ilegalmente al país, para garantizar el interés del fisco federal.

Este Código va a ser sustituido por la Ley Aduanera, la cual fué publicada en el Diario Oficial de fecha 30 de diciembre de 1981, pero tomando en consideración que entra en vigor con fecha 1º de julio de 1982, no hago ningún comentario respecto a esta Ley.

VI.- DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Respecto a esta Ley, es necesario hacer la aclaración que en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1981, fué publicado un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entrará en vigor hasta el 1º de octubre de 1982, motivo por el cual no se hace ningún comentario a éste, sino únicamente al vigente hasta antes de esa fecha, tomando en consideración también que la Secretaría de Hacienda siempre efectúa sus revisiones sobre un ejercicio anterior.

De esta Ley se señalan los artículos 83, en sus nueve fracciones y el 84. En estos se establecen las facultades de las autoridades fiscales a fin de determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación, cerciorándose de que no existen infracciones a dichas disposiciones, así como las disposiciones a que deben sujetarse las visitas domiciliarias.

Es de particular valor, la observancia del artículo 84, en --
cuanto a los siguientes aspectos:

- a).- Que las visitas domiciliarias solo se practicarán por --
mandamiento escrito de autoridad fiscal competente; en --
este caso la Dirección General de Fiscalización por me --
dio de las Administraciones Fiscales Regionales, debien-
do firmar la orden el Administrador.
- b).- Que la orden señale el nombre de la persona que debe re-
cibir la visita; el lugar donde ésta debe llevarse a ca-
bo; el nombre de las personas que practicarán la diligen-
cia, los impuestos o derechos que se van a verificar y -
los ejercicios a que debe limitarse la revisión.
- c).- Que se nombren dos testigos por parte del visitado y en-
su ausencia o negativa, que sean nombrados por los visi-
tadores.
- d).- Que los libros y demás documentación sean examinados en-
el domicilio, establecimiento o dependencia del visita -
do.
- e).- Que se haga constar en acta en forma circunstanciada los
hechos u omisiones observados, debiéndola firmar el visi-
tado o su representante legal, los visitantes y los dos
testigos nombrados.

VII.- POR ULTIMO SE MENCIONA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA-
DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

En su artículo 106 fracción X, necesario, ya que en él se —
otorga competencia a la Dirección General de Fiscalización para orde-
nar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, ve-
rificaciones y reconocimientos para comprobar el cumplimiento de las-
obligaciones en materia de impuestos federales. También es necesa -
rio mencionar el acuerdo número 101-27 de fecha 18 de enero de 1980,-
en el cual se delegan facultades a las Administraciones Fiscales Re -
gionales.

CAPITULO II

TIPOS DE FISCALIZACION

La función de revisión que desarrolla la Dirección General de Fiscalización, va enfocada a sujetos pasivos, personas morales y personas físicas, éstas últimas pueden desarrollar actividades de trabajo independiente, tales como: Médicos, Arquitectos, Ingenieros, Contadores Públicos, Abogados, etc., o bien actividades empresariales, es decir, que estén registrados como personas físicas empresas, ya sea un comercio o una industria.

TIPOS DE FISCALIZACION.

1.- Fiscalización Directa.- Es aquella revisión que se realiza en el domicilio fiscal del sujeto pasivo visitado, a través de una orden de revisión.

C L A S I F I C A C I O N .

A).- Auditórfia Directa.- Es la revisión que se efectúa por medio de una orden de auditoría directa, dirigida a personas morales y a personas físicas, éstas últimas que desarrollen actividades empresariales.

Esta revisión se realiza partiendo de la declaración anual del impuesto sobre la Renta, Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, conjugándola con la revisión de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares, enfocándola a los renglones más importantes y significativos presentados en la declaración anual.

PROCEDIMIENTOS APLICABLES PARA EL INICIO DE LA AUDITORIA.

a).- Entrega de la Orden de Auditoría.

Como se señaló en el capítulo de fundamentos legales de las - visitas domiciliarias, tanto el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como el artículo 84 del Código - Fiscal de la Federación, establecen que para poder acudir al domici - lio de una persona con el fin de comprobar que se han acatado las dis - posiciones fiscales que le son relativas, es menester que se expida - una orden por la autoridad competente. Ahora bien, esta orden, de - conformidad con la fracción II del artículo 84, del Código Fiscal de - la Federación, deberá ser entregada al iniciarse la visita al visita - do o a su representante legal, y si no se encuentra presente ninguno - de ellos, la orden se entrega a quien se encuentre en el domicilio en - que debe practicarse la diligencia; cerciorándose de que quien recibe - la orden sea un trabajador o empleado del sujeto pasivo visitado.

Si al inicio de la visita no se localiza al causante o a su - representante legal, el personal que interviene según la orden y acu - de al inicio, debe utilizar todo su poder de convencimiento para que - la persona de mayor jerarquía que se encuentre trabajando con el cau - sante, reciba la orden.

El personal que interviene en el inicio, debe tener la plena - seguridad de que la persona que le está recibiendo la orden, en ausen - cia del causante o de su representante legal, sea un trabajador de la - empresa y no una persona ajena a ella, por lo que es necesario solici

tarle una identificación y comprobar su relación de trabajo a través de la nómina.

Si se entrega la orden al causante o a su representante legal, se pide también que se identifiquen, y además, que el causante proporcione copia del aviso de inscripción en el Registro Federal de Causantes y el representante legal su poder para Actos de Administración. En todo caso, se recaba acuse de recibo en una o en varias copias de la orden, debiendo estampar la firma la persona que esté recibiendo, y anotar su nombre, su cargo y la fecha de recepción de la orden, de su propio puño y letra. Cuando la orden es legal, se confirma el acuse de recibo posteriormente por parte de éstos en las mismas copias de la orden.

En el remoto caso de que el causante, representante legal o encargado se negaran a recibir la orden, se procede a levantar un acta de resistencia, previa lectura textual del contenido de la orden de auditoría y del nombramiento de los dos testigos por parte del causante, o ante su negativa, por el personal de visita, haciendo constar todos los hechos en forma descriptiva y cronológica, tanto de las razones de la negativa para recibir la orden, como en su caso, para nombrar a los dos testigos. Posteriormente, se remite a la Subdirección Jurídica copia de la orden y del acta de resistencia, para que ésta tramite ante la Procuraduría Fiscal de la Federación, la aplicación de las sanciones que correspondan.

Si el sujeto pasivo visitado o su representante legal no se presentan, se formula un citatorio en los términos del artículo 100 -

del Código Fiscal de la Federación, con apercibimiento de que, de no atender el citatorio, la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre en el domicilio. Si no se presenta el día establecido en el oficio citatorio, se levanta también un acta en la que se hacen constar tales hechos, procediendo a turnar copia del acta y del citatorio a la Subdirección Jurídica, para que tramite los medios de apremio que procedan.

Dicho citatorio deberá expresar el motivo por el cual se le está requiriendo.

Otro problema que se presenta frecuentemente en el inicio de una auditoría, es el hecho de que al acudir al domicilio que consigna la orden, el causante ya no se encuentra operando ahí.

En vista de que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, menciona que las notificaciones personales se harán en el último domicilio que la persona a quien se deba notificar haya señalado ante las autoridades fiscales, debe investigarse si hubo o no notificación oficial del cambio de domicilio, acudiendo a la Oficina Federal de Hacienda de la Jurisdicción, solicitando copia de los avisos de clausura, cambio de domicilio o de denominación social, para que con base en esto se proceda a revocar la orden, solicitando a la Subdirección de Programación, su reposición con los datos correctos.

En caso de no existir aviso de cambio y haberse obtenido información en el domicilio señalado en la orden, del domicilio actual, se acude al domicilio correcto, con esa misma orden.

De no haberse obtenido información sobre el causante que se pretende auditar, ni en el domicilio, ni en la Oficina Federal de Hacienda, ni en los directorios telefónicos, se procede a revocar la orden en forma interna.

b).- Localizar, concentrar y controlar la documentación comprobatoria y libros de contabilidad.

Este procedimiento tiene por objeto que el auditor obtenga to dos los libros y documentos que le permitan comprobar la corrección de las cifras declaradas; por ello, se deben controlar y concentrar los libros principales y/o auxiliares de contabilidad, los que tendrán que ser sellados por los auditores en el inicio de la revisión para constancia de su trabajo, y de la situación, en cuanto a registro, en que se encontraron éstos; las declaraciones de los impuestos a que se encuentra afecto el causante, los talonarios o copias de facturas y/o remisiones, los estados de cuenta bancarios, los contratos celebrados los estados financieros, la documentación comprobatoria, y en general todo tipo de documento interno o externo, que pueda ser útil para la verificación de las cifras registradas y declaradas.

Lo más común, sobre todo en los establecimientos comerciales, es que dichos documentos se encuentran en el despacho del Contador -- que les registra la contabilidad, y que, en el momento en que se le solicita a la empresa visitada, que lo localice para que los traslade al domicilio en que debe efectuarse la revisión, informe que no se encuentra o bien solicita un plazo para que los reuna y entregue. En estos casos, lo que procede es:

1o.- Tratar de hablar directamente con el Contador y hacerle ver que la documentación indebidamente se encuentra fuera del domicilio del causante, por lo que su presencia en ese domicilio debe ser de inmediato. (Artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

2o.- Efectuar la concentración de la documentación existente en la empresa.

3o.- Si no se logran tener todos los elementos necesarios para la confronta inicial, se procede a levantar un acta, haciendo mención de que en el domicilio de la empresa no se localizaban los libros, declaraciones y demás documentación contable, que no fué exhibida la autorización para tenerla fuera, exponer las razones que exprese el causante por no tener su contabilidad en su domicilio, señalando un plazo no mayor de 24 horas para que la proporcione, y dejar depositada la documentación localizada en la empresa. En este tipo de acta de depositario, siempre se tiene especial cuidado de:

a).- Hacer una descripción analítica y precisa del lugar en donde se deja depositada la documentación.

b).- Analizar y describir la documentación encontrada. Si se trata de facturas, notas, y siempre que no sea excesivamente voluminosa, obtener y asentar en acta su monto, o como mínimo, su numeración consecutiva.

c).- Mencionar que se designa a la persona con quien se atiende la visita, como depositario, apercibido de las penas en que incurren los depositarios infieles (Artículos 78 y 79 del Código Fiscal de la Federación) y que después de ello, él aceptó dicho cargo.

En caso de que vencido el plazo que se le fijó en el acta parcial antes referida, no proporcione los elementos, se ratifica por oficio la solicitud y se concede otras 24 horas como máximo; en caso de no exhibierlos, se levanta un acta de resistencia.

Si el causante o quien atienda la visita se niega a proporcionar la documentación o el acceso a archiveros, escritorios o locales, éstos se sellan y se levanta también un acta en la que se consigne este hecho.

Quando se encuentran registros y documentos que no estén en granados a la contabilidad, de conformidad con el artículo 84, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se procede a levantar un acta en la que se hace constar, que dicha documentación se "recoge" a fin de remitirla a las oficinas de la Dirección General de Fiscalización o Administración Fiscal Regional que corresponda, donde quedarán a disposición del causante para su consulta; la documentación comprobatoria de la omisión no contabilizada ni declarada.

c).- Recorrido físico de todas las instalaciones.

Una vez recibida la orden de auditoría, controlados los libros de contabilidad y localizada la documentación, se efectúa un re-

corrido por todas las instalaciones y locales, acompañado por un funcionario de la empresa. Se visitan los departamentos productivos, de compras, de ventas, de crédito y cobranzas, almacenes de materias primas, de artículos terminados, etc.,

Este recorrido tiene los siguientes objetivos:

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

2.- Localizar, examinar y concentrar en su caso, documentación, registros, informes, etc., que por sus características llamen la atención (aparentes ventas o compras omitidas, operaciones de terceros, etc.).

3.- Conocer las distintas materias primas, materiales, envases, productos terminados, tipos de mercancías en existencia, si éstas son de procedencia nacional o extranjera.

4.- Evaluar los elementos de control interno en el momento en que se está realizando las operaciones diarias.

5.- Conocer cuales formas están en uso, acudiendo a la bodega de papelería o al lugar en que se guarden las formas y machotes, o simplemente se encuentran sobre escritorios, en cajones, etc.,

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La evaluación del Control Interno establecido en una empresa, es de vital importancia para desarrollar la auditoría.

Logrando la evaluación de un control interno establecido, el auditor tiene la oportunidad de conocer que fases operativas del auditado, carecen de medidas de control ó éstas son deficientes, con lo - cual, lógicamente el auditor encausa su trabajo hacia la verificación de esas fases.

El personal de la Dirección General de Fiscalización se auxilia para evaluar el control interno, con el "Cuestionario de Investigación Fiscal", el cual tiene por objeto conocer las diversas fases - operativas, en cuanto al tratamiento de ingresos, compras, almacenes, sucursales, cuentas bancarias, principales proveedores, principales - clientes y la manera en que se realizan las operaciones.

Una vez conocida la eficiencia del control interno, el resultado de su evaluación sirve para conocer el grado de confiabilidad de las cifras declaradas.

Como consecuencia de ello, dicho estudio es tomado en cuenta - de manera fundamental, para planear el enfoque de la revisión, es decir, qué partidas de ingresos, costo de ventas y deducciones y cuentas de balance serán revisadas y qué procedimientos son los idóneos - para efectuar dicha revisión.

Así mismo, el resultado de su estudio, es tomado en cuenta para determinar la profundidad y el alcance que se les dará a los procedimientos en la revisión.

PROGRAMA GENERAL DE INGRESOS.

Los procedimientos que se aplican en el renglón de ingresos, van encaminados no sólo a comprobar la veracidad de las cifras declaradas, sino también a detectar posibles omisiones de ingresos, tanto para el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, Impuesto al Valor agregado, como para el Impuesto sobre la Renta, y recabar la evidencia suficiente y competente para su consignación en acta.

El éxito para detectar irregularidades en esta área, depende principalmente de dos factores:

a).- Un acertado inicio, en el que se hayan recabado todas -- las formas y controles que utiliza la empresa para el registro de sus ingresos.

b).- Un análisis profundo de los contratos celebrados de los -- que se deriven sus ingresos, así como de la forma material en que lleva a cabo las cláusulas estipuladas en dichos contratos o las operaciones normales, sobre todo cuando se refieren a operaciones entre filiales, subsidiarias o empresas del mismo consorcio.

Sobre el aspecto de la documentación y registros controlados de ingresos, se revisan:

- 1.- Pedidos de clientes.
- 2.- Remisiones o notas de embarque.
- 3.- Relaciones de cobranzas.
- 4.- Notas de salidas de almacén.
- 5.- Reportes de ventas.
- 6.- Liquidaciones a comisionistas.
- 7.- Auxiliares a clientes.
- 8.- Auxiliares de almacén.
- 9.- Fichas de depósitos bancarios.
- 10.- Notas de crédito.
- 11.- Registro de ventas.

Por lo que se refiere a contratos y su estudio, los más comunes son:

- 1.- Contratos de Obras, en los casos de constructoras, atendiendo a que se cumplan los requisitos para ser considerados como tales, cuando se celebran con el Gobierno o Entidades Federativas para efectos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles o Impuesto al Valor Agregado; así como que se reúnan los requisitos para poder optar por el Régimen Especial de Constructoras, para efectos del Impuesto sobre la Renta.

2.- Contratos de Comisión Mercantil, para comprobar que reúnen los requisitos del artículo 8o. de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, a fin de poder considerarlos como comisiones o como operaciones propias.

3.- Contratos de Maquila, determinando si efectivamente es maquilador o se trata de operaciones de compra-venta.

Los procedimientos que se aplican sobre el renglón de ingresos, se inician con la obtención de la sumaria de ingresos según registros de contabilidad, con el fin de observar la tendencia mensual de las ventas y elegir los meses sobre los cuales se aplicarán las pruebas.

Con base en la sumaria, se verifica que los ingresos según registros, sean los mismos declarados para el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles o Impuesto al Valor Agregado, mes a mes; y en forma anual al Impuesto sobre la Renta, efectuando las conciliaciones pertinentes a la empresa que se está revisando, sobre las diferencias encontradas. Así mismo, se comprueba exista separación de ingresos exentos y gravados, por las diferentes tasas, tanto para el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles como para el Impuesto al Valor Agregado.

Por los meses que se hayan seleccionado, y de acuerdo con las características de la empresa, podemos efectuar las siguientes prue -

bas con los elementos localizados;

1.- Verificación de la correcta secuencia numérica de las facturas o notas de ventas, cuidando que aquellas que hayan sido canceladas, se encuentren con su original y copias correspondientes adheridas al talón.

2.- Tabulación de las facturas o notas de ventas, comparándolas con los registros contables y cifras declaradas, verificando se efectúe la correcta determinación y separación de ingresos exentos y gravados, a las diferentes tasas.

3.- En forma selectiva y partiendo de las facturas, se verifica lo siguiente:

a).- Que los precios facturados corresponden a las listas de precios localizadas o autorizadas. Si la empresa ha efectuado ventas a menos del costo o al costo, se solicita la autorización y comprobación sobre la causa que motivó dichas ventas, de lo contrario, fundamentar y cuantificar esas ventas para poder objetarlas.

b).- Que los datos de las facturas coincidan con los datos de los pedidos y notas de embarque o remisión.

c).- La corrección de las operaciones numéricas.

d).- Que se hayan operado los asientos respectivos en los auxiliares de clientes y almacén.

4.- Partiendo de los documentos que amparan salidas de mercancías y su entrega a los clientes, así como registros auxiliares o económicos de mercancías remitidas, se verifica la correcta secuencia numérica y que se hayan facturado y registrado las ventas relativas. - También se verifican los cargos hechos en los auxiliares de clientes, los créditos en auxiliares de almacén, las devoluciones, rebajas, bonificaciones y descuentos sobre ventas, que consten en notas de crédito, que las liquidaciones de comisionistas estén correspondidas por facturas debidamente contabilizadas y declaradas.

Este procedimiento se efectúa en forma selectiva, eligiendo - algunos meses en los casos de documentación o registros, y algunos - clientes o mercancías cuando se trata de auxiliares.

Otro procedimiento que se aplica en forma simultánea al desarrollo del procedimiento anterior, es determinar a que se deben los - saldos acreedores de importancia en clientes, así como la revisión, - en casos de importancia, de los movimientos acreedores de las cuentas personales abiertas a empleados, funcionarios, compañías filiales, socios y terceros ajenos a la empresa, para cerciorarse de que en tales cuentas no se están involucrando operaciones de ingresos que debieron estar registradas en cuentas de resultados. También se verifica si - proceden los cargos de importancia hechos en las cuentas de resultados acreedoras.

Cuando el importe de los descuentos, rebajas, devoluciones y bonificaciones sobre ventas lo amerita, por el número de operaciones que se considere adecuado, se verifica que exista documentación expedida por lo clientes, acusando recibo o informando están efectuando la devolución y se comprueba que el almacén haya recibido las mercancías devueltas. Cuando no es posible efectuar esas pruebas, ya que en la práctica no se tenga establecido como norma que el cliente acuse recibo por escrito de las notas de crédito, o porque no se tengan auxiliares de almacen, se verifica que en los auxiliares de clientes y en las relaciones de cobranzas, se haya dado efecto a las notas de crédito.

Otro procedimiento que normalmente se aplica, es el de verificar que los depósitos que constan en los estados de cuenta bancarios a nombre de los causantes, o las fichas de depósito localizadas, se encuentren debidamente correspondidos en la contabilidad.

Cuando la empresa efectúa ventas de exportación, partiendo de la célula sumaria de ingresos, la cual se formula separando las ventas nacionales, de las de exportación, se seleccionan dos meses de los más importantes, para llevar a cabo los siguientes procedimientos.

a).- Se verifica la correcta secuencia numérica, observando que aquellas que hayan sido canceladas, se encuentren debidamente archivadas con su original y todas las copias correspondientes, con la anotación de "cancelado". Ahora bien, si las facturas canceladas re-

presentan un gran número, se investigan las causas, cerciorándose de que la mercancía no haya sido despachada.

b).- Se tabulan las facturas de exportación por los meses seleccionados, confrontando los totales contra libros Diario y Mayor, - auxiliares y declaraciones. Al efectuar esta prueba, se verifica en - forma selectiva y partiendo de las facturas de exportación, que los - cálculos aritméticos sean correctos, y que los datos que contienen - las facturas, sean los mismos que se consignan en el pedimento adua - nal, y en su caso, en el permiso respectivo, en cuanto a destinata - rio, país de destino, características de la mercancía, importes etc.

c).- Que los precios unitarios consignados en las facturas, - concuerden con los precios establecidos por la empresa para sus ven - tas de exportación, y que éstos no sean significativamente inferiores a los precios unitarios oficiales, vigentes en el mercado internacio - nal.

d).- Que se hayan operado los asientos respectivos en auxiliares de clientes y almacén.

Debe tenerse especial cuidado en los casos de exportaciones a países considerados como "paraísos fiscales", pues puede darse el caso de que se trata de evasiones fiscales.

Existen empresas, que realizan exportaciones y gozan de algún estímulo fiscal, por lo que el auditor debe cerciorarse de que la em-

presa ha dado cumplimiento a las obligaciones establecidas, para ser acreedora de dichos beneficios o estímulos.

Cuando se tienen sospechas fundadas de omisiones en el renglón de ingresos, y no se cuenta con los elementos suficientes para su cuantificación y prueba, se recurre a la técnica de confirmación, seleccionando algunos clientes para verificar que las operaciones realizadas entre ambos sean las mismas registradas en sus respectivas contabilidades. Una vez que se hayan localizado omisiones de ingresos como resultado de la aplicación de los procedimientos adecuados, se tiene particular cuidado en consignar, en forma completa y clara, los hechos y elementos que sirvieron de base para la determinación de las omisiones, teniendo presente lo siguiente:

a).- Cuando la omisión se determina a través de libros, auxiliares o documentación comprobatoria, éstos deberán ser "recogidos" mediante un acta, debidamente inventariados e identificados, mencionándose que fueron localizados en el domicilio de la empresa que tienen membrete o hacen mención a la razón social de la empresa auditada que fueron reconocidos por éste o su representante legal mediante su firma y una leyenda en la primera y última hoja, así como que dichos elementos quedan a disposición del causante, para su consulta, en las oficinas de la Dirección General de Fiscalización o Administración Fiscal Regional que corresponda. El hecho de "recoger" la documentación comprobatoria de la omisión, se hace con el propósito de proteger el interés fiscal y para que no haya contradicciones posteriores con el sujeto pasivo.

b).- Cuando la omisión se determina mediante información proporcionada por terceros, es decir, a través de una compulsada, se debe dejar plenamente circunstanciado en el acta que se levante, lo siguiente:

1.- Que las ventas constan en auxiliares o registros de compras y tarjetas auxiliares que utiliza la empresa compulsada a nombre del causante auditado. Si es posible conviene obtener copia fotostática del registro auxiliar.

2.- Que se examinaron los originales de las facturas o remisiones expedidas por la auditada. También se piden copias simples o fotostáticas, para ofrecerlas como pruebas.

3.- Se asientan los datos de los cheques con que el compulsado pagó esas cantidades al auditado.

c).- Por todas las omisiones que se pretendan consignar, es necesario solicitar aclaraciones por escrito al causante, a fin de evitar que fabrique las pruebas después de levantada el acta final, y también para que únicamente se consignen en acta, las irregularidades que realmente puedan ser liquidadas por no poder aclararlas el causante.

PROGRAMA GENERAL DE COSTO DE VENTAS Y DEDUCCIONES.

El primer elemento del costo sujeto a revisión, es el de los inventarios. Aquí se verifica que los inventarios iniciales declarados, sean iguales a los finales del ejercicio inmediato anterior; también, que los inventarios declarados sean iguales a los registrados - en el libro de inventarios y balances, investigando y solicitando - - aclaraciones al causante, por las diferencias que se observen.

En base a las relaciones de inventarios que se obtienen de la empresa, se verifica.

a).- Que las mercancías que se reciben en consignación o las que se guardan por cuenta de terceros, se excluyeron de los inventarios; y por el contrario, que las mercancías en tránsito enviadas a consignación, pignoradas o en garantía y en sucursales, estén formando parte de los inventarios.

b).- Que las operaciones aritméticas de los inventarios iniciales sean correctas, las unidades y valores contra los auxiliares y el total contra la cuenta o cuentas de mayor.

c).- Que los precios unitarios a que se valoraron los inventarios iniciales y finales de materias primas, producción en proceso - y productos terminados, sean los reales, comprobando las facturas de compras u hojas de costos correspondientes. Verificar que la determinación de los costos unitarios sea correcta.

d).- Que la base de valuación sea consistente con la del año anterior. Si la empresa ha variado el método de valuación, se revisan la base del cambio y sus efectos fiscales y la autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

e).- Que las mercancías correspondientes a las compras registradas al cierre del ejercicio, estén consideradas en la relación de inventarios finales.

f).- Se investiga si existen mercancías de procedencia extranjera, para verificar su legal entrada al país.

También se revisan y se aclaran los ajustes que se hubieren efectuado, verificando su origen y su procedencia.

Por lo que se refiere a la revisión del renglón de compras, se parte de una cédula sumaria de las compras registradas, a fin de determinar si corresponden con lo declarado y conocer los movimientos de compras, para seleccionar adecuadamente los meses a revisar.

Seleccionados los meses a revisar, y partiendo de las compras contabilizadas, se cotejan las facturas o notas de remisión que las amparan y se verifica:

a).- Que la documentación reúna los requisitos fiscales y estén a nombre de la empresa que se está revisando.

b).- Que amparen artículos que correspondan al giro del causante y/o que aparecen en las facturas de ventas.

c).- Que los demás datos de las facturas, sobre todo el importe y fecha (para comprobar que sean del ejercicio) coincidan con los contabilizados, verificando cálculos aritméticos.

d).- Que se hayan efectuado los cargos al almacén y los créditos a proveedores o a bancos.

Por el número de operaciones que el auditor considere suficientes, se comprueba la correcta contabilización de compras en libros autorizados, partiendo de los siguientes elementos que pudieran haberse localizado en el inicio:

- a).- Pedidos o proveedores.
- b).- Informes de entradas al almacén.
- c).- Créditos registrados en auxiliares de proveedores.
- d).- Cargos registrados en auxiliares de almacén.
- e).- Registros económicos de compras.
- f).- Expediente de correspondencia de los proveedores.
- g).- Descuentos, rebajas, bonificaciones y devoluciones sobre compras.

En cuanto a las notas de crédito de los proveedores, se verifica que sean procedentes, y que se encuentren debidamente registradas.

Cuando el causante efectúa compras de importación, debe obtenerse la sumaria de compras, separando las compras nacionales, de las de importación, seleccionando los meses de mayor importancia, para -- proceder de la siguiente manera:

a).- Se verifica que las compras de importación se encuentren amparadas con: la (s) factura (s) del proveedor, pedimento y/o boleta de importación, en donde conste el pago de los derechos respectivos, -- y en su caso, permiso de importación, confirmando que los datos de es tos documentos sean los mismos entre sí.

b).- Que se encuentren correctamente contabilizadas las compras, por el valor de las facturas, más los gastos respectivos.

c).- Se verifican los cálculos aritméticos y que la conversión a moneda nacional, se haya afectuado al tipo de cambio vigente -- al momento de efectuarse la operación.

d).- Se verifica que el pago al proveedor extranjero, sea por el importe de las facturas y no se estén efectuando pagos complementarios, con el fin de evadir el pago del impuesto advalorem.

e).- Se tabula la documentación comprobatoria por los meses -- seleccionados, verificando los importes registrados en auxiliares y -- en el libro mayor.

f).- También se verifica que los abonos en auxiliares de proveedores, estén correspondidos en el registro de las compras.

g).- Que los precios unitarios de las facturas de compras, no difieran considerablemente de los precios unitarios oficiales del mercado internacional.

h).- Se comprueba si los proveedores se encuentran domiciliados en los países considerados como "paraísos fiscales", a fin de profundizar la revisión sobre la veracidad de esas compras.

i).- También, en base a las cuentas de gastos de los agentes- aduanales, se trata de precisar si todas las compras de importación - fueron registradas.

OTRAS DEDUCCIONES.

Cuando la actividad del causante es industrial, por los gastos de fabricación, se seleccionan para su revisión los conceptos más importantes o que presenten mayor grado de irregularidad, para verificar en forma selectiva:

a).- Que se encuentren amparados con documentación a nombre del causante y que reúnan los demás requisitos fiscales.

b).- Que se refieran a erogaciones efectivas y reales, y - que se haya recibido el bien o el servicio.

Para la revisión de las deducciones, se parte de la carátula de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, para observar -- los renglones que integran las deducciones y evaluar las partidas que ameriten ser revisadas; por lo que se refiere al renglón de "Otros -- Gastos", se obtiene un análisis por conceptos, para poder seleccionar también los más importantes.

Con base en lo anterior y teniendo como guía la cuantía y grado de anomalía del concepto de deducción, se seleccionan tres o -- cuatro conceptos para su revisión, debiendo obtener un análisis anual de ellos, con el fin de escoger los meses más importantes sobre los -- que se efectuarán las pruebas, que básicamente se refieren a las señaladas para los gastos de fabricación.

Además de estas partidas, y en forma general, siempre se efectúa el procedimiento llamado para los auditores fiscales, "Prueba Global de Sueldos y Salarios", la cual incluye la mano de obra directa -- e indirecta, y que básicamente consiste en:

a).- Se efectúa la suma de todas las subcuentas de costos y -- gastos que comprenden conceptos afectos al Impuesto sobre Productos del Trabajo. (sueldos y salarios, horas extras, viáticos y gastos de -- representación sin documentación comprobatoria, comisiones a emplea -- dos, premios y gratificaciones, participación de utilidades a los trabajadores, etc.).

b).- Se compara la suma obtenida contra la Declaración anual del Impuesto sobre Productos del Trabajo.

c).- Se concilia el importe obtenido contra el importe deducido para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

d).- También se verifican los importes registrados de dos meses, contra la nómina y listas de raya obtenidas.

e).- Se verifica el Impuesto anual de algunos empleados de mayor sueldo.

f).- Se solicita, en caso de diferencias, aclaraciones al causante.

g).- Se verifica que se hayan efectuado las retenciones y enteros del Impuesto sobre Productos del Trabajo, y se haya cubierto el 1% sobre las remuneraciones pagadas, correspondientes a los sueldos contabilizados y deducidos.

Además de la Prueba Global de Sueldos y Salarios, si este renglón es desproporcionado en relación a las cifras y magnitud de la empresa, se cerciora de que todas las partidas que la integran sean reales, a través de:

a).- La lectura de la Declaración Anual del Impuesto sobre Productos del Trabajo, retenido y enterado, y de la nómina de funcionarios y empleados de confianza. Si se determinan pagos exagerados a

personas que por su relación o parentesco con los accionistas de la empresa, haga suponer que son ficticios, se obtienen todos los datos referentes a ese gasto: fecha, importe, nombre del funcionario o empleado, relación legal con la empresa o con los funcionarios o accionistas, clase de funciones que realiza; se verifica si efectivamente presta algún servicio, a través de los documentos que maneja y/o autoriza; puesto que ocupa en la empresa, etc.,. Así mismo, se rastrea el pago para verificar que haya sido pagado realmente a la persona que corresponde, y no a otra distinta.

b).- Verificación del número de trabajadores y empleados que integran la nómina General, o las correspondientes a departamentos y turnos, contra el número de trabajadores y empleados que efectivamente laboran en la empresa, departamento, o turno seleccionado.

Como se dijo anteriormente, la revisión parte del análisis de los renglones de la Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta. A continuación se indican ciertos requisitos que se deben cumplir sobre algunas de las deducciones más importantes:

1.- DEPRECIACION DE ACTIVO FIJO.- Para la revisión de este concepto, se parte de la comparación entre la depreciación contabilizada, contra la deducida. Se comprueba que los importes de activos fijos registrados sobre los que se calcula la depreciación, se encuentren amparados con documentación comprobatoria que reúna todos los requisitos fiscales, y que los bienes no estén totalmente depreciados.- Se verifican cálculos aritméticos, comprobando se hayan utilizado las

tasas de depreciación autorizadas por la Ley.

2.- HONORARIOS PAGADOS A PROFESIONISTAS.- El objetivo primordial que se persigue en la revisión de este renglón, es el comprobar que sean deducciones reales. Se parte de una relación de las personas a quienes se les pagaron honorarios, con el fin de seleccionar -- las partidas que por la cuantía en sí, o por su anormalidad, en relación a la utilidad sea necesario verificar lo siguiente:

a).- Que todas las partidas se encuentren amparadas con recibos debidamente requisitados.

b).- Comprobar que estén cargados a cuenta de resultados y hayan sido efectivamente pagados.

c).- Verificar que el servicio haya sido recibido y esté acorde con la actividad de la empresa.

3.- PUBLICIDAD Y PROPAGANDA.- Sobre este concepto, se verifica que todas las partidas estén debidamente registradas en la contabilidad, además de que se encuentren comprobadas con documentación -- que reúna los requisitos fiscales, que el gasto sea real y corresponda a los artículos que vende o produce la empresa.

4.- INTERESES PAGADOS.- Sobre esta deducción, se tiene cuidado de que exista comprobante; que el monto del préstamo se haya recibido e invertido para los fines de la empresa, que los intereses se -

hayan calculado en los términos del contrato y que correspondan al período en que los están deduciendo. Que se haya cumplido con la obligación de retener y enterar, los impuestos que correspondan a los intereses pagados de acuerdo con el tipo de acreedor.

5.- ASISTENCIA TECNICA Y REGALIAS PAGADAS.- Los aspectos importantes a verificar en este tipo de gastos, además de que estén debidamente contabilizados y amparados con facturas son:

a).- Que exista contrato escrito y esté registrado en el Registro Nacional de Transferencia de Tecnología, que la erogación se efectúe en los términos de dicho contrato y que su contenido no contravenga lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b).- Que se haya recibido realmente la asistencia técnica de persona que tenga los elementos y capacidad técnica suficiente para proporcionarla; así como que corresponda a la actividad de la empresa que esté revisando, y que se haya retenido y pagado el impuesto correspondiente.

Los aspectos importantes mencionados en los renglones anteriores, se observan para los demás renglones de la declaración, según el que se haya seleccionado para su revisión. La revisión y selección sobre las bases anteriores, también comprende cuentas de balance.

B).- Auditorías Especiales.- Actualmente, las órdenes de visitas domiciliarias relativas a Revisiones Especiales, se practican a causar --

tes, personas físicas o morales, afectas al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, con ingresos comprendidos entre \$ 1,500,000.00 y \$ 10,000,000.00. Por lo general se refieren a pequeños negocios y fábricas de tipo familiar, con una organización administrativa simplista y en algunos casos inexistentes.

En este tipo de empresas, se encuentra que, cuando se constituyen en forma de sociedad, existe un sólo representante legal, quien a su vez es el socio mayoritario, y se puede decir que el único propietario también, ya que el resto de los accionistas son familiares (hijos, esposa, hermanos, etc.). También puede tratarse de negocios a nombre de personas físicas que son atendidos por ellos mismos, auxiliándose en algunas ocasiones de familiares. Esta circunstancia de que sean ellos mismos quienes atienden sus negocios, sin tener que rendir cuentas a nadie más, o porque los controles que necesite no le sean constatables, origina que sus sistemas administrativos y contables, prácticamente no existan, pudiendo fácilmente omitir ingresos y compras.

Los programas de revisiones especiales contemplan las siguientes tres alternativas:

La primera, cuando se han localizado los libros y documentación engranada a la contabilidad. En este caso, se efectúan ciertas pruebas sobre ingresos, costos y deducciones, a fin de determinar la corrección de sus operaciones.

Otra alternativa es, cuando existen otros registros y documentación, que no se encuentran engranados a la contabilidad y tampoco se ha declarado. En este caso, se procede a cuantificar el monto de las omisiones, en base a los registros económicos y documentos localizados.

La tercera alternativa, es cuando no existen libros, ni documentación comprobatoria, ni puede reconstruirse con la documentación localizada en la empresa, un mes de sus operaciones. Aquí se estudia la posibilidad de efectuar compulsas, a fin de verificar en forma completa sus declaraciones, o decidir sobre la conveniencia de estimar los ingresos de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

C).- Pruebas Selectivas.- Revisión aplicada a personas morales y en algunos casos a personas físicas que realizan actividades empresariales.

Este tipo de revisión se origina, cuando al revisar el dictamen que para efectos fiscales ha emitido un Contador Público registrado, no se ha contado con los elementos suficientes para considerar desarrollada satisfactoriamente la revisión. Por lo tanto, la Orden de Pruebas Selectivas se presenta a la empresa, aún cuando haya sido dictaminada, para así, revisar en la misma, las áreas que no se revisaron satisfactoriamente a juicio del auditor fiscal en el dictamen, o bien que habiéndose revisado, haya necesidad de precisar directamente en la empresa, las anomalías que se hayan determinado en la revisión del dictamen.

D).- Auditorías a Personas Físicas no empresas.- Esta revisión se enfoca a las personas físicas que perciben ingresos por su trabajo personal dependiente de terceros, es decir, el que es empleado y obtiene sueldo de una o varias empresas.

Las personas físicas que perciben ingresos por su trabajo personal sin depender de terceros, es decir, que prestan servicio en forma independiente en el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva y cultural, agentes aduanales, de seguros, y de fianzas, etc..

Las personas físicas enunciadas en el párrafo anterior, que para el desempeño de sus servicios, se agrupan y organicen formando sociedades o asociaciones profesionales; en este caso son las personas físicas los sujetos de revisión, por la participación que les corresponde en los ingresos de la organización, una vez deducidos los gastos autorizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero se hace necesario, para efecto de determinar la situación fiscal de la agrupación a la que pertenecen, que exista una orden de auditoría a ésta.

Cabe mencionar que es frecuente que un causante, obtenga ingresos por su trabajo personal en forma dependiente, y/o en forma independiente, y que a su vez perciba ingresos por la explotación del capital.

Dado las características especiales de este tipo de causantes se presenta cierta problemática para poder desahogar la visita domici

liaria, desde el inicio hasta su conclusión.

Localización del causante.- No existe un control actualizado que proporcione con certeza, el domicilio actual del causante, ya que en ocasiones frecuentes el sujeto pasivo, persona física, no presenta oportunamente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el aviso de cambio de domicilio. Esta situación se complica cuando el causante trabaja en distintas partes. Esta característica hace necesario desarrollar una serie de actividades que no son propiamente de auditoría, pero que son necesarios para poder iniciar la revisión.

Una vez localizado el causante, se siguen los procedimientos mencionados en el programa de inicio de las auditorías directas.

Al inicio y desahogo de la auditoría.- Al inicio de la auditoría, en algunos casos no se cuenta con los elementos necesarios para poder evaluar de momento, si el causante ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales, por poder presentarse las siguientes situaciones:

1.- Tanto la declaración como la documentación comprobatoria no se encuentran en poder del causante, sino en poder del contador — que le presta servicios.

2.- La falta total o parcial en algunos casos de documentación comprobatoria, tanto de ingresos como de egresos, ya que algunos causantes le restan importancia al hecho de guardar o archivar su documentación, (estos casos se presentan ya con menor frecuencia).

Una vez que se ha localizado al causante, entregada la orden de visita y levantada el acta parcial de inicio, se relaciona toda la documentación referente a los ingresos percibidos durante el periodo a revisar, se confrontan contra los libros autorizados y a su vez con las declaraciones.

Por lo que toca a las deducciones, se verifica, que dichas deducciones sean propias de la actividad y que reúnan los requisitos fiscales necesarios para su deducibilidad.

2.- FISCALIZACION INDIRECTA.

Es la revisión que se hace al sujeto pasivo, a través del dictamen de sus estados financieros, que para efectos fiscales hubiera emitido un Contador Público registrado en la Dirección General de Fiscalización.

La opinión que emite el Contador Público, que es un profesional experto en la materia contable y con un alto sentido de ética profesional, relacionado con la situación fiscal de un contribuyente, resulta ser un apoyo muy valioso para la actividad de fiscalización que desarrollan las autoridades hacendarias, ya que si bien el dictamen no constituye finiquito, sí es indicio del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El cuestionamiento anterior, aunado a innumerables ventajas, dió origen a que se institucionalizara en el Código Fiscal de la Fede

ración, la legalidad del Dictamen Fiscal emitido por Contador Público independiente, en relación con los estados financieros de los contribuyentes de gravámenes federales. Es por ello que en este ordenamiento, las autoridades presumen como ciertos, los hechos acervados en los documentos que son analizados por ellos, salvo que exista evidencia refutable respecto a su trabajo.

Dada la trascendencia que reviste el diagnóstico emitido por este profesional, ha sido necesario condicionar su actuación en esta materia, al cumplimiento de diversas reglas y requisitos.

El Contador Público para estar autorizado a emitir dictámenes fiscales, deberá obtener su inscripción en el Registro de Contadores Públicos, satisfaciendo diversos requisitos y efectuar los trámites que a continuación se indican:

- 1.- Ser de nacionalidad mexicana.
- 2.- Poseer Título de Contador Público expedido por cualquier institución oficial o particular, reconocida en todo el país, y que se encuentre registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.
- 3.- Ser miembro de un Colegio de Contadores Públicos reconocido por la Secretaría de Educación Pública.

Se presenta solicitud ante la Dirección General de Fiscalización, utilizando para ello la forma HDF-1, y se anexan copias certifi

cadav de los siguientes documentos:

- 1.- Acta de nacimiento o carta de naturalización.
- 2.- Título Profesional.
- 3.- Cédula Profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- 4.- Constancia emitida por el Colegio a que pertenezca, que lo acredite como miembro activo. Dicho documento debe ser emitido dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de registro.
- 5.- Declaratoria, bajo protesta de decir verdad, de que no está acusado o condenado por delito fiscal, o intencional, contra el patrimonio de las personas, o por falsedad en las declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad, o por cualquier otro de carácter intencional que amerite pena corporal.

Por su parte, los contribuyentes interesados en presentar dictamen de sus estados financieros, emitido por contador público registrado, deberán presentar un aviso ante la autoridad correspondiente, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal. Cuando se efectúe cambio de fecha de balance, el aviso se presenta, tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origine por el cambio, dentro del plazo antes señalado.

No procede el aviso para dictaminar, cuando se incurre en - -
cualquiera de las siguientes anomalías:

- 1.- Si se presenta sin cumplir con las reglas antes señaladas.
- 2.- En el supuesto de que el Contador Público propuesto para dictaminar, no esté registrado, o si lo estubiere, se encuentra suspendido o su registro cancelado.
- 3.- Cuando, con anterioridad a la presentación del aviso, las autoridades fiscales notifiquen al contribuyente orden de visita domiciliaria por el ejercicio fiscal a que se refiere el aviso.
- 4.- Se estén practicando visitas domiciliarias por ejercicios anteriores, o bien porque se haya emitido una orden de auditoría sin haber notificado aún al contribuyente, que -- el ejercicio por el que pide autorización, va a ser revisado por la autoridad fiscal correspondiente.
- 5.- Por último, se considera como causa de invalidez, el aviso de dictaminación por el hecho de que el Contador Público que lo suscribe, se encuentre legalmente impedido para ello.

El dictamen relativo a los estados financieros, los estados financieros básicos en si, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y los anexos a los estados financieros, se presentan ante la autoridad fiscal correspondiente, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que -

se trate; en la inteligencia de que si existe prórroga para la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta del ejercicio en cuestión, se considera prorrogado el plazo para la presentación de los documentos por el mismo período.

Una vez que el dictámen ha sido recibido en la Dirección General de Fiscalización, se procede a su revisión, la cual se hace principalmente a dictámenes de personas morales. De aquí se parte eligiendo las cuentas, que tanto de balance, como del estado de resultados, van a ser revisadas en los papeles de trabajo, que para poder emitir el dictamen ha elaborado el Contador Público registrado.

Esta revisión es más bien una evaluación del trabajo desarrollado por el Contador Público registrado para emitir el dictamen, misma que se complementa con información, que a través del propio Contador Público registrado se solicita a la empresa dictaminada.

Cuando de la revisión hecha a los papeles de trabajo del Contador Público registrado, así como de la documentación comprobatoria solicitada a la empresa sobre las cuentas revisadas, se deduce que pueden existir irregularidades que repercutan en una omisión de impuestos, se complementa la revisión con una Orden de Pruebas Selectivas.

CAPITULO III

OTROS MEDIOS UTILIZADOS EN LA REVISION

Durante el desarrollo de una auditoría fiscal, no siempre se cuenta con todos los elementos necesarios para llevar a cabo la labor de fiscalización, por lo que en ocasiones se requiere del auxilio de otros medios, dispuestos por la Ley, tendientes a coadyuvar con el — propósito que implica una auditoría fiscal.

Los medios a que he hecho referencia anteriormente los comento a continuación:

A.- O F I C I O S .

Estos documentos tal como su nombre lo indica, son escritos con carácter oficial, por estar emitidos por una autoridad competente, en despliegue de sus funciones; sirven para solicitar, aclarar, — requerir, etc., de los sujetos pasivos, solidarios o terceros, tanto información como aclaración sobre ciertas cuentas, registros o algún renglón de sus declaraciones, etc., así como documentación comprobatoria que se considere necesaria o idónea para amparar ciertos movimientos sujetos a revisión, con el fin ya señalado. Dichos documentos — tienen su fundamento legal, en las diversas disposiciones contenidas dentro de las leyes correspondientes.

a).- Oficios para obtener información.— Se utilizan cuando el auditor se ha percatado de un hecho importante, que en plática formal o informal, sostuvo con el sujeto pasivo o representante legal de una empresa, y quiera ampliar la información concerniente, o cuando a juicio del propio auditor, la información contenida en los registros con

tables de la empresa se encuentren incompletos, confusos, etc. y necesite la aclaración de esos registros.

b).- Oficios para obtener documentación.- Se utilizan cuando el auditor observa que falta documentación (declaraciones fiscales, facturas de venta, facturas de compras o gastos, escrituras, etc.), que el causante no quiere o no puede proporcionar, ya sea porque las haya extraviado, nunca hayan existido, o las cuentas estén infladas, o bien porque no convenga a sus intereses. En estos casos, se pide la documentación por oficio, para conocer la situación exacta de las irregularidades y tener elementos para circunstanciar los hechos en el acta final.

c).- Oficios para obtener declaraciones escritas.- En algunos casos que se presentan durante el desarrollo de la revisión, se hace necesario obtener la declaración escrita del representante legal, respecto de ciertas situaciones, para que sean aceptadas o aclaradas y quede la evidencia asentada en un escrito.

d).- Oficios Mistos.- Comprende los tres previstos anteriormente en forma simultánea, son los más comunes, porque al solicitar cierta documentación, se aprovecha el oficio para pedir información adicional o bien para obtener una declaración escrita del causante.

B.- CITATORIOS

Este tipo de documento es otro medio coadyuvador del auditor, el cual se utiliza para, como su nombre lo indica, hacer comparecer -

en este caso el representante legal de la empresa en cuestión, para -
notificarle la presunción de un procedimiento inconcluso, o también -
para iniciar o concluir una diligencia de carácter administrativo.

C.- COMPULSAS .

La necesidad de visitar otras empresas para conocer la situa-
ción de la empresa que se va a revisar o se está revisando, puede pre-
sentarse en los siguientes procesos de una auditoría.:

- 1.- Al inicio.
- 2.- En el desarrollo.

La compulsas constituye información que proviene de un ~~terce-~~
ro; por ese motivo, el Código Fiscal de la Federación obliga a correr
traslado al interesado, estableciendo un mecanismo de aceptación auto-
mática de los hechos detallados en el acta parcial correspondiente, -
para el caso de que no exista o no se produzca inconformidad en tiem-
po y forma.

Las compulsas se efectúan de tres maneras:

- 1.- Compulsas por correo.
- 2.- Compulsas personales.
- 3.- Compulsas mixtas.

Es decir:

Compulsas por correo.- Se envía la Orden de compulsas por co-

reco certificado y el causante compulsado manda la información por el mismo medio.

Compulsas personales.- Esta forma de compulsar consiste, en que los auditores van personalmente al domicilio de la empresa compulsada, con una orden escrita, a obtener la información.

Compulsas mixtas.- Son aquellas en las cuales la orden se envía por correo, y una vez que la empresa compulsada ha contestado por el mismo medio, se va a verificar personalmente, que la información haya sido proporcionada correctamente.

D.- ACTAS PARCIALES.

Este punto se considera de suma importancia y trascendencia, dado que este documento es de los más usuales dentro de la actividad diaria de los auditores fiscales. Se utilizan para hacer constar hechos, única y exclusivamente de los observados durante la revisión, - mismos que por su importancia tienen gran trascendencia sobre el resultado final de la auditoría en cuestión. Es necesario elaborar dichos documentos en el momento mismo de llegar a conocer alguna irregularidad, o hecho que amerite quedar plasmado de esa manera, para su posterior reproducción dentro del acta final que el efecto se levanta. Es de hacerse notar que el género es el acta parcial y las especies son muchas y muy variadas. Las más usadas son:

1.- Acta parcial de inicio.- Al notificarse una orden de auditoría, se levanta un acta parcial de inicio, en la que se hacen cons-

tar los hechos que a continuación se mencionan.

a).- Lugar, día, mes y año en que materialmente se entrega la orden.

b).- El nombre, cargo, personalidad, etcétera, a quien se notifica la orden.

c).- La identificación formal del personal actuante.

d).- La designación de los dos testigos de asistencia.

e).- La manifestación bajo protesta de decir verdad, acerca de si la visitada ha presentado o no Declaración del Impuesto sobre la Renta por el último ejercicio fiscal.

f).- Una relación de la documentación no engranada a la contabilidad, que se haya encontrado.

A través de este mecanismo, se pretende evitar que el causante alegue con posterioridad:

a).- Que el personal de visita no se identificó al inicio de la actuación.

b).- Que la diligencia fué iniciada en fecha posterior a la notificación de la orden, lo que podría significar algunos problemas-

en relación al momento en que formalmente se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

c).- Que la revisión abarcó un ejercicio no autorizado en la orden, en la medida en que por el último ejercicio ya se había presentado la declaración anual, aún cuando no hubiere vencido todavía la época de pago.

d).- Que los registros económicos y demás elementos de control de operaciones no engranados a la contabilidad o a los registros simplificados, no fueron localizados en el domicilio del sujeto pasivo.

Ejemplo de un acta parcial de inicio:

En la ciudad de _____, siendo las _____ horas del día _____ de _____ de 198____, los C.C. _____ y _____ auditores adscritos a la Dirección General de Fiscalización, se constituyeron en _____ domicilio de _____, con el objeto de levantar esta acta parcial en la que se hacen constar los siguientes hechos: - - - - -

a).- Siendo las _____ horas del día _____ de _____ de 198____, el personal de visita antes mencionado se constituyó en el domicilio también referido para hacer entrega de la orden de visita domiciliaria No. _____ contenida en el oficio No. _____ de fecha _____ de _____ de 198____, girada por el C. _____ al sujeto pasivo _____, relativa el período comprendido del -

_____ de _____ al _____ de _____ de 198____, e -
 iniciar la revisión ahí ordenada. - - - - -
 Para ese efecto, fué requerida la presencia del representante legal -
 idóneo de la destinataria de la orden, apersonándose el C. _____
 _____, quién a petición de los auditores se identificó
 mediante _____ en el que aparecen su fotografía y su nom-
 bre, documento que se tuvo a la vista, se examinó y se devolvió de --
 conformidad a su portador, en lo sucesivo el compareciente, acreditan
 do además, su personalidad con _____ mandato respecto-
 del cual afirma, "Bajo Protesta de Decir Verdad", que no le ha sido --
 revocado, modificado o sustitido ni parcial ni totalmente por el po -
 derdante. - - - - -

b).- Hecho lo anterior, los auditores entregaron la orden de visita -
 en cuestión firmada autográficamente al compareciente, quién para --
 constancia estampa de su puño y letra la siguiente leyenda: "Recibí -
 original", anotando a continuación la fecha de recepción, (mes, día y
 año) y su firma en dos copias de la orden. - - - - -

c).- Ante el compareciente, los auditores se identificaron con sus --
 credenciales oficiales números _____ y _____ res -
 pectivamente, documentos en los cuales aparecen sin lugar a dudas la-
 fotografía, el nombre y la firma de cada uno de los actuantes, las --
 cuales fueron exhibidas a dicha persona, quién los examinó cerciorán-
 dose de los datos, los cuales coinciden con los de la orden y el per-
 fil físico de cada uno de los auditores, expresando su conformidad --
 sin producir objeción alguna, devolviéndolos a sus portadores. - - -
 - - - - -

d).- Acto seguido los auditores requieren al compareciente, para que designara dos testigos de asistencia, apercibido de que en caso de negativa, éstos serían nombrados por el personal actuante, a lo que manifestó: "Acepto el requerimiento y designo como testigos de asistencia a los C.C. _____ y _____", ambos mayores de edad y de nacionalidad mexicana, con domicilios en _____ y _____, respectivamente; dichos testigos aceptaron el nombramiento protestando conducirse con verdad. - - - - -

e).- Por último los auditores requirieron al compareciente la exhibición de los libros de contabilidad y documentación relacionada con el período a revisar, así como la Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta, a lo que el compareciente manifestó: "_____". - - - - -

Leída que fué la presente acta y explicado su contenido y alcance al compareciente, y no habiendo más hechos que hacer constar, se dió por terminada esta fase de la diligencia, siendo las _____ horas del día de su fecha, levántándose esta acta en original y 8 copias de las cuales se entregó una copia legible al compareciente después de firmar al margen de todos y cada uno de los folios y al final de esta acta, los que en ella intervinieron. - - - - -

CONSTE. - - - - -
FE DE ERRATAS. - - - - -

POR EL SUJETO PASIVO VISITADO.

POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

TESTIGOS.

2.- Acta de resistencia.- Este tipo de acta se elabora cuando el causante se niega a recibir la orden de visita o bien a proporcionar documentación. En el primer caso, después de asentar todos los datos principales ya comentados en el acta de inicio, el hecho principal que se hace constar es el siguiente: "Hecho lo anterior, los visitadores entregaron la orden de visita autógrafa al compareciente, --- quien se negó a recibir rotundamente sin exponer ninguna razón, - - -

A continuación se trató de convencer al compareciente, de que siendo un acto legítimo de autoridad competente, está obligado a su cumplimiento, negándose de nueva cuenta a la recepción de la orden de visita, por lo que se consigna dicha resistencia para los efectos legales que procedan."

En el segundo caso, cuando el causante se niega a proporcionar documentación, el hecho que se hace constar en el acta de resistencia es el siguiente: "Que a pesar de los requerimientos que se -- han hecho al causante mediante oficios números _____ de fechas _____, respectivamente, para que proporcionara la documentación necesaria para el desahogo de la visita, hasta la fecha de la presente acta y sin que exista ninguna justificación legal se ha negado a cumplir con tales prevenciones. Documentación requerida (se detalla la clase y tipo de libros y documentos solicitados y correspondientes a que fecha o período). Por lo que se consigna dicha resistencia para los efectos legales que procedan."

3.- Acta para "recoger" documentación.- Este tipo de actas se levanta cuando se encuentra documentación no engranada a la contabilidad, y con el objeto de garantizar el interés fiscal.

El artículo 84 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece las causas para que proceda el secuestro de documentación, fuera de estas causas resulta ilegal cualquier acto de secuestro.

Dichas causas son las siguientes:

a).- Libros de contabilidad, auxiliares, registros, o sistemas de contabilidad obligatorios que no están autorizados.

b).- Cuando se encuentren libros, registros o sistemas de contabilidad cuyos asientos o datos no coincidan con los de los autorizados.

c).- Cuando no se hayan presentado declaraciones o manifestaciones fiscales, respecto del o los ejercicios objeto de la visita:

d).- Cuando los datos anotados en los libros, registros o sistemas de contabilidad autorizados no coincidan con los asentados en las declaraciones o manifestaciones presentadas.

e).- Cuando los documentos carezcan total o parcialmente de las estampillas que prevenga la ley; o no estén asentados en los li -

bros, registros o sistemas de contabilidad autorizados.

f).- Cuando al inicio de una visita o durante el transcurso de ella, el visitado, su representante legal o quien se encuentre en el domicilio de la visita, se niegue a recibirla o impida el acceso a los visitantes a las oficinas, bodegas, locales, dependencias, cajas de valores o no ponga a disposición de los visitantes los libros, registros y documentos a que se refiere esta fracción, o bien imposibilite o dificulte por cualquier causa la realización de la visita.

g).- Cuando se violen los sellos que hubiesen sido colocados por los visitantes como medida precautoria.

En el acta que se levante para sustraer documentación de una empresa, se detallan las características identificatorias correspondientes de lo que se esté sustrayendo. Por lo general, la práctica de sustraer documentación es casi nula, dado que puede ocasionar múltiples problemas de tipo legal. Lo que se hace con frecuencia, si así conviene para el desarrollo de la auditoría, es que los auditores, con fundamento en el artículo 83, fracción I del Código Fiscal de la Federación, aseguran los libros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales, dejando en calidad de depositario al visitado. Para ello, se formula un inventario preciso en el acta parcial que se levante; en tal documento público se apercibe al causante, de las penas en que incurren los depositarios infieles.

Las actas anteriores son las más usuales pero no las únicas,-

cada hecho importante que sea necesario quede plasmado en un acta, dá origen a una de éstas, la cual llevará el nombre relacionado con el hecho de que se trate.

En forma enunciativa se mencionan las siguientes:

- a).- Acta de aportación de datos por terceros.
- b).- Acta de colocación de sellos y nombramiento de depositario.
- c).- Acta de levantamiento de sellos y revocación del cargo de depositario.
- d).- Acta de identificación de visitantes aumentados o sustituidos.
- e).- Acta para correr traslado de los resultados de una compulsión.
- f).- Acta de ratificación de la visita, etc.

CAPITULO IV

TERMINACION DE LA AUDITORIA.

PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo o cédulas, ya sean sumarias o analíticas, son el conjunto de anotaciones o extractos que va formulando el auditor mientras realiza su labor, y le sirven para redactar el acta final e informe.

Constituyen éstos, además, el punto de contacto que debe existir entre los libros y registros y el acta final de auditoría.

Describen el trabajo desarrollado por el Contador en la verificación, comprobación y estimación de las cuentas; constituyen la — única prueba que tiene el auditor, para demostrar y fundamentar los — hechos que se asentarán en el acta final. Por lo tanto, no solo describen los procedimientos de auditoría que se siguieron, sino que además, constituyen una constancia del trabajo desarrollado, constituyen la evidencia escrita de:

a).- Los procedimientos de auditoría aplicados, sobre qué — — cuentas se desarrollaron, con qué extensión y en qué oportunidad.

b).- Las observaciones encontradas.

c).- Es fundamento de las conclusiones a que se llegó, para — poder estar en posibilidad de respaldar los hechos consignados en el acta y las conclusiones anotadas en el informe de auditoría.

REGLAS PARA SU FORMULACION.

1.- Previas a su formulación:

a).- Estudiar si es necesario hacerlas.- En ocasiones, se puede desarrollar un procedimiento sobre conceptos y cifras que ya constan en otros papeles de trabajo, añadiendo columnas a los previamente formulados.

b).- Aprovechar estados, relaciones y documentación proporcionados por el causante.- Es innecesario formular cuadros numéricos, relaciones de gastos o de cuentas personales, para sobre ellos aplicar procedimientos de auditoría, cuando se pueden obtener directamente — del causante copias u originales de los mismos.

En este caso, previamente al desarrollo de los procedimientos, se verifica la correcta autenticidad de los documentos proporcionados y de las cifras en ellos consignados.

c).- Diseñarlas previamente.- Deben diseñarse las cédulas — previamente a su formulación, tomando en cuenta la naturaleza de las operaciones, cuentas, subcuentas o conceptos que se van a examinar, — así como, los procedimientos que se van a aplicar, el objetivo que se busca, la necesidad de consignar los hechos en el acta final y las conclusiones en el informe.

2.- Al formularlas.

a).- Anotar los datos en forma columnar.- Cuando un concepto o una cifra es probable que vaya a aparecer varias veces en una cédula (No. de factura, fecha, compras sin comprobante, etc.), solo se -- anota una vez como cabeza de columna y las cifras que corresponden a este concepto, se van anotando en el cuerpo de la columna. El cumplimiento de esta regla se traduce en: ahorro de tiempo al formularlas,- facilidad en su lectura y en su comprensión, facilidad para integrarlas cédulas sumarias y facilidad para la formulación de actas e informes.

b).- Anotar todo sin retener nada en la mente, al mismo tiempo que se vaya obteniendo la información.- El que formula la cédula,- tiene a la mano todos los elementos relativos a las cifras, datos y -- conceptos que está revisando, que le sirven para hacer sus observaciones y llegar a conclusiones. Por lo que puede suceder, que no anoten en la cédula todos los datos que le sirvieron para determinar la observación, llegar a la conclusión y fundamentar ésta por parecerle -- obvio y redundante.

Se debe tomar en cuenta, que lo que para una persona es obvio y redundante, por tener todos los elementos frescos y a la mano, no -- lo es para el futuro lector que sólo cuenta con la cédula para -- normar su juicio; tampoco le parecen obvios y redundantes a él cuando ya no tenga todos los elementos frescos y a la mano.

Sin necesidad de asesorarse de quien hizo la cédula, el auditor, el supervisor y cualquier otro lector, deben entender las conclusiones correctas con el debido fundamento por la simple lectura de las cédulas.

c).- Cruzar las cifras y datos que aparecen simultáneamente en dos o más cédulas.- Cualquier operación realizada por una empresa, afecta simultáneamente a dos renglones de sus estados financieros, -- por lo que es frecuente que una cifra anotada en una cédula, aparezca en otra que tenga relación, con una que a su vez conste en otra cédula. La situación anterior se aprovecha como un medio más de confirmación de los resultados obtenidos en la auditoría, o como una ayuda para lograr éstos. Como constancia de que se aprovechó dicha situación en la forma indicada, se cruzan las cédulas en que aparece la cifra.

d).- Usar letra legible y en su caso de molde.- No tiene ningún caso haber seguido todas las instrucciones anteriores, si las cifras y conceptos anotados en las cédulas son ilegibles o por la mala letra usada, da lugar a que se lea una cosa diferente a lo anotado. - Quién no tenga una letra clara deberá usar letra de molde.

e).- Se formulan en papeles de la Dirección General de Fiscalización y a tinta.- Salvo cuando se aprovechan los estados, relaciones y documentos proporcionados por el causante, en todos los demás casos, se formulan las cédulas en la papelería de la Dirección General de Fiscalización.

El uso constante a que están sujetas, la posible necesidad de

utilizarlas posteriormente, así como la conveniencia de proteger al auditor o supervisor de alteraciones a lo ya anotado, fundan la disposición de que deben ser formuladas a tinta.

f).- Deben conservarse siempre bajo el control directo del auditor.- Como ya se dijo, los papeles de trabajo son la única evidencia del trabajo realizado y el único lugar donde constan los resultados obtenidos, y de donde se obtienen los datos para formular el acta final y el informe. Por lo que las medidas que se tomen para garantizar su conservación, nunca está demás. La primera de ellas es precisar que el responsable directo de su guarda es el auditor encargado de la auditoría.

CUALIDADES DE UNA CEDULA.

Siendo los papeles de trabajo de tan fundamental importancia para que el auditor pueda expresar su opinión después de haber realizado la auditoría, la elaboración de los mismos debe reunir las siguientes cualidades o requisitos.

- A) COMPLETA
- B) QUE SE ENTIENDA
- C) OBJETIVA

A).- C O M P L E T A .

Cada cédula debe incluir:

a).- Todos los datos del encabezado para saber:

1.- La fecha, si se trata de una cédula de ingresos, costos, si es sumaria o analítica.

2.- Que causante se está revisando y por qué ejercicios.

3.- Qué procedimientos se van a desarrollar, sobre qué áreas y con qué intensidad.

4.- Quién la formuló y quién es el auditor encargado de la auditoría.

5.- Durante que tiempo se estuvo trabajando en la cédula.

6.- Si ya fué revisada por el auditor y supervisor.

b).- Los elementos del cuerpo de la información para que evidencie:

1.- Los procedimientos aplicados, su extensión y alcance.

2.- Las cifras y conceptos con que se trabajó.

3.- Las observaciones encontradas.

4.- Las conclusiones a que se llegó.

5.- El fundamento legal de las mismas.

B).- QUE SE ENTIENDA.

Normalmente son personas diferentes quienes formulan las cédulas y quienes las leen.

Los lectores de la cédulas son quienes toman decisiones sobre las observaciones encontradas contenidas en ellas, pero debiendo atenderse a los fundamentos contenidos en las mismas. Por lo que es obvio, que las cédulas deben hablar por sí solas; por su simple lectura cualquiera puede saber que se revisó; mediante qué procedimientos, -- con qué finalidad, qué observaciones se encontraron, a qué conclusión se llegó y fundamentó de las conclusiones.

El lector no debe acudir a quién formuló la cédula o la fuente de datos para entenderla. Esto sólo se consigue presentando ci -- fras, conceptos, informaciones o explicaciones completas, concretas, -- precisas y claras, sin dejar a dudas, sin contener vaguedades o infor -- mación trunca o imprecisas, que conduzca a malas interpretaciones y -- que lleguen hasta dudar al lector, de la información contenida en -- otras cédulas y tomarse como contradicciones.

C).- O B J E T I V A S .

Esto se refiere, a que en los papeles de trabajo se deben -- asentar únicamente los hechos y cifras que constan efectivamente.

Cuando en las cédulas consten suposiciones personales, sospechas o consideraciones subjetivas, deberá indicarse claramente esa -- situación.

CLASE DE CEDULAS.

Desde el punto de vista del grado de análisis con que las cédulas presentan sus datos, se clasifican en:

I.- Sumarias.- Como su nombre lo indica, en ellas se resumen las cifras, los procedimientos, las conclusiones u objeciones correspondiente a un grupo homogéneo de conceptos o cifras que se encuentran analizadas y auditadas en otras cédulas; o el conjunto de cifras y conceptos que se revisaron.

II.- De Análisis.- Contienen el desarrollo de uno o varios procedimientos aplicados sobre un concepto o sobre el saldo, o todos, o parte del movimiento de cada cuenta.

III.- De Subanálisis.- Contiene ampliaciones de los procedimientos desarrollados en las cédulas de análisis, aplicados sobre un desglose de una, o varias, o todas las cifras contenidas en cédulas analíticas. La aplicación de un procedimiento diferente a los desarrollados en las cédulas de análisis, sobre las mismas cifras contenidas en ellas, o sólo sobre parte de ellas.

Se debe tomar en cuenta, que cualquier error contenido en las cédulas de subanálisis que no se haya corregido por quién la formuló o por quien la revisó, quedará comprendido, o se vaciará o pasará a las cédulas de análisis y de éstas a la sumarias, y de éstas al informe y al acta.

ELEMENTOS FORMALES.

Los elementos formales que integran una cédula son las siguientes:

A).- ENCABEZADO.

Clave o índice.- Número o combinación de números y letras para identificar una cédula sumaria, de análisis o de subanálisis; poder reconocer de inmediato sobre qué área se está trabajando, ingresos, costos, deducciones, etc..

Nombre del causante.- El nombre completo del causante, sin abreviaturas, y mencionando claramente la clase de sociedad en que está -- constituido. Como medida elemental para distinguir las cédulas de una auditoría de uno, y de otros causantes, y determinar aspectos de régimen legal y fiscal a que está afecto.

Ejercicio que se está revisando.- Se indica día, mes y año en -- que comienza y en que termina. Es una medida elemental también para -- clasificar las cédulas y los expedientes de papeles de trabajo por -- ejercicios.

Area.- Se anota el área sobre la que se está trabajando, ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo, etc., lo cual permite tener un elemento más de clasificación de los papeles de trabajo.

Concepto de trabajo a realizar.- Desde el momento en que se anota, se sabe la cuenta, subcuenta, operación o aspecto que se va a revisar, qué procedimiento se va a desarrollar para efectuar la revisión; intensidad con que se va a aplicar el procedimiento y períodos sobre el que se va a aplicar.

Nombres del supervisor, auditor y de quien formula la cédula.
Sirven para precisar la responsabilidad.

Fecha de inicio y fin de la elaboración del papel de trabajo.
Para saber que tiempo se tardó y sobre todo, cuándo se analiza el trabajo.

B).- CUERPO DE LA INFORMACION.

Esta es la parte esencial de los papeles de trabajo. El cuerpo de la información varía obviamente de un papel de trabajo a otro. En él se anota el trabajo desarrollado, los conceptos y las cifras con que se trabajó, las observaciones encontradas, la conclusión a que se llegó y básicamente el fundamento.

Notas aclaratorias.- Las notas aclaratorias o complementarias que se anotan al pie de cada cédula, se usan para aclarar y/o explicar, de una manera complementaria, las situaciones y cifras que se asentaron en el cuerpo de la cédula, ya sea ampliando la información mediante la aportación de nuevos datos, o simplemente redactando de una manera más extensa lo anotado con anterioridad, cuando sea necesario para su mejor comprensión.

M a r c a s .- Son signos convencionales cuyo significado puede ser uniforme para todas las auditorías que realiza la Dirección, - ó solo para una de ellas. Una relación de las marcas y de su significado, se incluye siempre en el expediente de papeles de trabajo, en una cédula después del índice general del mismo.

C).- PIE DE LA CEDULA.

Al pie de la cédula se anota:

1.- El origen o la fuente de donde se obtuvieron las cifras y los datos que constan en las cédulas.

2.- El significado de las marcas y claves de auditoría que hubo necesidad de usar en los papeles de trabajo, mismas que se deberán asentar también en la contabilidad, registros, auxiliares y demás documentación comprobatoria de la empresa visitada, para que quede evidencia del trabajo realizado.

Es importante hacer notar, que el objetivo de la auditoría -- fiscal es determinar si el causante pagó correctamente sus impuestos - o precisar la cantidad que dejó de pagar.

Tanto una conclusión, como la otra, deben estar basadas en papeles de trabajo elaborados con las cualidades citadas, para tener la seguridad de que la conclusión a la que se llega es la correcta, y está bien fundada y comprobada para que:

a).- Cuando el causante acuda ante las autoridades administrada

doras y ante el Tribunal Fiscal, lo determinado por el auditor no pueda sufrir modificaciones.

b).- Si posteriormente se descubren irregularidades fiscales en este causante, ingresos omitidos, compras ficticias, etc., quede probado por los papeles de trabajo que se cumplió con la planeación autorizada, y que esas anomalías sólo se pudieron haber descubierto, si se hubieran revisado otros meses diferentes, a los que se estableció se compulsaran, o cualquier otra situación que quede probada en papeles de trabajo.

ACTA FINAL

Concluida la visita de auditoría, se levanta un acta final en la que se hacen constar en forma circunstanciada, los hechos u omisiones observados como resultado de la visita domiciliaria de auditoría y de revisión y examen de las declaraciones, documentación, registros libros de contabilidad, etc., efectuada en cumplimiento de una orden de auditoría.

CONTENIDO DEL ACTA:

Los puntos importantes que integran el acta final son:

A).- Encabezado.

B).- Cuerpo del acta, que abarca:

- a).- Antecedentes.
- b).- Personalidad.
- c).- Generalidades.
- d).- Hechos.

A).- Encabezado.- En el primer folio del acta se anotan en el encabezado superior izquierdo, los datos del sujeto pasivo visitado, nombre completo sin abreviaturas, giro declarado, domicilio real, Registro Federal de Causantes y el número de la Cédula de Empadronamiento.

En el encabezado superior derecho, se anotan los datos correspondientes a la Secretaría de Hacienda, como son: número de expediente del causante en la Dirección General de Fiscalización, número del oficio que contiene la orden de auditoría, número de la orden de auditoría, y el tipo de acta. Como las actas finales siempre necesitan varios folios, en los demás, ya no se anotan todos los datos del encabezado, sino el nombre del causante únicamente.

B).- Cuerpo del acta.-

a).- Antecedentes.- Aquí se anota: lugar, fecha y hora del levantamiento del acta, nombre de los auditores actuantes, nombre del causante, domicilio en que se llevó a cabo la revisión, período que se revisó según la orden, referencia a la orden de visita domiciliaria, con expresión del número de la orden, número y fecha del oficio y mención de la autoridad que la expidió, referencia a la fecha en —

que se inició la revisión, nombre de la persona que recibió la orden de auditoría y el cargo que desempeña en la empresa.

b).- Personalidad.- Aquí se anota el nombre de la persona que atiende la visita en su carácter de representante legal, datos de la escritura con la que acreditó su personalidad, datos de otros documentos (con fotografía) con los que se identificó, número de su Registro Federal de Causantes y protesta de decir verdad respecto a la no revocación del cargo que ostenta, designación por el causante o en su defecto, por los auditores, de los testigos de asistencia, con expresión de sus nombres, domicilios y números del Registro Federal de causantes y protesta de decir verdad respecto a la no revocación del cargo que ostenta, designación por el causante o en su defecto, por los auditores, de los testigos de asistencia, con expresión de sus nombres, domicilios y números del Registro Federal de Causantes de cada uno de ellos y mención de que son mayores de edad.

c).- Generalidades.- En esta parte se hace mención del régimen fiscal a que está sujeta la empresa, constitución de la sociedad - se mencionan los datos de la escritura constitutiva de la sociedad - (con base en testimonio o copia certificada ante Notario Público) y - datos de escrituras por modificaciones. Fecha de iniciación de operaciones, la cual se recaba del aviso o solicitud de inscripción en el Registro Federal de Causantes.- Giro u ocupación, se toma del que aparece en las declaraciones.

d).- Hechos.- Esta es la parte del acta en la que se detallan los resultados de la revisión. El acta de auditoría consigna exclusi

vamente hechos que hayan resultado de la auditoría respectiva. En -- ninguna circunstancia se asientan conclusiones, opiniones o cálculos de impuestos omitidos, tampoco se menciona el articulado correspondiente a las observaciones fiscales consignadas.

Finalmente, el acta debe ser firmada por la persona con quien se entendió la diligencia, los testigos y cualquiera de los visitadores que concluyeron la revisión. En caso de que el causante y/o o -- los testigos se negaran a firmar, así se hace constar en el acta.

CONCLUSIONES .

CONCLUSIONES.

El estado como organización jurídica suprema, tiene el deber de velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para que así cuente con los medios necesarios para remediar las carencias que tiene nuestro pueblo. Es cierto que existen otras fuentes de ingreso para financiar los gastos públicos o sea los derechos, productos y - - aprovechamientos, pero dichas fuentes no se pueden comparar con la principal, que son los impuestos.

Hay que tener presente que la evasión fiscal no se combate -- únicamente con medios represivos, es imprescindible la valiosa ayuda que deben prestar todos los interesados en el cumplimiento de sus - obligaciones fiscales (fisco, contribuyentes, y terceros en general).

La opinión que emite el Contador Público, que es un profesional experto en la materia contable y con un alto sentido de ética profesional, relacionado con la situación fiscal de un contribuyente, resulta ser un apoyo muy valioso para la actividad de fiscalización que desarrollan las autoridades hacendarias, ya que si bien el dictamen - no constituye finiquito, si es indicio del correcto cumplimiento de - las obligaciones tributarias.

El cuestionamiento anterior, aunado a innumerables ventajas, - dió origen a que se institucionalizara en el Código Fiscal de la Federación, la Legalidad del Dictamen Fiscal emitido por Contador Público Independiente, en relación con los estados financieros de los contri-

buyentes. Es por ello que en este ordenamiento, las autoridades presumen como ciertos, los hechos aceverados en los documentos que son - analizados por ellòs, salvo que exista evidencia refutable respecto - a su dictamen.

Las finalidades que persiguen las auditorías realizadas por - la Dirección General de Fiscalización o Administraciones Fiscales Regionales, son entre otras:

a).- A través de la aplicación de normas y procedimientos de auditoría y otros medios contenidos en las disposiciones fiscales, ve rificar que los causantes o el causante que se esté revisando, haya - cumplido razonablemente con sus obligaciones fiscales.

b).- Incrementar las fuentes de programación derivando otras auditorías de situaciones conocidas a través de compulsas, de la rela ción que existe entre compañías y de personas físicas, que presten - servicios a la empresa auditada.

c).- Causar efectos sicológicos entre los causantes, para que en forma espontánea cubran correcta y oportunamente sus impuestos.

Ahora bien, estas auditorías están reglamentadas y planeadas de tal manera que cumplan con la finalidad que se persigue. Por este motivo, en el primer capítulo se dieron a conocer los fundamentos legales de una auditoría fiscal, razonando sobre las facultades de las autoridades y los derechos de los contribuyentes.

Durante el desarrollo del capítulo dos, se explicaron los -- principales procedimientos que se aplican en los diferentes tipos de revisiones, tanto de fiscalización directa, como de fiscalización indirecta, y se tenga una idea general de la manera en que se realizan estas auditorías.

Los otros medios utilizados en la revisión, tales como los -- oficios, citatorios, compulsas y actas parciales comentados en el capítulo tres, son elementos dispuestos por la propia Ley, tendientes a coadyuvar con el propósito que implica una auditoría fiscal.

Finalmente, los papeles de trabajo se consideran una constancia del trabajo desarrollado por el auditor y constituyen la relación entre los libros y registros del causante, con el acta final de auditoría. El acta final constituye el resumen de la auditoría, porque -- en ella se detallan todas las observaciones encontradas.

B I B L I O G R A F I A .

- A).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- B).- Ley orgánica de la Administración Pública Federal.
- C).- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- D).- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- E).- Código Aduanero.
- F).- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- G).- Código Fiscal de la Federación.
- H).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- I).- Instructivos y Programas.
Dirección General de Fiscalización.
- J).- Normas y Procedimientos de Auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.