



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS CON
FINES FISCALES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
VICTOR MANUEL MONTESINOS GIL

Director del Seminario C. P. Sergio García Terrazas

México, 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.

INTRODUCCION

Dentro del proceso de fiscalización, uno de los objetivos del Sector Público, es la vigilancia del contribuyente de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, la cual se ejerce a través de la visita domiciliaria.

Es a través de la auditoría, el mecanismo con el que se dará cumplimiento a dicho objetivo.

De ahí que la temática del presente trabajo esté enfocada al aspecto de formalidades de la visita domiciliaria y esencialmente a la planeación de la auditoría, ya que esta como norma dentro del contexto de la auditoría es de especial importancia, porque es en base a una buena planeación donde el Licenciado en Contaduría podrá establecer los procedimientos idóneos en su examen y así poder concluir la situación fiscal del contribuyente.

Por lo que agradezco a las dos Instituciones que han formado mi vida profesional Universidad Nacional Autónoma de México y a la Academia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

INDICE

CAPITULO I GENERALIDADES

- 1.1 Antecedentes de la Dirección General de Fiscalización.
- 1.2 Marco Jurídico de la Facultad de Revisión que ejerce el fisco a través de la Dirección General de Fiscalización.
- 1.3 Funciones de la Dirección General de Fiscalización.
 - 1.3.1 Fiscalización Directa:
 - a) Visita Domiciliaria de Auditoría e Inspecciones.
 - b) Revisión de Escritorio.
 - c) Revisión Aritmética Legal de declaraciones.
 - d) Revisión Agil de declaración.
 - 1.3.2 Fiscalización Indirecta:
 - a) Dictamen emitido por Contador Público registrado para efectos fiscales.

CAPITULO II PLANEACION DE LA AUDITORIA FISCAL

- 2.1 Concepto de Planeación.
- 2.2 Objetivos.

- 2.3 **Importancia.**

- 2.4 **Programa de Auditoría.**
 - 2.4.1 **Concepto.**

 - 2.4.2 **Objetivos.**

 - 2.4.3 **Importancia.**

 - 2.4.4 **Su clasificación.**

CAPITULO III APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA AUDITORIA FISCAL.

- 3.1 **Inicio de la Visita Domiciliaria.**
 - 3.1.1 **Entrega de la Orden.**

 - 3.1.2 **Identificación de los Visitadores.**

 - 3.1.3 **Nombramiento de Testigos.**

- 3.2 **Otros medios utilizados en la Revisión.**
 - 3.2.1 **Oficios.**

 - 3.2.2 **Citatorios.**

 - 3.2.3 **Actas Parciales.**

3.3 Papeles de trabajo

3.3.1 Concepto

3.3.2 Clases de Cédulas

3.3.3 Elementos de las Cédulas

3.4 Acta Final de Auditoría Fiscal.

Conclusiones.

Bibliografía.

C A P I T U L O 1

G E N E R A L I D A D E S

1.1. - ANTECEDENTES DE LA DIRECCION DE FISCALIZACION.

Por decreto presidencial del 21 de Abril de 1959, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Abril de 1959, se crea la Dirección de Auditoría Fiscal, facultada para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, practicar en la contabilidad y documentación de los contribuyentes y de las personas relacionados con ellos, auditorías y verificaciones físicas, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones.

Así como organizar y llevar con fines fiscales, el registro de Contadores Públicos, autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar estados financieros en relación con las declaraciones fiscales.

Con anterioridad a la vigencia del decreto de fecha 21 de Abril de 1959, no era usual que los Contadores Públicos enfocaran la emisión de su opinión al cumplimiento que daban los contribuyentes a sus obligaciones tributarias, fué con la promulgación de ese ordenamiento que el estado reconoció formalmente el crédito que merece la opinión profesional de los Contadores Públicos, dando así la oportunidad a los contribuyentes de hacer resaltar su buena fe, utilizando los ser vicios de este profesional para dictaminar sus estados financieros -- para efectos fiscales.

Con fecha 10. de Abril de 1967 entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, abrogando al anterior vigente hasta esa fecha, al entrar en vigor éste nuevo ordenamiento, deja de existir legalmente la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, derogando el decreto del 21 de Abril de 1959 que le dió origen, según lo establece el artículo 2o. fracción IV transitorio.

Las modificaciones que trajo consigo el Código Fiscal de la Federación de 1967, con respecto a las facultades de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, se encuentran enumeradas en los siguientes artículos:

Artículo 83. - Facultades de las Autoridades Fiscales, dentro de las cuales se encuentran la de practicar visitas domiciliarias, revisar bienes, solicitar datos e informes, obtener información de funcionarios públicos y fedatarios, revisar mercancía que deba estar -- documentada, emplear medios de apremio, obtener pruebas, estimar ingresos de los contribuyentes y determinar el monto de los ingre -- sos estimados. Este artículo encuentra sus antecedentes en diversas disposiciones del Código Fiscal anterior que quedó abrogado al en -- trar en vigor el Código Fiscal de 1967, como son los artículos 217, - Fracción XIV 212, 284, 285, y 286, sin embargo estas disposiciones se referían casi exclusivamente a la actuación de las Autoridades - - Administrativas en la investigación de infracciones y delitos y a las -

facultades que tenían para hacer cumplir sus determinaciones.

En el nuevo Código Fiscal se tuvo en consideración que es normal que los medios de investigación se utilicen por las autoridades-- fiscales, no solo para verificar si se cometió o no alguna infracción-- o algún delito, si no también para allegarse de elementos necesarios para la determinación normal de créditos fiscales.

Artículo 84. - Reglas para la visita domiciliaria, las cuales se harán a través de un mandamiento escrito, identificación de los visitadores, designación de testigos, examen de libros, registros y documentos, anotación de los hechos u omisiones observados en acta, firma del acta, actas parciales o complementarias e inconformidad y -- ofrecimiento de pruebas, esta disposición se ajusta a lo establecido -- en el artículo 16 constitucional en lo relativo a las visitas de orden-- administrativo y tiene como antecedente la fracción V del artículo 213 del Código Fiscal anterior vigente hasta el 31 de Marzo de 1967.

Artículo 85. - Dictámenes de contadores, es en este artículo en donde se elevan a la categoría de disposiciones legales y se aclaran -- principios establecidos en el decreto del 21 de Abril de 1959 que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Las modificaciones implican aclaración y se refieren principal -- mente a que en vez de darse crédito a los dictámenes del Contador --

Público como en el sistema anterior, se presumen ciertos los hechos afirmados en ellos.

Al entrar en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación el 1o. de Abril de 1967, dejó sin efectos el decreto del 21 de Abril de 1959, al derogar dicho decreto a través de su artículo 2 fracción IV transitorio.

Cabe aclarar que el Código Fiscal de 1967 en su artículo 3o. transitorio establece que quedaría derogado el decreto del 21 de Abril de 1959 al entrar en vigor el nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como consecuencia al existir contradicción entre el precepto que deroga el decreto que dió origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y el precepto que establece que quedaría derogado dicho decreto al entrar en vigor el nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal funciona a partir del 1o. de Abril de 1967, solamente de hecho, ya que su existencia legal ha cesado.

El nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de fecha 4 de Junio de 1971 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de Junio de 1971, es el instrumento que vuelve a dar vida jurídica y reglamenta la función de la Dirección

de Auditoría Fiscal Federal, la cual ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente en esa fecha.

El 13 de Enero de 1972 se expide el nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual da funcionamiento a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de Marzo de 1972, señalando que al existir contradicción entre el artículo 2o. transitorio fracción IV del Código Fiscal de la Federación en el que se deroga el decreto que dió origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha 4 de Junio de 1971, donde se vuelve a dar vida jurídica a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, toda vez que el primero deroga el funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y el segundo pretende darle vida jurídica a dicha Dirección no lográndose este objetivo ya que el reglamento del 4 de Junio de 1971 utiliza el mismo nombre de la Dirección que quedó derogado con la vigencia del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1967.

Al aplicar la reforma Administrativa se crearon las Administraciones Fiscales Regionales por decreto de fecha 20 de Junio de 1973 y con acuerdo de fecha 1o. de Julio de 1975, se delegan a las Administraciones Fiscales Regionales las siguientes facultades:

Controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en general realizar todos los actos de Administración de impuestos y derechos, conforme a las disposiciones fiscales a contribuyentes que para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, hayan obtenido en el último ejercicio regular, ingresos acumulados que no excedan de veinte millones de pesos y de iniciación de operaciones de sociedades.

Por otra parte al expedirse el nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el 20 de Mayo de 1977 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de Mayo de 1977, en que se delegan facultades a las Administraciones Fiscales Regionales para ordenar y practicar visitas domiciliarias de Auditoría, inspecciones, verificaciones y reconocimientos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos federales, revisar los dictámenes formulados por los Contadores Públicos sobre los Estados Financieros en relación con las declaraciones de los contribuyentes, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Es hasta el 31 de Diciembre de 1979 donde aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ordenamiento que entró en vigor el 1o. de Enero de 1980, en donde la Dirección General de -

Fiscalización sustituye en funciones a la Dirección General de Auditoría Fiscal, teniendo por competencia las atribuciones establecidas en el artículo 59, Fracción VIII, - Ordenar y practicar visitas domiciliarias, fracción IX. - Revisar las declaraciones de los contribuyentes, fracción X. - Requerir de los contribuyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, fracción XI. - Autorizar a los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros en relación con las declaraciones de los contribuyentes.

La Dirección General de Fiscalización, ejercerá sus funciones a través de la Dirección de Revisión de Declaraciones, Dirección de Revisión de dictámenes, Dirección de Auditoría Fiscal.

Así mismo en dicho ordenamiento se señala que las Administraciones Fiscales Regionales tendrán las mismas facultades que la Dirección General de Fiscalización, las cuales las ejerce con el acuerdo delegatorio número 101 -27 publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 23 de Enero de 1980, limitándolas a revisiones de contribuyentes con ingresos acumulables menores a cien millones de pesos y las sociedades que inicien operaciones cuando el capital no exceda de cien millones de pesos.

En virtud que se hace indispensable adecuar los acuerdos dele-

gatorios de facultades ya que estos se sustentan en los textos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha 31 de Diciembre de 1979, se expide el acuerdo delegatorio número 101-285 en el cual en su artículo 2o. fracción II se delegan facultades a funcionarios de la Dirección General de Fiscalización, establecidas en el artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fracción VI11. - Ordenar y practicar visitas domiciliarias, fracción IX. - Revisar las declaraciones de los contribuyentes, fracción X. - Requerir de los contribuyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia en informes y proceder a su revisión, fracción XI. - Autorizar a los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los Estados Financieros en relación con las declaraciones de los contribuyentes.

En el Artículo 7o. del acuerdo número 101-285, se delegan facultades en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales, señaladas en el artículo 106 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a continuación se mencionan, así como las que también señalan:

Numeral 1. - Revisión de las siguientes leyes y ordenamientos-
inciso A) Ley del Impuesto Sobre la Renta, inciso B) Ley del Impuesto al Valor Agregado, inciso F) Ley del Impuesto sobre las erogacio-

nes por remuneración al trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

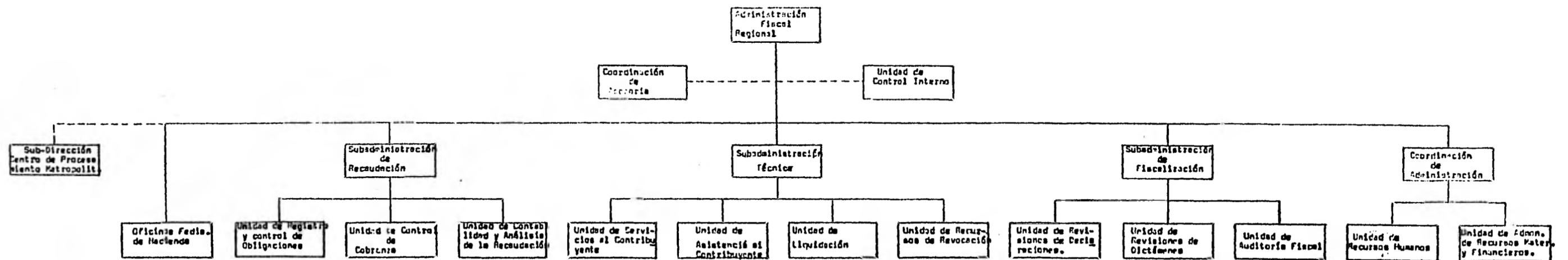
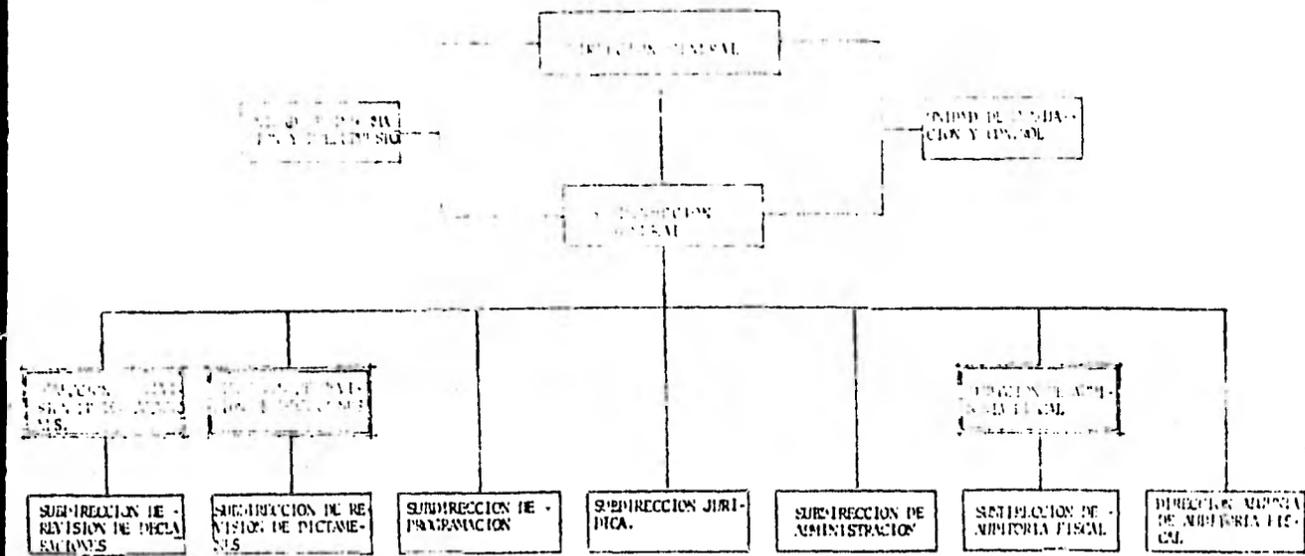
Numeral 2. - Facultades delegadas, fracción X. - Ordenar y --- practicar visitas domiciliarias, fracción XI. - Revisar las declara- - ciones de los contribuyentes, fracción XI1. - Requerir de los contri- buyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, -- fracción XI11. - Autorizar a los Contadores Públicos para formular - dictámenes sobre los estados financieros en relación con el cumpli - miento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Con acuerdo número 101-161 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de Mayo de 1982, se modifican y deroga el artícu- lo 80. fracción 11 del acuerdo delegatorio número 101-285, en el - - cual se establece las facultades de las Administraciones Fiscales Re- gionales, para revisar Sociedades Mercantiles que para efectos del - Impuesto Sobre la Renta, hayan declarado en el último ejercicio regu- lar, ingresos acumulables menores de cien millones de pesos, y los - que inician operaciones cuando su capital social no exceda a cien mi- llones de pesos, quedando dicho artículo como sigue. Artículo 8 frac- ción 11. Las facultades delegadas a las Administraciones Fiscales - Regionales no comprenderan a los siguientes sujetos, a las Socieda - des Mercantiles que para efecto del Impuesto sobre la Renta hayan --

declarado en el último ejercicio regular, ingresos acumulables superior a quinientos millones de pesos y los que inician operaciones, - - cuando su capital social exceda a cien millones de pesos.

Para una mejor comprensión se muestra el organigrama de la Dirección General de Fiscalización y las Administraciones Fiscales-Regionales.

ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION



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

Como ya se vió la Dirección General de Fiscalización se encuentra facultada en el artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para llevar a cabo sus funciones de revisión, confiriéndolas a las siguientes Direcciones:

Dirección de Revisión de Declaraciones.

Dirección de Revisión de Dictámenes.

Dirección de Auditoría Fiscal.

La Dirección de Revisión de Declaraciones, se encuentra expresamente facultada en el artículo 60 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para:

Proponer para aprobación superior las políticas y programas de revisión de declaraciones, así como los sistemas y procedimientos a que deben ajustarse la revisión de declaraciones.

Requerir de los contribuyentes y demás obligados a la presentación de libros de contabilidad, documentos, e información y proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

La Dirección de Revisión de Dictámenes, se encuentra facultada en el artículo 61 del Reglamento Interior de dicha Secretaría para:

Autorizar a los Contadores Públicos registrados para formular dictámenes sobre los estados financieros en relación con las declaraciones fiscales de los causantes, así como llevar el registro y control de dichos contadores.

Revisar que los dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, así como suspender o cancelar el registro si no se acatan dichas disposiciones.

Requerir de los causantes y demás obligados, la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Proponer para aprobación superior, las políticas y los programas de revisión de dictámenes, así como los sistemas y procedimientos a que deben ajustarse la revisión de dictámenes.

Dicha facultad la ejercerá a través del artículo 42 fracción IV y 52 del Código Fiscal de la Federación en donde los hechos afirmados por el Contador Público registrado sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales se presumiran ciertos, -

salvo prueba en contrario; dicho dictamen estará registrado y se formulará de acuerdo con las disposiciones fiscales; las opiniones e interpretaciones contenidas en el dictamen no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación.

La Dirección de Auditoría Fiscal, se encuentra facultada en el artículo 62 del mencionado Reglamento Interior para:

Proponer para aprobación superior, las políticas y los programas de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como los sistemas y procedimientos y demás obligados, la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y reconocimientos así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de impuestos derechos productos y aprovechamientos federales.

De las Direcciones mencionadas anteriormente con respecto a la competencia de cada una de ellas, es objeto de nuestro estudio las facultades otorgadas a la Dirección de Auditoría Fiscal, puesto que ésta es la encargada de ordenar y practicar visitas domiciliarias, - -

dicho ordenamiento se desarrollará a través de una Auditoría por medio de la cual se comprobará el debido cumplimiento de diversas disposiciones fiscales, en materia de Impuestos productos derechos y aprovechamientos.

Marco Jurídico de la Orden de Revisión:

El primer fundamento jurídico para efectuar la visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, lo encontramos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que en su último párrafo establece:

" La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente 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"

A continuación se mencionan los fundamentos legales en que se basa una orden de visita domiciliaria además del artículo 16 Constitucional.

Ley de la Administración Pública Federal.

Los Artículos 16, 18 y 31 Fracciones V y VIII, en estos artículos 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, 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 de las disposiciones fiscales.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En sus Artículos 59 Fracción VIII y 62 fracción VI donde se otorga competencia a la Dirección General de Fiscalización, Dirección de Auditoría Fiscal para:

"Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y reconocimientos, así como realizar los demás que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales".

Código Fiscal de la Federación.

En los Artículos 38, 42 Fracción III, 43, 44 y 46 se establecen las facultades de las autoridades fiscales a fin de determinar la exis-

tencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación cerciorándose que no existen infracciones a dichas disposiciones a que deben sujetarse las visitas domiciliarias.

Es de particular valor la observancia de los siguientes artículos en cuanto a los siguientes aspectos:

Artículo 38. - Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener los siguientes requisitos.

Fracción I. - Constar por escrito; Fracción II. - Señalar la autoridad que lo emite; Fracción III estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto u propósito de que se trate; Fracción IV. - Ostentar la firma del funcionario competente.

Artículo 43. - Fracción I. - El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita; Fracción II. - el nombre de las personas o persona que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad, lo cual se notificará al visitado.

Artículo 44. - Fracción I. - La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita ; fracción II. - Si al presentarse los visitantes el lugar en que deba practicarse la visita no estuvieran ni el visitado o su representante, se procederá al asegura - -

miento de la contabilidad y de los bienes o mercancías, entendiéndose la diligencia con la persona que se encuentre y se dejará citatorio con la misma y para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente, si no lo hicieren la visitada iniciará y desarrollará con quien se encuentre en el lugar del visitado:

Fracción III. - Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar con la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que se levante.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo:

Artículo 46. - Fracción I. - De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitantes,

Fracción II. - Si la visita se realizara simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar actas parciales.

1.3. - FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

Las funciones de revisión conferidas a la Dirección General de Fiscalización en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 59 las llevará a cabo, a través de las siguientes direcciones:

Dirección de Revisión de Declaraciones. - Compete requerir de los contribuyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, revisar las declaraciones de los contribuyentes, a fin de -- comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en materia de impuestos, derechos y productos y aprovechamientos federales.

Dirección de Revisión de Dictámenes. - Compete autorizar a -- los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros en relación con las declaraciones de los contribuyentes, - llevar el registro y control de dichos contadores, revisar que los - - mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las - - disposiciones fiscales, así como suspender o cancelar el registro correspondiente por no cumplirse en dichas disposiciones fiscales, re-querir de los contribuyentes y demás obligados, la presentación de libro de contabilidad, documentos e informes y proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en -

materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

Con base en el Artículo 106 Fracciones X, XI, XII, y XIII del -- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -- fueron delegadas las mismas funciones de la Dirección General de -- Fiscalización a las Administraciones Fiscales Regionales, posterior-- mente fué ratificada dicha delegación de funciones mediante acuerdo-- número 101-285 en su artículo 7o. publicado en el Diario Oficial de -- la Federación el 20 de Julio de 1981 y mediante el acuerdo número -- 101-161, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de Ma-- yo de 1982, éste último exceptúa a los contribuyentes cuyos ingresos acumulables en el último ejercicio regular sean superiores a los quinientos millones de pesos o a las sociedades mercantiles que inicien-- operaciones cuando su capital exceda de cien millones de pesos, que-- dando facultada la Dirección General de Fiscalización para efectuar -- la revisión de estas excepciones.

De acuerdo con este orden de ideas, la Dirección General de -- Fiscalización delega funciones a las Administraciones Fiscales Re-- gionales, las cuales se van a llevar a cabo a través de los Departa -- mentos de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes de Auditoría Fiscal y que se resumen en las siguientes:

1.3.1. - FISCALIZACION DIRECTA

Consiste en la revisión de la contabilidad que se hace en el domicilio del contribuyente sobre los datos presentados en sus declaraciones de impuestos, así como la solicitud de documentación e informes sobre renglones específicos de su contabilidad o de sus declaraciones, mediante la solicitud de la autoridad de libros de contabilidad, declaraciones de impuestos para ser revisados en las oficinas de la autoridad, mediante la solicitud de datos e informes a terceros y por medio de la requisición de documentación comprobatoria y declaraciones de impuestos; éstas revisiones se ejercerán tanto para contribuyentes de competencia central como regional, a través de visitas domiciliarias de Auditoría e inspección, revisiones de escritorio, revisión de aritmética y legal de las declaraciones y revisión ágil de declaraciones.

a) Visitas domiciliarias de Auditoría e Inspecciones:

Consiste en verificar el cumplimiento de las obligaciones Fiscales, mediante el análisis de las declaraciones, libros de contabilidad y documentación comprobatoria de los contribuyentes a través de visitas domiciliarias a Auditoría, a fin de constatar que se ajusten a las disposiciones aplicables con el objeto de utilizar las actividades de visita domiciliaria como elemento de excepción en la fiscalización --

para aplicarse a los casos en que se presumen la existencia de irregularidades graves, uniformando los procedimientos y criterios de revisión.

b) Revisiones de Escritorio:

Con éste procedimiento se logra verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mediante el análisis de renglones específicos de ingresos, y deducciones a través de investigaciones realizadas mediante el cruce de correspondencia con el contribuyente o terceros, a fin de constatar que se ajustan a las disposiciones legales aplicables, con el objeto de lograr una imagen de fiscalización constante entre los contribuyentes, en apoyo del objetivo general de las revisiones en el sentido de propiciar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, con independencia del resultado recaudatorio inmediato.

c) Revisión Aritmética y Legal de las Declaraciones:

Consiste en la verificación de los cálculos aritméticos que aparecen en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, así como el análisis jurídico de las declaraciones fundamentalmente en lo que se refiere a las disposiciones legales aplicables a la tasa y a los conceptos que disminuyen la base gravable manifestada, a fin de verificar que se ajustan a las normas tributarias en vigor y que se--

ha hecho una correcta aplicación de ellas, con el objeto de comprobar que las operaciones numéricas contenidas en las declaraciones carezcan de errores, analizando sobre bases selectivas la documentación presentada por los contribuyentes, lo que permite turnar a las autoridades correspondientes para liquidar las diferencias de impuestos resultantes y unificar los anteriores procedimientos administrativos y obtener elementos suficientes como fuente de información para llevar a cabo revisiones de escritorio o visitas domiciliarias, según el caso.

d) Revisión Agil de Declaración:

Consiste en el procedimiento de requisición al contribuyente - su declaración y su documentación comprobatoria para ser revisadas, en la propia oficina de la autoridad revisora y el objetivo fundamental que se pretende, es el lograr la presentación de la declaración requerida, ya que la revisión ágil se presenta cuando físicamente no se tiene la declaración, o sea a los contribuyentes que son renuentes a declarar.

1.3.2. - FISCALIZACION INDIRECTA

Se ejercerá mediante la revisión de dictámenes de estados financieros emitidos por Contador Público registrado para el efecto en la Dirección General de Fiscalización.

- a) Dictamen emitido por Contador Público registrado para efectos fiscales.

La revisión se hace principalmente a dictámenes de empresas (Sociedades Mercantiles y personas Físicas) y este es el elemento principal de trabajo, de aquí se parte para seleccionar las áreas tanto del balance como el estado de resultados se escojan para revisar los papeles de trabajo que para poder emitir el dictamen ha elaborado el Contador Público registrado.

La revisión de dictámenes será programada en dos tipos, revisión normal y revisión previa, la revisión previa se sujetará a los establecidos en el artículo 11 del reglamento del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción 1 incisos A) y B).

La revisión normal comprenderá además de lo previsto para la previa, aquellos aspectos referidos en los incisos C) y D) de la previa fracción 1 y en su caso, los establecidos en las demás fracciones de dicho artículo.

La Dirección de Revisión de Dictámenes, solicitará a la Sub --
Dirección de Programación la expedición de orden de visita domici--
liaria de Auditoría cuando en los terminos del propio artículo 11 ya--
referido lo considere necesario.

Esta revisión es más una evaluación del trabajo desarrollado--
por el Contador Público registrado de el dictamen emitido para efec--
tos fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

C A P I T U L O II

PLANEACION DE LA AUDITORIA

FISCAL.

2.1. - CONCEPTO DE PLANEACION

Dentro de las normas de Auditoría generalmente aceptadas, - - las normas de ejecución del trabajo exigen que el trabajo de Auditoría sea cuidadosamente planeado.

Planear el trabajo de Auditoría, es precisar previamente cuales son los procedimientos de Auditoría que se van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

La Planeación de la Auditoría tiene tres fases principales.

1. - Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar.
2. - Estudio y Evaluación del Control Interno.
3. - Programación del trabajo de detalle específicamente aplicable.

La Planeación de Auditoría consiste en establecer y determinar las bases que van a utilizarse en el examen de los estados financieros, debido a que el trabajo de Auditoría, como cualquier trabajo profesional que se precise de serlo, no pueden ni debe ser realizado a la ventura, tienen un objetivo definido y es allegarse el auditor de elementos de juicio competentes para basar su opinión.

A continuación se mencionan algunas definiciones de planeación:

" Según el diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua Castellana dice que planear es trazar el plan de una Obra"

Jorge R. Terry en su libro "Principios de Administración" define la planeación como:

" Escoger y relacionar hechos, para prever y formular actividades y propuestas que se suponen necesarias, para lograr los resultados deseados"

Dr. y C.P. Fabián Martínez Villegas en su libro " El Ejecutivo de la Empresa Moderna" nos indica que la planeación es :

" Definir los objetivos y determinar los medios para alcanzarlos . Es fundamentalmente analizar por anticipado los problemas, - - proponer posibles soluciones y señalar los - pasos necesarios para llegar eficientemente a los objetivos que la solución elegida -- define".

Para que el Auditor obtenga los suficientes elementos de juicio para emitir su dictamen deberá planear cuidadosamente el desarrollo de su trabajo, incluyendo la clase de procedimientos de Auditoría que va a emplear, su extensión y la oportunidad en que los va a aplicar.

Como base para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de Auditoría que use el Auditor, deberá estudiar y evaluar el control existente en la empresa.

Ahora bien la Auditoría requiere procedimientos aplicados en forma selectiva para obtener pruebas, evaluarlas y poder concluir en el dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en su libro "Normas y Procedimientos de Auditoría" Nos define como planear el trabajo de Auditoría, es decir previamente cuales son los procedimientos de Auditoría que van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van a aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que se van a registrar sus resultados igualmente forma parte de la planeación el --

decidir que personal y de que calidad deberá asignarse el trabajo".

De acuerdo a los conceptos mencionados anteriormente es objeto de este estudio la planeación de la Auditoría Fiscal, que se practica a los contribuyentes mediante la visita domiciliaria, facultad legal que es ejercido por la Dirección General de Fiscalización a través de su Dirección de Auditoría Fiscal y de las Administraciones Fiscales Regionales, por medio de sus Unidades de Auditoría Fiscal.

La Auditoría con fines fiscales como labor de revisión e inspección presenta diferencias en cuanto a los objetivos con la Auditoría de estados financieros, pero tiene la característica de ser un trabajo de Auditoría y por lo tanto se vale de los mismos procedimientos y técnicas de Auditoría, estando regida también por las normas de Auditoría que en su caso le sean aplicables, por consiguiente, dentro de las normas relativas a la ejecución del trabajo, dichas normas señalan que el trabajo de Auditoría debe ser cuidadosamente planeado.

Las Fases más importantes de toda Auditoría Fiscal, son la preparación del trabajo preliminar y la planeación para lograr lo anterior, se requiere contar con la experiencia y capacidad tanto del --

Auditor como del supervisor tomando en cuenta todos los formatos, programas e instructivos elaborados por la propia Dirección General de Fiscalización fundadas en la recopilación de las experiencias, procedimientos y técnicas que se han venido desarrollando a través de los años, los cuales en la actualidad, se conforman con el llenado de la tarjeta de control de órdenes en proceso, que es en si el documento donde queda plasmada la planeación que se hace de la Auditoría, juntamente con un control de acuerdos de Auditoría el cual se elabora por la supervisión que se hace de la visita domiciliaria, documentos en los que se destaquen procedimientos a desarrollar que por su importancia se requiera, tomando en cuenta los programas de Auditoría, los cuales contienen procedimientos generales para la práctica de la Auditoría, así como programas específicos por el tipo de actividad de los contribuyentes, también de los datos obtenidos en el desahogo del programa de inicio y de la observación e inspección física de la empresa.

Tomando en consideración todo lo anterior redundará en desarrollar el trabajo con un considerable ahorro del tiempo, con más eficiencia y sobre todo con una mayor perspectiva de lograr las metas planeadas.

Dentro de los objetivos que se persiguen al planear la Auditoría con fines fiscales son :

- a). - El de diagnosticar o detectar las áreas que procede revisar con mayor extensión y cuidado, así como aquellas en las que la revisión procede se realice llevándolas a cabo en forma normal, y las áreas o partidas que no es necesario examinar, que procedimientos aplicar, personal -- que será necesario, a quien asignar en función a los procedimientos conforme a las dificultades técnicas.
- b). - La de evitar procedimientos sobre renglones en los que no hay indicios de irregularidad.
- c). - De no dejar de realizar procedimientos sobre operaciones, partidas, cuentas, registros, documentos o dejar de compulsar a terceros, por desconocer o ignorar que: existen esos terceros o hay incongruencia en los registros contables con los datos declarados, por no haberse hecho las investigaciones que son indispensables para poder llevar a cabo la planeación.
- d). - Determinar objetivamente cuales son realmente las partidas o las clases de ingresos y de compras o los clien--

tes o proveedores sobre los que deben desarrollar los procedimientos de Auditoría y no escogerlos sólo como resultado de un examen superficial que los mismos culminan en la determinación de partidas - observables, que en una pérdida de tiempo.

Si bien no puede dejarse de considerar un factor muy importante en la planeación a lo que se conoce como intuición, que es la manifestación de las experiencias que capitalizado el auditor fiscal, deben de confirmarse con el resultado de los procedimientos iniciales en -- marcados en el programa de inicio, el cual se desahogará durante -- los primeros días, entre los cuales se destacan la concentración y - control de toda clase de documentos relacionados con la contabilidad de la empresa, libros de contabilidad autorizados, registros auxiliares, reportes o estados financieros que se localizan durante el recorrido físico de la planta, instalaciones y oficinas de la empresa visitada, para proceder a su cotejo y confronta contra las cifras registradas y si éstas fueron declaradas o no.

Los factores que se tomarán en cuenta para la planeación de la Auditoría con fines fiscales serán los siguientes:

1. - Actividad o clases de operaciones que realiza la empresa.

Dentro de las operaciones que se denominan normales u ordinarias por constituir el objeto propio de la empresa, se encuentran -- las operaciones marginales o extraordinarias. Se entiende por operaciones marginales aquellas que sin constituir el objeto principal de la empresa, sí constituyen una operación habitual. Se entiende por -- operaciones extraordinarias, aquellas que no constituyen el objeto -- principal de la empresa ni se realizan habitualmente.

En base a las características operativas de cada empresa, -- van a depender los procedimientos que han de emplearse, la oportunidad con que se apliquen y la extensión que se les dé, al planearse el trabajo de Auditoría.

Estas características operativas, se refieren a las operaciones normales de la empresa o constituyen el objeto propio de la misma y dentro de estas se enfocan las siguientes:

- a) Actividades Comerciales
- b) Actividades Industriales
- c) Actividades por Servicios
- d) Actividades Agrícolas
- e) Actividades Ganaderas

Dentro de las operaciones que dan origen a sus ingresos el --

Auditor Fiscal determinará en base al cuestionario de investigación-fiscal, de la lectura de contratos celebrados por la contribuyente, -- examinando las formas que utiliza para facturar sus ventas y de la documentación localizada en el recorrido físico, como realiza dichas operaciones .

Lo que le permitirá conocer si la auditada:

Vende al mayoreo o menudeo.

Vende a crédito en cuenta abierta y a qué plazos o si vende en abonos o al contado.

Vende directamente o a través de comisionistas.

Celebra contratos con reserva de dominio.

Si al vender a crédito sus clientes aceptan letras de cambio o firman pagarés o vende a crédito en cuenta abierta.

Dentro de las operaciones que dan origen a sus deducciones - (Costo de Ventas o de Producción y Gastos de Operación) el visitador determinará en bases a las contestaciones dadas por la visitada o su representante legal al cuestionario de investigación fiscal, a preguntas formuladas al personal que conforman las diferentes áreas -- (fabriles y de Administración), de la investigación efectuada en el recorrido físico del uso y trámite que se da a cada una de las formas relacionadas con sus egresos, con entradas y salidas del al-

macén, con producción así como los registros contables.

Este estudio, investigación y recopilación de elementos servirá para conocer o confirmar:

La clase de operaciones que realiza la auditada.

Los datos que se captan en cada forma: Nombre de la persona, concepto, fecha e importe.

Conviene que se precise en la investigación sobre cada clase -- de documentación correspondiente a las operaciones, cual es la que -- sirve para contabilizar los datos de las mismas y en que registros -- se vacian esos datos.

Lo anterior permite conocer a donde se puede acudir para conocer los datos de las operaciones que procede hayan quedado contabilizadas y que sumariadas deben constar en las declaraciones.

Por último conviene recordar que la documental es la evidencia -- que prueba, así como que de la mayoría de los documentos relacionados con las operaciones de la contribuyente visitada, el original o una copia la tienen los terceros con los que la empresa realiza las -- operaciones.

Las disposiciones fiscales a que esté afecto el contribuyente -- visitado, marcaran los requisitos y las reglas a que deben de suje-

tarse, tanto para la determinación de sus ingresos gravables, como la determinación de su costo de ventas o sus gastos de operación deducibles para efectos de la ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las demás obligaciones fiscales a que es sujeto, como son Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Ingreso por Salarios y en general por la prestación.

Ahora bien es obligación del Auditor Fiscal, conocer a fondo las leyes relativas a los impuestos federales y es de su propia conveniencia tener un archivo personal en que se conserven en forma localizable las circulares, las bases especiales de tributación, los criterios, subsidios, estímulos fiscales, tasas a aplicar según la clase de ingresos o el área en que se opere etc., siendo obligación de la Unidad de Normatividad de la Dirección de Auditoría Fiscal, proporcionarle todos los elementos anteriores cuando los solicite, así como la de intercambiar opiniones sobre la interpretación y forma de aplicar las leyes fiscales genéricas al caso concreto que tiene el Auditor Fiscal.

Por lo tanto al planear la Auditoría se deben tener presentes por parte del Auditor Fiscal, las características operativas de la auditada, para así poder determinar los procedimientos que van a emplearse y las técnicas de Auditoría que son aplicables para el de

sahogo de dichos procedimientos, para poder llegar a los resultados que se persiguen con la visita domiciliaria, que son el de comprobar la situación fiscal de los contribuyentes.

2.- Características Jurídicas de la contribuyente auditada.

Las características jurídicas son las que se refieren a los aspectos legales que conforman su personalidad, su relación con el estado y su observancia de las disposiciones fiscales.

Entre estas características son de esencial importancia las relativas a la constitución de la empresa, dentro de las cuales se encuentran las siguientes formas de organización.

Como empresa individual

Como asociación o sociedad civil o profesional

Como sociedades mercantiles y dentro de estas en cualquiera de sus tipos.

Forman también parte de las características jurídicas de la empresa y que el Auditor debe conocer, las relativas al régimen de sus propiedades, es decir la titulación y características de propiedad sobre los bienes que posea, de las limitaciones y restricciones que puedan existir en la propiedad y las relativas a la celebración de contratos, los cuales indican que clase de obligaciones adquirió la con-

tribuyentes y que clase de derechos, también permiten conocer al auditor fiscal operaciones de ingresos que generen dichos contratos, así como conocer las operaciones de egresos o servicios a recibir--según esos contratos, lo que a su vez indicará la clase de documentación que debió formularse la cual deberá encontrarse registrada en su contabilidad y declarada.

De los contratos celebrados por la contribuyente con personas residentes en el extranjero por asistencia técnica y regalías la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 24 Fracción XI marca las reglas para su deducibilidad, así como la inscripción en el Registro Nacional de transferencia de tecnología, cuando en los términos de la ley de la materia, sea de los que deban registrarse.

Son parte importante para el visitador las características referentes al régimen fiscal de que es sujeto el contribuyente visitado, así como la responsabilidad solidaria, como retenedor de impuestos o a recabar documentos donde conste el pago de los mismos, así como la adquisición de negociaciones o bienes aportados que hayan --formado parte de dichas negociaciones, tiene responsabilidad objetiva para el pago de las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas, para determinar las disposiciones fiscales que le son aplicables, las obligaciones que debe cumplir y que derivan de las actividades que realiza la auditada.

Es de principal observancia la representación legal que tengan las empresas, ya sea sociedad civil o mercantil, personalidad que se acreditará mediante poder general para actos de administración o de dominio, o bien un poder especial otorgado para representar a la contribuyente ante autoridades fiscales, mismo que se otorgará ante la fe de Notario Público, por ser el representante legal de la empresa con quien el Auditor (visitador) va a desahogar la diligencia de visita domiciliaria.

Serán las características legales de organización y constitución de los contratos celebrados y de su régimen fiscal, las que determinarán el enfoque que se le de a la planeación que se haga de la visita domiciliaria de Auditoría.

3. - Antecedentes de la Empresa.

En la planeación de una Auditoría Fiscal se debe tener en cuenta el tipo de revisión que se va a llevar a cabo, ya que en la Dirección General de Fiscalización y las Administraciones Fiscales Regionales, existen diferentes tipos, dependiendo de los factores y características legales de organización y constitución de cada contribuyente auditado, por lo que es necesario tomar en cuenta estas diferencias para efectuar un mejor trabajo de planeación y así lograr los objetivos deseados.

A continuación enunciamos los diferentes tipos de revisión empleadas por la Dirección General de Fiscalización y de las Administraciones Fiscales Regionales:

A D	Auditoría Directa
P F	Persona Física
A C	Asociación Civil
A P	Asociación Profesional
P U	Participación de Utilidades
	Impuestos Especiales
I A	Aguas Envasadas
I B	Alcohol Envasamiento
I B	Alcohol Expendios
I B	Alcohol Fabricas
I B	Alcohol Importación
I C	Gasolina
I D	Tabacos Labrados
I E	Adquisición de Inmuebles
I F	Automóviles Nuevos

El Auditor Fiscal para planear su trabajo en una forma adecuada, necesita conocer anticipadamente los motivos que originaron su programación, a fin de conocer cual va a ser el enfoque que se le dará a la revisión.

Dentro de los motivos que dan origen a la programación de una Auditoría Fiscal se encuentran los siguientes:

1. - A todos aquellos causantes que muestren signos de evasión fiscal acorde a los resultados de los estudios socioeconómicos, por rama de actividad.

2. - Por denuncias de particulares y a solicitud de organismos, se expedirá la orden de revisión de acuerdo a los antecedentes y resultados de investigación.

3. - Por la selección de causantes que deberá llevarse a cabo de tal manera que el impacto de la fiscalización de un grupo o sector de contribuyentes que reciban la revisión, trascienda a los demás.

4. - Por inconformidad sindical para efectos de la participación de utilidades.

5. - Aquellos causantes renuentes que no presenten declaraciones anuales, a pesar de haber mediado requerimiento por parte de las autoridades correspondientes.

6. - A los contribuyentes que presenten signos externos de riqueza y que mediante la inspección fiscal y verificación de sus declaraciones, las cifras no sean congruentes.

7. - Los contribuyentes que presenten declaraciones complementarias del Impuesto al Valor Agregado, que modifiquen sustancialmente los diferentes renglones para la determinación del impuesto a pagar.

8. - Aquellos contribuyentes que hasta 1979, estuvieron afectos a impuestos especiales y que con motivo de la implantación del Impuesto al Valor Agregado, dichos impuestos fueron derogados o abrogados.

9. - Por no encontrarse debidamente fundamentado el dictamen del Contador Público registrado a juicio de la Dirección de Revisión de Dictámenes.

Así mismo será un factor importante para la planeación del examen que en su caso se haga del expediente del archivo permanente o de los abiertos por el contribuyentes por recursos y juicios promovidos permitirán al Auditor Fiscal conocer:

Que partidas le fueron observadas en revisiones anteriores, como se conocieron y como se probaron los hechos que constituyen la irregularidad consignada en acta final de Auditoría u oficio de observaciones en revisiones de escritorio.

Que pruebas y que fundamentos de derecho y contables aportó y expresó el contribuyente al inconformarse contra el acta final u oficio de observaciones, o al promover recursos al procedimiento administrativo de ejecución, de nulidad de notificaciones o promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por lo tanto de la lectura determinada de las causas por las cuales se expidió la orden de Auditoría, del examen en el expediente de archivo permanente y en su caso, de los abiertos por el contribuyente, por recursos o juicios promovidos en contra de la autoridad fiscal que efectuó la revisión de Auditoría, así como inconformidad de los trabajadores al reparto de utilidades, a la que están obligados los contribuyentes, dicho estudio será determinante para la planeación que se haga de la visita domiciliaria.

4. - Sistemas de Control Interno.

Mediante la evaluación que haga el auditor fiscal al Sistema de Control Interno implantado por la empresa visitada, el visitador podrá planear las áreas a revisar, los procedimientos a aplicar, la extensión y alcance que se les dé a los procedimientos y las pruebas o evidencias mínimas que deben obtenerse, en base a las deficiencias localizadas en el control interno, mismas que pueden constituirse en irregularidades que modifiquen las bases gravables declaradas por la auditada.

Por la antes expuesto y para tener una mejor comprensión, procederemos a dar algunas definiciones del Control Interno.

Existen diversas aceptaciones sobre lo que es el control interno, pero todas están encaminadas a definir los procedimientos a desarrollar en una empresa para salvaguardar sus recursos, así tenemos entre otras, las siguientes definiciones:

" Victor H. Stempf. - El sistema interno de comprobación y centro puede explicarse como la distribución apropiada de funciones de personal de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados".

" Robert H. Montgomery. - El Control Interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas o procedimientos, se encuentran bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, si no por el contrario, el trabajo de un empleado complementario del hecho por otro y que se hace una Auditoría continúa de los detalles del negocio".

Comité de procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores (1947- 1948), Boletín Internal Control" El Control --

Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita".

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

Estos procedimientos están ideados para descubrir errores, desperdicios, ineficacia, desviación de políticas establecidas y fraude.

Sin embargo, tengase presente que el sistema no puede impedir tales sucesos, solo puede asegurar su propio descubrimiento, por lo tanto la esperanza del descubrimiento lo hace servir como un incentivo para el mantenimiento eficiente de las operaciones y para la adhesión a las políticas administrativas y como un factor disuasivo de la mala administración".

Como consecuencia de los cuatro conceptos anteriores, se podrían decir que la evaluación de un Sistema de Control establecido podría consistir en lo que el Comité de Procedimientos de Auditoría

del Instituto Norteamericano de Contadores al decir que :

" La Revisión del Control Interno, es uno de los pasos más -- importantes al planear convenientemente la Auditoría y no debe elimi narse por ningún motivo, ni tampoco efectuar dicha revisión en for - ma negligente. Hasta donde las circunstancias lo permitan, el Audi tor deberá adquirir un conocimiento personal e independiente de los procedimientos y métodos que se usan, debe hacerse un registro -- claro y sistemático de los hechos revelados en la revisión.

En éste registro, el Auditor discreto hará una distinción clara entre los datos que el ha comprobado y aquellos que dadas las condi ciones peculiares, tuvo que aceptar basados en explicaciones verba les."

Robert L. Grinaker y Ben B. " El Committee on Auditing Pro cedure del A.I.C.P.A., describe los elementos de un sistema de -- Control Interno propiamente coordinado como sigue:

" El Control Interno comprende un plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas dentro de un nego cio para salvaguarda de sus activos, la obtención de información -- financiera correcta y segura, la promoción de la eficiencia operacio nal y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas!"

En síntesis se podría decir que el Control Interno en las empresas, lo constituye la serie de normas, procedimientos y políticas que deben adoptarse para que las operaciones de algún departamento se comprueben automáticamente por otro, sin repetir la misma operación, a través de la marcha normal de un negocio, todo ello encaminado a la protección de los activos y recursos con que cuenta la empresa.

Evaluación del Control Interno.

Entre los métodos que se emplean para evaluar el Control Interno en las empresas, los más conocidos son:

- a) Por Cuestionario. - Generalmente se aplica al inicio de cualquier Auditoría y consiste, como su nombre lo indica en formular una serie de preguntas a los funcionarios y jefes de departamento a efecto de conocer la forma general de operar de la auditada como por ejemplo: Conocer cuantas cuentas bancarias se llevan y en que bancos, cuales son los principales clientes y proveedores, si hay matriz y sucursales, - - cuantos almacenes hay, cuantos departamentos se tienen para la producción y para la administración, etc.
- b) Por observación Directa. - Se efectúa por lo regular en el recorrido físico que el Auditor debe hacer al iniciar y duran

te la Auditoría auxiliándose de los jefes de departamento o personas responsables que le puedan aclarar en un momento dado, detalles de operación tales como:

Procedencia de las materias primas y materiales documentación que ampare las mismas sobre todo cuando sean de origen extranjero; reportes para entrada, salida, traspaso, etc., de un departamento a otro, de materias primas, materiales o producción de proceso y terminada; proceso a que se sujeta la materia prima hasta obtener el producto terminado; nombre y facultades de los distintos jefes de departamento; conocer en forma general la maquinaria con que cuenta así como los y obreros que la manejan, etc.

c) Por investigación. - Esta evaluación se va formando durante el desarrollo de la Auditoría hasta su terminación y consiste en buscar las causas o razones que amparen alguna operación en particular que no se pueda definir con el sólo examen de la documentación que se exhiba, por ejemplo: Encuanto a las empresas que tienen sucursales no podrán demostrar que existe un adecuado control interno con la simple exhibición de facturas expedidas en cada una de ellas, en este caso se deberá investigar si existen reportes periódicos de ventas, estados de cuenta o conciliaciones, es-

tados concentrados de ventas, etc.

- d) Por gráficas. - Es por medio de gráficas donde se va describiendo el proceso productivo de cada fase de operación que desarrolla la auditada y es por medio de esta valuación que se hace al control interno donde se ve más objetiva las fallas o desviaciones que tiene cada proceso productivo.

Importancia de una adecuada Evaluación del Control Interno.

La evaluación del Control Interno establecido en una empresa es de vital importancia tanto para la labor de Auditoría, con fines -- fiscales pues derivado de ello se tendrá por resultado el enfoque más adecuado de una revisión de operaciones.

Logrando la evaluación de un Control Interno establecido, el auditor tendrá la oportunidad de ver que fases operativas del auditado carecen de medidas de control o éstas son deficientes, con lo cual lógicamente el auditor deberá encausar su trabajo a la verificación de esas fases.

Tomando en cuenta que la evaluación de Control Interno se -- puede hacer mediante:

- a) Investigación
- b) Observación Directa

c) Cuestionarios

d) Gráfico

Se considera prudente señalar que métodos debe adoptar el personal de la Dirección de Auditoría Fiscal para desarrollar este procedimiento.

Comenzaremos diciendo que generalmente el auditor será auxiliado con el "Cuestionario de Investigación Fiscal" que se formula al causante el día que se inicia la Auditoría, el cual tiene por objetivo el conocer sus diversas fases operativas en cuanto al tratamiento de ingresos, almacenes, sucursales, cuentas bancarias, principales proveedores y principales clientes, los cuales son de bastante utilidad para el auditor para formarse una idea general de la empresa.

Sin embargo para el inicio de la Auditoría consideramos que es de mayor beneficio el método de "Observación Directa", que se debe desarrollar durante el recorrido físico que el auditor junto con ejecutivo o personal del visitado, deberá efectuar en las oficinas, planta demás instalaciones: es decir con tal procedimiento se podrá observar tanto la mecánica contable para el registro de ingresos costo y deducciones, como la existencia de catálogos de cuentas, formación de conciliaciones bancarias, documentación que se elabora para comprobar o registrar las operaciones, etc. Además al visitar la

planta y demás instalaciones, el Auditor podrá observar el manejo de almacenes, producción, etc., conociendo quien o quienes son los responsables de cada operación y como son reportadas a contabilidad, vales de recepción, entradas y salidas de los diversos departamentos, - de producción, resumen diario, mensual, etc.

Objetivos del Auditor en el Estudio de Evaluación del Control Interno.

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

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

Los objetivos principales en el trabajo de Auditoría al evaluar el Control Interno, son los siguientes.

- a) Conocer el proceso Administrativo contables del auditado.
- b) Conocer la magnitud y capacidad productiva, fabril, comercial y de servicios de la empresa.

- c) Evaluar los sistemas de registro y control implantados en todos y cada uno de los departamentos del visitado.

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

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

Así mismo el resultado de su estudio, se considerará para determinar la profundidad y el alcance que se les dará a los procedimientos a seguir durante la revisión.

5.- Pruebas o Evidencias Mínimas que deben obtenerse.

Dentro de la revisión que hace el Auditor Fiscal a los contribuyentes por medio de la visita domiciliaria, deberá obtener éste, toda la evidencia que compruebe, que todas las operaciones realizadas por el contribuyente se encuentren registradas en sus libros de contabilidad autorizados y manifestadas en sus declaraciones de impuestos.

Esta evidencia comprobatoria debe reunir dos requisitos: ser suficiente y competente.

Es evidencia suficiente, cuando se obtiene la cantidad indispensable, por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, el Auditor llega a adquirir la certeza de que los hechos que se están tratando de probar o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

Es decir, que la revisión que hace el visitador al contribuyente de sus declaraciones de impuestos libros de contabilidad y registros contables llevará a cabo su examen en forma selectiva comprobando de esta forma si el contribuyente visitado registró y declaró todas sus operaciones.

Es evidencia competente, cuando se refiere a hechos circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

Es decir, que al estar efectuando la revisión el visitador sobre operaciones registradas en libros y manifestadas en declaraciones de impuestos, estas deben estar amparadas a través de documentos probatorios, mismos que deben cumplir con los requisitos señalados en las disposiciones fiscales.

Además es necesario, que por parte del Auditor Fiscal que - al aplicar los programas de trabajo de la Auditoría previamente establecidos en la planeación se vayan modificando los procedimientos -- marcados en dichos programas conforme a las circunstancias encontradas en el transcurso de la revisión, para consignar en el acta según sea el caso todas aquellas observaciones que a juicio del Auditor Fiscal, no se aplicaron conforme a las disposiciones fiscales respectivas.

VI. - ELEMENTOS DE PLANEACION.

Dentro de los elementos con que normalmente cuenta el visitador para hacer la planeación de la Auditoría al contribuyente visitado se consideran los siguientes:

a) Con el documento que muestra el antecedente

- El cual indica los motivos o las circunstancias que tomó en cuenta la Subdirección de Programación para ordenar la visita domiciliaria, dentro de las cuales se encuentran:
- A todos aquellos contribuyentes que muestren signos de evasión fiscal acorde a los resultados de los estudios económicos fiscales por rama de actividad, por denuncia de particulares y a solicitud de organismos oficiales, por inconformidad sindical, por no encontrarse debidamente fundamentado el dictamen de Contador Público registrado, a los contribuyentes que presenten declaraciones complementarias que modifiquen sustancialmente los diferentes renglones para la determinación del impuesto a pagar y a las declaraciones presentadas en las cuales se detecten errores u omisiones a través del estudio que se haga de la revisión aritmética y legal de declaraciones y de la revisión ágil de declaraciones, y aquellos contribuyentes renuentes que no presenten declaraciones de impuestos a pesar de haber media-

do requerimiento de la autoridad competente.

b) Con el cuestionario de Investigación Fiscal.

- Dicho cuestionario consiste en una serie de preguntas preelaboradas para conocer: Cada una de las diversas clases de operaciones que realizó la empresa y el monto aproximado que alcanzaron en el ejercicio sujeto a Auditoría cada una de ellas: La existencia y ubicación de sucursales, agencias, bodegas, comisionistas, filiales, subsidiarias, etc: Aspectos administrativos, comerciales y contables relacionados con sus operaciones y con sus obligaciones fiscales: Y detectar fallas o situaciones que representen posibilidad de errores u omisiones en materia tributaria: U obtener información para programar compulsas a terceros : Los principales aspectos administrativos y contables de la auditada y como comercializa sus operaciones.

El cuestionario de investigación fiscal será uno de los instrumentos, mediante el cual el Auditor podrá evaluar el control interno de la empresa, además el cuestionario es enunciativo, por lo cual se adicionarán en su caso por cuestiones formuladas por el visitador o de las derivadas por respuestas dadas por el contribuyente, tomando en cuenta el objetivo y la intención que se tiene al desahogar el cuestionario así mismo se complementará de las respuestas dadas por el

contribuyente, con preguntas a los empleados que tiene bajo su responsabilidad la realización de las funciones relacionadas con las operaciones a incluir en las declaraciones de impuestos.

El visitador leerá al representante legal o en su caso el propio contribuyente las infracciones y sanciones a que se hacen acreedoras las personas que proporcionan con falsedad datos a las autoridades fiscales, (Artículo 247 Fracc. 1 del Código Penal para el Distrito Federal) por ende las afirmaciones hechas por el visitado quedarán como constancia mediante su firma.

c) Con los programas de inicio.

- Son los procedimientos mínimos obligatorios que se aplican al inicio de la revisión, los cuales se enuncian a continuación:

Lectura y entrega de la orden de visita domiciliaria, en dicho acto debe cumplirse con todos los requisitos de formalidad para notificar la orden de visita y para dar cumplimiento a los lineamientos que marca el Código Fiscal de la Federación, en sus Artículos 44 y 137.

Concentración y Control de la documentación, como son libros de contabilidad y sociales autorizados, registros auxiliares y demás documentación comprobatoria relativa, para proceder a su examen.

Sellado de libros de Contabilidad y Sociales, para hacer constatar la fecha en que se inicia la revisión, a que fecha se encontraban los registros, dejando constancia en acta final si los libros se encuentran atrasados y que el contribuyente efectúe registros de ajustes u operaciones posteriores al inicio y para que las autoridades correspondientes tengan en que fundar las sanciones que procedan, mismas que se encuentran contenidas en el artículo 76 y 83 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Recorrido físico de todas las instalaciones, teniendo por objetivo observar la forma en que se efectúan las operaciones y los procesos productivos, localizar, examinar y concentrar en su caso, documentación, registros, informes, etc., que por sus características llamen la atención del auditor, conocer la clase de materia prima, materiales, envases, productos terminados, tipos de mercancía en existencia y si estas son de procedencia nacional o de importación capacidad productiva y movimiento observado en el departamento de embarque o recepción de mercancía, la existencia de mercancía a nombre de terceros, así como la evaluación del control interno en las fases operativas.

Confrontas selectivas de la documentación comprobatoria, contra registros de primera anotación estos contra libros autorizados y estos a su vez contra declaraciones de impuestos presentadas, con el

objeto de conocer si esta documentación comprobatoria se encuentra engranada o no a la contabilidad.

Levantamiento del Cuestionario de Investigación Fiscal por medio del cual el auditor conocerá la fase operativa del auditado y la relación comercial con terceros.

Procedimientos alternativos o supletorios que a juicio del auditor considere necesarios.

De acuerdo a los procedimientos aplicados que se mencionaron anteriormente y a las circunstancias en la empresa, se conocerán las siguientes situaciones.

Documentación engranada a la contabilidad

Documentación no engranada a la contabilidad

Sin libros de contabilidad, ni documentación

Como consecuencia de lo antes mencionado, se determinarán los programas de Auditoría que se aplicarán.

Es con el desahogo de los programas de inicio uno de los elementos con que contará el auditor para enfocar la revisión.

d) Con contratos celebrados por la empresa

El contrato es el acuerdo de voluntades que tiene por objeto, -

crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones.

Por lo que el examen que haga el visitador de los contratos celebrados por el contribuyente visitado, le permitirán conocer el servicio a recibir, los cuales deberán ajustarse a las disposiciones fiscales para su deducibilidad así como a otras disposiciones legales, como es el caso en el contrato de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías pagadas a personas residentes en el extranjero, mismo que se regula en el artículo 24 fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Además el auditor deberá comprobar si el servicio se prestó o es ficticio.

e) Con el Régimen Fiscal

El cual permitirá al visitador enfocar su revisión a las disposiciones fiscales que tuvo que acatar el auditado para dar cumplimiento al pago fiel de sus impuestos y que derivan de las actividades que realiza.

f) Con el recorrido físico.

Es por medio del cual el auditor fiscal podrá evaluar el Control Interno existente en la auditada y al efectuarse éste deberá tomar nota el visitado de la clase, calidad, cantidad, tamaño y volumen de-

mercancías, así como también de los inmuebles y de todo lo que integran los departamentos productivos, que se está produciendo y en que volumen, así como la maquinaria y equipo, el tamaño de sus oficinas y aún su mobiliario, categoría y número de personal que labora, las actividades que realiza en cada uno de los departamentos, tamaño de las bodegas o almacenes, clases y volúmenes de materias primas, materiales, envases, productos elaborados o mercancías compradas, así mismo como la organización que se tiene en el almacén, etc.

También deberá considerar las diversas formas de papelería que tiene en uso la auditada examinando dichas formas, formatos que corresponderán a los contabilizados y por lo consiguiente manifestados en sus declaraciones de impuestos.

El visitador al efectuar el recorrido físico deberá concentrar toda la documentación, tanto de compras de ingresos como de gastos que encuentre, así como cualquier libro, registro, diarios auxiliares, tarjetas auxiliares de clientes, almacén o de proveedores. Todo aquello que en una forma u otra debe estar registrado en libros de contabilidad autorizados o que deberá corresponder a lo ahí registrado e incluido en las declaraciones de impuestos federales.

g) Con el archivo permanente de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público.

En caso de existir este, el objetivo fundamental que tendrá -- presente el auditor fiscal al revisar el archivo permanente es el conocimiento de las observaciones hechas en acta final de auditoría de visitas domiciliarias, como consecuencia de revisiones anteriores y es en este expediente donde se agrupan todos los documentos que sirve como antecedente de la contribuyente auditada.

h) Con las declaraciones de impuestos y sus anexos que el contribuyente presenta para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, es con el examen y diagnóstico que se hace a los datos presentados en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta, así como del Impuesto al Valor Agregado y demás impuestos federales, en los cuales se determinará sobre que renglones y partidas se enfocará la revisión.

Es con estos elementos donde el auditor conjuntamente con el supervisor planean la revisión de la visita domiciliaria para aplicarlos procedimientos marcados en los programas de auditoría, los cuales se encuentran previamente establecidos en razón de las funciones que ejerce y experiencia de la Dirección General de Fiscalización, - los cuales se aplicarán con flexibilidad.

2.2. - OBJETIVOS

Los objetivos constituyen los resultados a alcanzar y para lograrlos se precisa que estos se hayan proyectado y planeado antes, -- para ser obtenidos en el momento preciso.

Por consiguiente los objetivos que se pretenden al planear la auditoría dentro de las visitas domiciliarias que practican las autoridades fiscalizadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- son:

1. - El de determinar las cifras que procede revisar contenidas en los estados financieros principalmente a las del -- estado de resultados, mismas que se presentan en los diferentes renglones y anexos que conforman la declaración anual del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor -- Agregado, sin dejar de revisar las demás obligaciones a que es sujeto el auditado.
2. - Que procedimientos y técnicas de auditoría se van aplicar, así como la extensión y alcance que se les dé.
3. - El de concluir en acta final de auditoría, si el contribuyente visitado ha cumplido con todas sus obligaciones fiscales o cuales dejó de cumplir y como consecuencia el importe de créditos fiscales fincados a su cargo, de acuerdo

a la evidencia suficiente y competente obtenida, como resultado del examen realizado al visitado.

De lo anterior se desprende que al realizar el auditor fiscal - su planeación, para la práctica de la auditoría, debe tener en cuenta los objetivos que se pretenden y para lograrlos deberá contar con determinados elementos como son:

- Con el documento que muestra los motivos por los cuales se efectúa la visita domiciliaria.
- De la aplicación del programa de inicio.
- Con el desahogo del cuestionario de investigación fiscal y el recorrido físico, donde se conocerán, los -- controles, sistemas y políticas establecidos por el contribuyente auditado o sus deficiencias en su control interno.
- Con el estudio de los contratos celebrados.
- Del análisis de las operaciones que realiza la empresa, así como la determinación de su actividad.
- De las declaraciones y manifestaciones presentadas para efecto del pago de los impuestos federales a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales.
- De la revisión de los libros, registros y sistemas -- contables a que está obligado conforme las disposicion

nes fiscales, así como de la documentación comprobatoria.

- Del archivo permanente en caso de que el visitado tuviera revisiones por parte del fisco con anterioridad.

Con base en lo mencionado, la actividad del auditor fiscal estará enfocada a la determinación de la situación fiscal del contribuyente auditado, por lo tanto los fines que tendrá en mente el auditor en la planeación y desarrollo de la revisión que le ha sido encomendada, serán la de determinar conceptos y partidas que pudieran modificar las bases gravables declaradas y constituir las bases de obligaciones fiscales omitidas conforme a las disposiciones fiscales relativas y así poder cuantificar con equidad lo que le corresponde al estado como ingreso, mismos que son destinados al gasto público, así como lo que le corresponde al trabajador en las utilidades de la empresa.

Ahora bien dentro del objetivo general de la auditoría fiscal, se encuentran los objetivos particulares de cada fase del trabajo.

Los objetivos particulares de cada trabajo van en relación con el objetivo general del mismo, y a su vez los objetivos particulares pueden ser variables de acuerdo con las circunstancias que se vayan presentando.

En las visitas domiciliarias que practican las autoridades fiscales, el objetivo general va enfocado a comprobar la situación fiscal de los contribuyentes, por lo consiguiente el auditor puede llevar a cabo su revisión desde que la inicia con conocimiento de los objetivos particulares aunque tengan variantes, debido a que tales objetivos serán primordialmente: detectar conceptos y partidas que modifiquen las bases gravables fiscales declaradas, es decir omisiones y/o correcciones a los ingresos, al costo, a las deducciones específicas declaradas, a los impuestos pagados y en su caso determinar la situación fiscal de los contribuyentes que no han presentado declaraciones de impuestos u avisos al Registro Federal de Contribuyentes o los que establecen las disposiciones estatales.

Dentro de los objetivos particulares que se deben planear se encuentran los siguientes.

1. - Tiempo estimado que va a llevar la auditoría en las diferentes áreas a revisar (Ingreso, Costo y deducciones y cuentas de balance)
2. - Costo y beneficio, consistente en las observaciones que se pueden determinar y el tiempo que se ocupará en la revisión.
3. - Distribución de labores y responsabilidad del trabajo a los ayudantes.

2.3. - IMPORTANCIA

En la práctica de la visita domiciliaria, el primer factor importantísimo es saber como se va a efectuar la auditoría, la de comprobar si a las bases impositivas a que está afecto el contribuyente - visitado ha dado fiel cumplimiento de el examen hecho al sistema contable y de operación de la auditada cuales son los resultados que se van a tener, que problemas se pueden presentar y los elementos con que se va a contar para el inicio y desarrollo de la auditoría.

Para poder resolver todas estas preguntas es necesario planear la visita domiciliaria y es ahí donde radica la importancia de una buena planeación para la práctica de la auditoría, ya que por medio de ella el auditor fiscal " visitador " podrá saber:

- a) Que procedimientos de auditoría a aplicar
- b) Que extensión se dará a las pruebas
- c) Con que oportunidad
- d) Trabajo a efectuar
- e) El objetivo que se pretende
- f) Personal que va a laborar
- g) Papeles de trabajo a formular

En los puntos anteriores citados descansa en sí la auditoría, - toda vez que unos se complementan con los otros, mismos que deter-

minarán el objetivo de la revisión y las conclusiones a que llegará -- el auditor, por tal motivo es necesario abundar en ellos.

A) Procedimientos de Auditoría a aplicar.

Arturo W. Holmes, C. P. A. en su libro -- de auditoría "Principios y Procedimientos Nos define como Procedimientos de Auditoría: a los actos que han de realizarse con el curso del examen. Aplicando la técnica apropiada, los cuales sirven para probar - la exactitud de las cuentas y de los estados financieros.

Por consiguiente un procedimiento de auditoría aplicado en -- las visitas domiciliarias, consistirá: en un conjunto de técnicas a aplicar en el examen, desde que se realiza una operación, hasta que queda incorporada con las de su misma clase, al quedar estas clasificadas y sumarizadas por cada tipo en las declaraciones de impuestos, - por lo que se siguió un trámite administrativo y contable.

Entonces es necesario que esas técnicas se ordenen y apliquen con la mayor precisión posible para poder obtener resultados satisfactorios y feacientes, para que el auditor tenga los suficientes elementos para fundamentar y motivas las observaciones a que haya lu -

gar en el acta final, como resultado de su revisión, la cual se realiza sobre libros de contabilidad documentación conexas y sobre los derechos, bienes y obligaciones resultantes de las operaciones realizadas por la empresa, lo que demostrará la veracidad de los estados financieros en conjunción con las disposiciones fiscales a que está afectada la visitada, y de la correcta presentación de sus declaraciones de impuestos.

Cabe mencionar que en toda auditoría debe haber revisión y observación, inspección y cómputo, prueba evidente, prueba de exactitud y conciliación. Con estas exigencias en mente, los procedimientos de auditoría pueden seguir las indicaciones siguientes:

- Revisense las actividades en las operaciones. - Revisense asuntos como la preparación y circulación de las facturas de venta control existente en las entradas y salida de almacén, políticas adoptadas en la adquisición de artículos, materias primas y materiales, los métodos de pago de nómina, así como el de depreciación y el de los demás gastos de operación, etc.
- Inspeccionese y cuéntese. - Dichos procedimientos, representan el examen competente del activo de la empresa: caja y bancos, documentos por cobrar, inventarios, inversiones en valores bursátiles, maquinaria y otras cuentas.

- Obtengase prueba evidente. - Debe haber prueba de la existencia, legitimidad y exactitud de la evidencia documental de los asientos en la contabilidad de la empresa. La parte principal de los asientos en la contabilidad normalmente está basada en un documento que puede examinarse. A continuación algunos documentos que constituyen prueba evidente:
 - a) Documentos comprobantes de activo e ingresos: un certificado independiente del banco, documentos por cobrar, hojas del inventario, documentos de embarque, facturas de proveedores, órdenes de venta, facturas de venta, conocimientos de embarque, contratos y documentos de consignaciones, títulos y escrituras de propiedad, recibos de impuestos y contratos.
 - b) Documentos y comprobantes de obligaciones y gastos: requisiciones de compra, órdenes de compra, facturas de proveedores, documentos de recepción, documentos por desembolsos: copias de hipotecas y contratos.
 - c) Documentos comprobantes de operación y convenios: Convenios de asociación, escrituras de sociedad, códigos de reglamentos minutas de las asambleas de --

directores y accionistas, leyes de organismo gubernamental, aprobaciones para el presupuesto, resoluciones sobre utilidades pendientes de aplicación, activo pignorado, convenio de préstamos y declaraciones de dividendos.

- d) Documentos comprobantes de transacciones internas y entre divisiones: registros de empleo, registros de jornales, certificado de nómina, órdenes de producción, acumulaciones de costo por departamentos o por productos, análisis depreciación, órdenes de compra entre divisiones, transferencia de bancos y asientos de transacciones aprobadas en el diario general.
- Obtengase pruebas de exactitud. -Debe haber pruebas de la exactitud de los asientos en la contabilidad; Las pruebas evidentes se hayan en los documentos por medio de muestreo y ensayos .
 - Preparense reconciliaciones. Esto significa comparar la contabilidad del cliente con datos obtenidos de fuentes independientes. Por ejemplo el total de las facturas de ventas de un período puede reconciliarse con el total de cargos hechos a los clientes durante

el mismo período, si la operación de venta se realiza al contado, se puede reconciliar con el total de -- cargos a la cuenta de caja o el total de depósitos a la cuenta bancaria, todas por el mismo período.

Por lo tanto el auditor fiscal está obligado a :

Desarrollar todos los procedimientos, que como parte de la - planeación y la aplicación de los programas de auditoría, le indica - que le son necesarios.

Reunir toda la evidencia que demuestre realmente si el contri buyente incurrió en las irregularidades que se consignan en el acta fi nal y por el monto de las operaciones que también se plasman.

No dejar de hacer ningún procedimiento que siendo práctico y posible, confirmaría las irregularidades iniciales encontradas o las - desvirtuaría.

Ser tan claro y completo en las descripción de los hechos re - señados en las actas, que cualquier lector, llegue a la misma conclu - sión a la que llegó el auditor.

Por lo que la única manera de comprobar que los contribuyen tes han cumplido con todas sus obligaciones fiscales, la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público a través de sus dependencias fiscaliza

doras y en ejercicio de sus facultades para ordenar y practicar visitas domiciliarias, mediante la práctica de la auditoría, la cual se -llevará a cabo sobre los libros y registros contables, documentación conexas y comprobatoria, bienes, derechos y obligaciones, solo puede desarrollarse aplicando las técnicas y procedimientos de auditoría.

Solo sabiendo en qué consisten las técnicas de auditoría, como se aplican y cual es la evidencia que con ella se obtiene, se puede -realizar una buena auditoría.

Arturo W. Homes, CPA en su libro
de Auditoría "Principios y Procedimientos"
Nos define como técnica de Auditoría: como
los métodos accesibles para obtener
material de evidencia.

Así mismo define a la técnica: como un
método o detalle de procedimiento, esencial
en la práctica acertada de cualquier ciencia
o arte.

Ahora bien las técnicas de auditoría son métodos o mecanismos que desarrolla el auditor, para reunir evidencia sobre la corrección de las descripciones y cuantificaciones de las operaciones realizadas por una empresa que constan en libros e informes contables y-

en declaraciones de impuestos y si estas se ajustan a las disposiciones fiscales, de ahí que las técnicas que normalmente usa el visitador son las siguientes:

1. - Observación. - La cual consiste en ver con atención y juicio crítico lo que existe y todo lo que pasa o acontece en la empresa.

Dicha técnica se aplica desde el inicio hasta la terminación de la auditoría, pero esencialmente en el desahogo del programa de inicio. - en el procedimiento del recorrido físico.

Que es lo que debe observar el auditor:

Tamaño, calidad y cantidad y en su caso, capacidad de producción o de producción o de carga de: sus edificios e instalaciones industriales y de todo tipo, maquinaria y equipo, de reparto y mobiliario de oficina. Cantidad de personas laborando, orden de los recursos materiales y sobre todo, la forma en que se realizan las operaciones en : sus departamentos administrativos y de venta.

La clase de productos, materias primas, materiales de envase, etc., el orden de los productos, mercancías, si existe o no desperdicios aprovechables -

en sus departamentos: de distribución, de producción, de servicios, sus bodegas y almacenes.

Como se lleva a cabo y que documentación se emplea, como se tramitan los documentos y los bienes involucrados en sus operaciones: de venta, compras, producción, recepción y distribución de artículos terminados o mercancías, recepción y entrega de materias primas y materiales y archivo de la documentación.

2. - Análisis- Significa separar en elementos o partes constituyentes, separar las partes en relación con el todo o de las partes entre sí. Consecuentemente, el análisis de una cuenta significa la separación de los asientos contables del debe y el haber en una clasificación sistemática, juntamente con explicaciones, para lograr resultados exactos.

Por lo que el análisis consiste en descomponer un todo en las partes o conceptos o grupos que lo integran para conocerlos y poderlos estudiar, como un elemento, de lo que las partes resultantes del análisis tienen que ser homogéneas y significativas.

Deben de analizarse todas las cantidades que -
aparecen en declaraciones de impuestos y que de -
debe de constar en libros de contabilidad y registros
auxiliares, contratos y en documentación conexas, a
las cifras contabilizadas cuando su concepto des --
criptivo sea demasiado genérico que no se pueda - -
precisar su repercusión fiscal o que su monto inclu
ye grupos de operaciones con repercusiones fisca -
les diferentes de las que se deriva del concepto o -
descripción de esa cantidad global.

El análisis permite conocer, lo que según li --
bros (registros de primera anotación, pólizas y --
auxiliares), fueron las operaciones llevadas a cabo
y el importe de cada una de ellas o de cada grupo de
ellos, además aporta el conocimiento de la clase y
naturaleza de las operaciones de ingresos y de egre
sos y en su caso, de los activos y de los pasivos --
de la empresa auditada.

3. - Examen de documentos- significa investigar, inspec
cionar o probar mediante métodos adecuados y se -
gún normas aceptadas, la veracidad de una transac
ción la cual se apoya a través de comprobantes o --

de cualquier evidencia documental.

Dicha técnica se ejerce en todo lo que debe leer el auditor, lo que le permite conocer : datos, conceptos e importes que efectivamente constan en los documentos, examinando que se ajusten a las disposiciones fiscales de que son objeto, así mismo proporcionan el conocimiento de las congruencias o incongruencias o desproporciones de lo que contiene cada documento, la declaración, o la contabilidad del visitado, con lo que realmente se debió haber presentado en las manifestaciones de impuestos.

4. - Investigar - es determinar si se ha hecho el uso apropiado de una partida, de acuerdo con el destino que se le había dado originalmente.

O sea consiste en determinar que personas, que departamentos, que requisitos, que expedientes pueden rendir información comprobable sobre: si se llevaron a cabo o no determinadas operaciones, si son de una clase o son de diferente naturaleza a las que constan en libros, cuales fueron los datos -

reales de esas operaciones en cuanto a importe, fecha, clase y número de documentos, cantidad, volumen, nombre del tercero (proveedores, acreedores, clientes, deudores, etc.) con quién se realizó o que intervino en su realización, hasta conocer los datos reales y reunir las pruebas que evidencien si son correctos esos datos y si estos fueron registrados en la contabilidad y declarados o si estos se deducieron conforme a las disposiciones fiscales o no son deducibles para dichas disposiciones así como su acreditamiento.

La cual se desarrolla, reflexionando cuales pueden ser las fuentes de información de datos y de pruebas, procediendo a su examen recabando datos y de pruebas, procediendo a su examen recabando datos o copias de los documentos sobre las circunstancias reales de las operaciones realizadas por la auditada, acudiendo a cualquier fuente interna o externa que pueda dar información sobre partidas o datos que han suscitado duda.

Esta técnica dá a conocer quién o que libro contable, expediente, etc. tiene los datos y las eviden

que efectivamente se dió a las operaciones, cual - -
era la clase real de las mismas, cual era el import
te efectivo que alcanzaron ellas y sus demás datos,
si fué correcto el tratamiento que se les dió o que -
debió haberseles dado.

5. - Comprobación. -Significa revisión o supervisión - -
con objeto de lograr la exactitud, o podrá significar
dejar una marca junto a una partida o cifra, des - -
pués de haber verificado su exactitud.

La cual consiste en revisar y analizar los document
os formulados, con motivo de la realización de las
operaciones de la empresa y que contienen los datos
de las mismas que las identifican y las distinguen -
de las demás, con el objeto de verificar, si dichas
operaciones se realizaron o son ficticias, o si los -
documentos que las amparan se ajustan a los linea-
mientos de las disposiciones fiscales y si estas es-
tán contenidas en la contabilidad y manifestadas.

Esta técnica se lleva a cabo acudiendo a los ar
chivos, expedientes, polizas, donde consta la docu-

mentación correspondiente a las operaciones seleccionadas en la planeación, además confrontar los datos que constan en libros de contabilidad y auxiliares, contra los que aparecen en esos documentos, cerciorarse que coinciden, así como analizando esos documentos o sea, captando realmente todos sus datos y conectándolos con los demás elementos de la empresa para comprobar si corresponden al ejercicio, al contribuyente visitado y a la clase de operaciones que lleva a cabo la empresa y que declara.

6. -Confronta.-significa observar la similaridad o diferencia entre las partidas individuales, subtotales o totales en una serie de datos.

La cual consiste en comparar los datos de las operaciones de donde constaban, a donde fueron vaciados o viceversa, como el cotejo que se hace de una factura de ventas y en diario de ventas.

Lo que se confronta o coteja, es todo documento, todo registro, toda forma, cuyos datos se vaciaron o se pasaron a otro documento, a otro registro,

como son los libros contables y declaraciones de impuestos.

La cual se llevará a cabo, viendo que los datos que constan en la fuente original coinciden con los que constan en las declaraciones de impuestos.

En el caso de que el vaciado sea para contabilizar la operación en pólizas o en registros de primera anotación a través de documentación comprobatoria, simultáneamente se examinará y se cotejará, si quedó contabilizada en las cuentas que correspondía a su clase, tanto en el libro diario como el mayor.

- 7.- Verificación y cálculo- consiste en verificar la exactitud de las operaciones aritméticas que se formularon y asientos contables, la existencia y derechos de propiedad del activo, los cargos por depreciación, los saldos en el mayor de los accionistas, y otros datos innumerables, para determinar el importe de las operaciones documentadas y cifras contabilizadas, así como de cantidades presentadas en declaraciones.

La cual se aplicará sobre toda cantidad que en contratos, en documentación comprobatoria en documentación contabilizadora, en pólizas, en auxiliares (proveedores, clientes, deudores, acreedores, etc.) en libros de primera anotación, en libros principales y en manifestaciones de impuestos, fueron determinadas por medio de una operación aritmética.

También para comprobar algunos ingresos o algunos gastos, cuya cuantía se determina en función a la aplicación de porcentos o factores.

8. - Recuento de Inspección Física- consiste en determinar el número de cada clase de bienes en existencia en la empresa auditada, en un momento dado contándolos físicamente y separándolos en función, a quien es el propietario real de los mismos.

La cual se aplicará levantando inventario físico de los bienes que integran los inventarios de la contribuyente, sobre productos elaborados, materias primas, materiales, envases, artículos en proceso, mercancías compradas, así como la maquinaria y equipo de fabricación, de reparto, de oficina e ins-

talaciones.

9. - Solicitudes de datos e informes- significa obtener - pruebas adicionales de otra fuente diferente al auditado o sus expedientes, por ejemplo, conseguir de un banco un estado independiente del importe de los depósitos bancarios en libros.

Dentro de la Auditoría Fiscal a esta técnica se le llama compulsa.

La cual consiste en solicitar a cualquier persona (clientes, proveedores, acreedores, deudores, -- etc.) que esté en posibilidad de tener los datos, informes y documentos, relacionados con las opera - ciones efectivamente realizadas por el auditado.

Las solicitudes se hacen a todas aquellas personas que: Es la otra parte en esa operación (compra, venta, etc.) presta a la empresa un servicio conexo a - la realización de esas operaciones (Seguros, Fle - tes, almacenaje, cobranza, tramitación aduanal etc.)

Es autoridad encargada de autorizar esas operacio - nes o de controlarlas en cualquier forma (permi- -

sos de importación, exportación, etc.)

Es empleado o funcionario de la auditada o de los terceros compulsados que tuvieron que intervenir en la ejecución material de las operaciones.

10. -Declaraciones y certificaciones- consiste en afirmaciones hechas por el contribuyente visitado mediante escrito, a la solicitud de datos, informes y documentación que hace el auditor sobre sus operaciones contables, jurídicas o de operación, mediante oficios o copia fiel de la documentación previo cotejo con los originales, que deberán certificarse para que sean anexadas a las actas parciales o final que levante con motivo de la visita.

B) Extensión de las pruebas:

Las pruebas se realizan investigando una parte de las transacciones contables, seleccionando una muestra representativa.

Esta clase de pruebas es un procedimiento aceptable en las auditorias .

Las pruebas se basan en el supuesto de que si sus resultados son satisfactorios, otros datos similares aún cuando no sean some-

tidos a prueba- serán veraces en el mismo porcentaje.

A fin de hacer las pruebas en forma que sea aceptables, deben clasificarse lógicamente los informes. - Por ejemplo, los datos pueden clasificarse de la siguiente forma: sumas de las columnas - de las cuentas de ventas, asientos de compras, facturas de los proveedores, asientos de ingresos en efectivo, asientos de desembol - - sos en efectivo, cheques pagados, diarios de nómina, clasificacio - - nes de gastos y así sucesivamente. Después de haber clasificado -- con propiedad las partidas que han de someterse a prueba, el paso - - siguiente es determinar el número de partidas o el porcentaje del - total de partidas que ha de someterse a prueba en cada clasificación.

Pruebas selectivas y Muestras. - Una prueba consiste en exa - - minar o comprobar la calidad de los datos, muestreo es la selección de una parte de un todo de material similar u homogéneo, que sea - representativa de la totalidad.

Por lo que el muestreo y las pruebas podrán describirse co - - mo la selección y examen de partes que puedan servir para formar - - conclusiones relacionadas con el conjunto.

En la auditoría, todas las partidas de un tipo forman un con - - junto; por ejemplo, todos los ingresos forman un conjunto, y los in - - gresos específicamente seleccionados para examen constituyen la -

la muestra dentro de ese conjunto.

Otro ejemplo, todas las facturas de venta en un año forman un conjunto, y las facturas específicamente seleccionadas (Julio y Diciembre) para examen constituyen la muestra.

Objeto del muestreo y pruebas. Aplicando a la auditoría: el objetivo en resumen del muestreo y de las pruebas es llegar a formar una opinión acerca de la imparcialidad de los estados financieros y las manifestaciones de impuestos, sin extender el examen a todas las partidas en cada conjunto. Examinando una muestra de todas las operaciones contables, documentos y asientos dentro de cada sector (cuenta o renglón de la declaración de impuestos) pueden formularse conclusiones acerca de la exactitud de todas las operaciones, documentos y asientos contables.

Por lo tanto el objetivo del muestreo y de las pruebas pueden explicarse de la manera siguiente.

Acelerar la práctica de la Auditoría

Reducir el costo de la Auditoría

Alcanzar conclusiones acerca de la calidad del todo y la aceptabilidad o inaceptabilidad resultantes de los documentos y de las operaciones.

Asegurar la exactitud de las conclusiones relacionadas con cualquier sector de las cuentas y de la contabilidad.

Orientar al auditor para que formule sus conclusiones acerca de la imparcialidad de presentación de los estados financieros y declaraciones de impuestos.

La extensión de las pruebas, dependerá si el control interno es adecuado, ejerce un efecto directo en el alcance y extensión del muestreo y de las pruebas. En general, si el sistema de control interno es eficiente, la aceptación que le otorgue el auditor dará normalmente por resultado que se tomen muestras de menor tamaño que si no fuese aceptable.

Es importante planear la extensión de las pruebas porque se debe preveer con que intensidad se deben realizar, para obtener resultados satisfactorios y tener las bases para que el auditor funde su opinión sobre la situación de los estados financieros y el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Estas pruebas se planearán tomando como base el control interno existente en la empresa y de acuerdo con las operaciones de la misma necesariamente esta extensión en la revisión de los libros

de contabilidad, documentación comprobatoria y declaraciones sobre sus obligaciones fiscales, irá desde las mínimas pruebas selectivas hasta la verificación al 100% sobre las partidas que fueron sometidas a prueba mismas que se planearon o a todas las operaciones de la empresa, como consecuencia de deficiencias en el control interno e irregularidades encontradas en la auditoría, que modifiquen sustancialmente los datos contenidos en las declaraciones fiscales presentadas por el contribuyente visitado.

C) Oportunidad

Existen ciertos aspectos mecánicos en la auditoría y determinadas obligaciones detalladas rutinarias necesarios en todas las auditorías y que tienen por objeto comprobar la exactitud y obtener evidencia de verosimilitud.

Las fases mecánicas y rutinarias de una auditoría comprenden fundamentalmente la revisión de pólizas y documentación comprobatoria, libros de primera entrada y mayores. Las características mecánicas son principalmente, las siguientes:

1. - Prueba de la exactitud de las multiplicaciones. - Estas se efectúan en las facturas, expedientes de nómina, hojas de inventario y en otros documentos, normalmente esta prueba está a cargo del ayudante de acuerdo con el plan de

pruebas aprobado para el examen y con la muestra selectiva escogida.

2. - Prueba de la exactitud de las sumas en las facturas, - - otros comprobantes, diarios y cuentas de mayor. - Esta se - hace tanto en las sumas verticales como en las horizontales, no existe sustituto de la prueba de la exactitud de las su - - mas; si un contribuyente se da cuenta de que el auditor su - - mará los libros de ciertos meses únicamente, podrá arries - garse a cometer un fraude en otros meses confiado en no ser descubierto.

3. - Prueba de la exactitud del pase de asientos. - El auditor coteja el pase de los asientos con los libros de primera en - trada o registros auxiliares y las cuentas del mayor de acuer - do con el plan de pruebas elegido. Cuando se verifican los - pases, los asientos se cotejan entre las cuentas y los diarios o entre los diarios y las cuentas en el mayor.

Al verificar el pase de los asientos, el auditor debe estar se - guro que el asiento está bien hecho considerando la exactitud de los cargos y abonos; que comprende perfectamente el asiento en el dia - rio; que el asiento se pase a las cuentas apropiadas; que no hay - - transposiciones u otros errores; que un cargo se asiente en debe y un abono en el haber.

4. - Comprobantes y verificación de las transacciones de toda operación. - Comprobantes es el examen y refrendo de -- las pruebas fundamentales en que se apoya la exactitud de la transacción, se llama verificación a la prueba de la exactitud de las multiplicaciones, sumas, pases de asiento, derechos de propiedad y existencia.

El comprobante y la verificación de las transacciones se -- apoya en los documentos que ofrecen prueba de la validez de las -- transacciones contabilizadas, como ejemplos pueden citarse las facturas de compra y de venta, los cheques pagados, los contratos y -- otros documentos.

El propósito de examinar las pruebas fundamentales de las -- transacciones, comúnmente denominadas comprobantes. - Es averiguar, que el comprobante está autorizado por la persona facultada -- para ello, que el comprobante corresponde a una erogación justificada, que el importe del comprobante es justo, que se ha contabilizado debidamente el comprobante.

5. - Preparación de las confrontas. - Otro trabajo mecánico de la auditoría es la confronta entre dos grupos de cifras relacionadas, aún cuando independientes. Por ejemplo: Con -- fronta entre los movimientos de la cuenta de ventas e I V A

traslado contra los movimientos de la cuenta de clientes - -
o la cuenta de caja y bancos, las cuentas por cobrar en auxil
liares se confrontan con la cuenta de control de las cuentas-
por cobrar.

6. - Análisis de las cuentas. - Podrá ser necesario analizar-
una cuenta: con el objeto de detallarla en sus parte compo --
nentes para clasificarla o con objeto de detallar los cargos -
y abonos individuales en la cuenta en orden cronológico.

Ejemplo: la cuenta de ventas se analizará mensualmente, - -
así como por el tipo de productos vendidos o de las ventas -
realizadas por sus sucursales, la cuenta de maquinaria, me-
nos los abonos por venta de maquinaria.

La cantidad de exámenes detallados que han de efectuarse --
en cada auditoría, en relación con cada una de las seis operaciones -
antes mencionadas, relativas a los aspectos mecánicos de la auditor
ría, dependerán de:

1. - El Sistema de control contable interno.
2. - La probabilidad de que los errores serios-
o importantes pueden descubrirse con una-
verificación parcial de las transacciones.

3. - El número de errores descubiertos y su --
importancia.

Por lo tanto la planeación de la auditoría debe prepararse y estudiarse con mucho cuidado porque el auditor fiscal deberá decidir el momento oportuno para la ejecución de cada procedimiento, como resultado de la evaluación al control interno, de la aplicación del programa de inicio y de las fases mecánicas de auditoría citadas en este punto. Resultados que determinarán la extensión que ha de darse a los procedimientos de auditoría, mismos que servirán de base para detectar posibles omisiones de ingresos, compras no registradas ni declaradas, deducciones que no cumplen los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la observancia al cumplimiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado conforme a la repercusión y acreditamiento del Impuesto.

D) Trabajo a efectuar

Deben someterse las transacciones a pruebas apropiadas y procedimientos de auditoría apropiados a fin de asegurarse que son legítimas, según evidencia de autorización legal y determinar de -- los Estados Financieros y las declaraciones de impuestos, la situación fiscal del contribuyente auditado.

Deben obtenerse suficiente evidencia competente por medio de la verificación, observación, investigación y cómputo, para que sirva de base razonable al auditor para emitir su opinión en acta final sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, derivada del examen a las declaraciones de impuestos, estados financieros, libros de contabilidad y demás registros contables, y documentación comprobatoria.

El objetivo del auditor está enfocado en la revisión del estado de resultados, y es la de determinar su situación fiscal y la presentación de los resultados en la declaración anual del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles. Esto lo logrará probando la exactitud de los registros de ingresos, costo y gastos, juzgandolos en función de las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.

Por lo tanto, el primer paso del auditor en el examen de la cuenta de ventas es captar una imagen amplia del significado de las ventas, así como verificar el origen de la transacción, tomando nota de la correspondencia con el cliente, fecha, cantidad, calidad y precio, examinar la evidencia de la salida del almacén y del embarque u otro medio de entrega de la cantidad facturada, buscar el asiento en el diario o su inclusión en el total registrado en cuentas por cobrar (o caja) y ventas. Si se examina un grupo cronológico de

partidas de ventas, verificar los totales del libro o cuenta de ventas o el resumen de ventas en el periodo, seguir el trámite de los pases individuales a las cuentas por cobrar, seguir el trámite de los pases de cargo y abono por el total del periodo, examinar la secuencia de la numeración de las facturas y tomar nota de los números faltantes o irregulares, verificar las condiciones establecidas, precios multiplicaciones y sumas que aparezcan en las copias de las facturas.

Rebajas, bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre ventas. Cuando se han seguido procedimientos sistemáticos por la empresa para su autorización, el examen del auditor se limita generalmente a comprobar las partidas representativas de cada cuenta. Esto consiste de verificar la autorización, un descuento por pronto-pago, es una concesión rutinaria aprobada automáticamente si se hace el pago a tiempo y si la tasa de descuento se apega a los términos generales establecidos o se ha especificado individualmente al realizar la venta, otras rebajas, sin embargo requieren aprobación partida por partida, en su revisión del control interno, el auditor se habrá dado cuenta del procedimiento que debe seguirse y comprobará si las partidas seleccionadas se ajustan al mismo.

En el caso de devoluciones de mercancía, buscar los asientos de ajuste: registro del aumento en la existencia, crédito a la - -

cuenta del cliente y rebaja tanto de las ventas como del costo de - -
ventas.

Compras. El Primer paso en la revisión, es la preparación -
de un análisis de la cuenta o cuentas de compras, con datos de cualu
quier resumen detallado que exista, el detalle podría ser por clases -
de materia prima o artículos, departamentos, etc. y aún partidas -
principales y debe indicar la importancia relativa de las diferentes
clases o grupos y sugerir al auditor los puntos a los cuales debe - -
dar su inmediata atención.

El examen sobre la contabilización de las devoluciones a los
proveedores y las bonificaciones concedidas por estos, así como si
se han aprovechado los descuentos por pronto pago.

Cabe hacer notar que de la revisión que se efectúe a estas -
cuentas (Ventas, Compras y las devoluciones y rebajas a dichas ---
cuentas) debe tener presente el auditor lo que establece la Ley del -
Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, en lo relativo a la - -
repercusión y el acreditamiento de este impuesto.

Producción. Las operaciones de fabricación podrán generalu
mente entenderse y revisarse por el auditor, siendo que del análi--
sis o investigación a las cuentas que lo conforman, tendrán por objeu
tivo identificar que las erogaciones que lo forman, se encuentran --

amparadas a través de documentación comprobatoria, misma que se ajusta a las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto -- Sobre la Renta para su deducibilidad y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para su acreditamiento, dichas erogaciones estarán en concordancia con la actividad de la empresa. En el mismo caso se encontrarán los gastos de operación ya sean administrativos como de venta.

Por lo que concluyendo, cualquiera que sea la partida que -- se examina, tanto en la contabilidad como en las declaraciones de impuestos, el trabajo del auditor requiere de evaluar el control interno, analizar, comprobar y verificar las cuentas contables y obtener la información feaciente a través del documento que pruebe y que éste se ajusta a las disposiciones fiscales.

Así mismo es necesario que al planear la auditoría, se tenga la idea clara y precisa del trabajo que se va a desarrollar, porque necesariamente los procedimientos que va a aplicar el auditor -- tanto para el área de Ingresos, Costo de venta y deducciones, tienen que ir de acuerdo al trabajo a realizar, si por ejemplo, vamos a examinar en forma detallada en los casos en que se hubiera encontrada omisión de ingresos, los procedimientos que se apliquen serán los más apropiados y completos para revisar y verificar todas las operaciones realizadas con esa área que se está revisando de la

empresa y en esa forma poder fundamentar la observación y circunstanciar ese hecho en el acta final. En cambio si el trabajo es examinar en forma selectiva alguna cuenta en especial del estado de resultados o un rubro de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, por ejemplo la cuenta de compras: como aplicar determinados procedimientos en forma selectiva bastará para que el auditor pueda concluir, que de la revisión practicada en libros, registros y documentación comprobatoria contable, se encuentra de acuerdo a los datos presentados en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y se ajustan a las disposiciones para su deducibilidad, en el caso de encontrarse alguna irregularidad al aplicar estos procedimientos en forma selectiva, se ampliarán los procedimientos para revisar en mayor detalle.

E) Objetivo. - Hay que considerar que en la práctica de la auditoría con fines fiscales, se debe tener la idea clara y precisa del objetivo que se pretende el cual consiste en determinar por parte del auditor, que del examen de las declaraciones de impuesto, libros, registros y documentación comprobatoria contable, el contribuyente visitado ha cumplido o no con todas sus obligaciones fiscales .

F) Personas que van a laborar.

Antes de dejar sus oficinas el auditor y sus ayudantes para -

constituirse en el domicilio del contribuyente, debe de proveerse -- del material que le es necesario para el trabajo de la auditoría como es: cédulas de trabajo rayadas y en columnas, marcadores, plumas y gomas de borrar, sellos de goma para dejar constancia a -- que fecha se encontraban registrados los libros, folios de actas, -- cuestionario de investigación fiscal, sellos engomados en caso de -- recogimiento y nombramiento de depositario de la contabilidad, oficio citatorio en caso de no encontrarse presente el contribuyente o representante legal para el desahogo de la diligencia y leyes fiscales para consulta.

Cada una de las auditorías estará dirigida por el auditor, el cual debe definir claramente sus obligaciones y las de sus ayudantes a fin de evitar duplicidad en el trabajo. Es este uno de los puntos en que el auditor debe planear con mayor cuidado y precisión, porque son los encargados de desarrollar y ejecutar los programas de auditoría, para obtener el objetivo que se persigue en la práctica de las visitas domiciliarias, se debe proveer que ese personal sea lo suficiente capacitado tanto en experiencia como en conocimientos técnicos, para llevar a cabo una buena auditoría.

Dicha planeación la debe realizar el auditor fiscal para distribuir las cargas de trabajo a los ayudantes en la relación al desarrollo de los programas de auditoría, conforme a las dificultades --

en la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría, en relación a la experiencia y capacidad técnica de los ayudantes.

El auditor debe dar instrucciones completas a sus ayudantes acerca de la forma y contenido de los papeles de trabajo, de manera que todos estos se preparen de acuerdo con los métodos adoptados por el auditor, si no se dan estas instrucciones a los ayudantes, los papeles de trabajo en auditoría podrá diferir en forma y contenido con la resultante pérdida de tiempo, pues el auditor se verá obligado a corregirlos y revisarlos.

El auditor de acuerdo a sus métodos, asesorará a sus ayudantes acerca de los métodos que han de seguirse en el trabajo de auditoría, ejemplos:

Si ha de verificarse la exactitud mecánica de los asientos, el auditor decidirá si ésta verificación a de hacerse: de los pases de los diarios a la cuenta de mayor, o de las cuentas a los diarios, y si una sola persona hará la verificación o se hará entre dos, una dictando y otra poniendo la marca de conformidad. El auditor indicará también el alcance de las pruebas y muestreo por ejemplo: -- Podrá dar instrucciones a uno de sus ayudantes de que verifique en detalle las ventas correspondientes a dos meses seleccionados, y si todas las transacciones están en regla, el auditor podrá suponer

razonablemente que están igualmente en regla las ventas de los - - otros diez meses, o ampliar la prueba por el ejercicio en caso de - encontrarse irregularidades de importancia.

6) Papeles de Trabajo.

La capacidad y preparación de un auditor puede juzgarse freuentemente a través de sus papeles de trabajo, cuando el auditor ha observado todos los principios y normas de contabilidad, todas las normas y técnicas de auditoría y a seguido todos los procedimientos indicados en los programas de auditoría.

Con el objeto de preparar en forma adecuada los papeles de trabajo, es necesario planear cuidadosamente el curso de la auditoría y los papeles para su ejecución, porque son los documentos donde va a quedar registrado el examen de las pruebas realizadas: evidencia clara y precisa del trabajo desarrollado y de la extensión -- del examen practicado así como el cuidado y diligencia conforme -- fué realizada la auditoría: el resultado a la evaluación del control - interno; las observaciones a que haya lugar y como punto de parti - da para subsecuentes auditorías.

Por lo cual los papeles de trabajo deben prepararse cuidadosamente siempre y no copiarse los informes que hayan en la conta - bilidad del auditado, sino que ha de usarse únicamente un resumen,

el auditor que prepare un papel de trabajo debe exponer en el sus - conclusiones a fin de facilitar la auditoría hacer constar su conoci - miento de los objetivos de esta.

Los papeles de auditoría comprenden, todos los datos recogi dos en el curso de una revisión y su forma y contenido son de ma - yor importancia pues su contenido debe ser completo, detallado y - explícito, su forma debe ser impecable, desde el punto de vista de claridad y orden, de manera que quede reflejado el carácter, preci si ón y escrupulosidad del auditor.

Ahora bien siguiendo un programa bien planeado de auditoría, la preparación acertada de los papeles de trabajo de auditoría ayuda a formar un concepto lógico de los procedimientos y técnicas para - practicar la auditoría.

En conclusión los papeles de trabajo de la auditoría compre den todos los datos y documentos compilados en el curso de una re - visión como son: orden de visita, cuestionario de investigación fis - cal, oficios girados al visitado, escritos del auditado, contratos ce - lebrados por el contribuyente, escrituras públicas, cédulas de tra - bajo, actas parciales, compulsas, borrador de acta final e informe y todos los demás papeles acumuladas en el curso de una auditoría, que sirven de justificantes y conforme a la planeación de los proce ce

dimientos seguidos y de las normas aplicadas en el examen.

De ahí el objeto de la revisión de los papeles de trabajo y -- del borrador del acta final e informe, que efectúa el supervisor, -- coordinador o jefe de departamento: es de cerciorarse que del examen realizado por el auditor y sus ayudantes, a las declaraciones de impuestos, libros de contabilidad y demás documentación contable del contribuyente visitado, se han preparado con propiedad y es tán debidamente justificados con comprobantes adecuados y de acuerdo a las disposiciones fiscales, que se hizo el examen siguiendo las normas de auditoría generalmente aceptadas, que los procedimientos técnicos han sido satisfactorios y adecuados, que las observaciones redactadas en acta final se apoyan a incumplimientos e infracciones en las disposiciones fiscales y de la amplitud y alcance que se les dió los procedimientos.

Por lo que los papeles de trabajo elaborados durante la --- práctica de una auditoría son de importancia pues sirven de comprobante al acta final e informe, los cuales muestran que se han segu ido las normas aceptadas, los procedimientos de auditoría usados y las conclusiones alcanzadas en el curso del trabajo.

2.4. - PROGRAMAS DE AUDITORIA.

Un programa de auditoría es un procedimiento de examen -- planeado con flexibilidad, los programas de auditoría son de dos tipos generales como sigue:

- Un esquema detallado planeado y determinado por adelantado para la práctica de cada auditoría, o
- Un formulario o forma progresiva indicando sucesivamente el alcance, carácter, objetivos y limitaciones de la auditoría.

Todo programa de auditoría debe ser sencillo y conciso, de manera que los procedimientos empleados en cada auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen. El contador público debe mostrar eficiencia en el planeamiento de cada auditoría, debe desechar todos los procedimientos exagerados e innecesarios.

Todos los procedimientos empleados deben ser útiles, cada uno de ellos debe ser necesario, dadas las circunstancias, ningún procedimiento en particular debe aplicarse simplemente porque el auditor acostumbra aplicarlo siempre.

Al planear un programa de auditoría, debe hacerse uso de todas las ventajas que ofrecen los conocimientos y el criterio del personal experimentado, con objeto de no incorporar en el progra -

ma procedimientos excesivos.

Cada paso de una auditoría debe estar justificado como mé - todo eficiente para obtener informes. Debe hacerse uso de inventi - va e iniciativa de la manera más efectiva posible en todo tiempo du - rante el curso de la auditoría, cualquiera que haya sido el cuidado - dedicado al planeamiento del programa, pues no es posible reducir a fórmulas escritas todas las contingencias concebibles que pueden presentarse en un examen antes de hacerlo.

El objeto de un programa planeado de auditoría es:

- Servir de guía en los procedimientos que han de adoptarse en el curso de la auditoría, o
- Servir de lista de las fases sucesivas de la auditoría, a -- fin de no pasar por alto ninguna verificación o ningún proce - dimiento.

El programa de auditoría no debe ser rígido, sino flexible, - para adaptarse a las condiciones cambiantes, debe ayudar y suge - - rir, no debe ahogar la iniciativa del auditor.

" El boletín No. 4 de la Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Me - xicano de Contadores A. C. Nos define como programas de trabajo. - En sentido estricto

es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse la extensión que se les a dar y la oportunidad en que se han de emplear."

2.4.1. - CONCEPTO

La Dirección General de Fiscalización ha elaborado programas de auditoría de observancia general, así como programas específicos por tipo de actividad empresarial, en cumplimiento de sus facultades para ordenar y practicar visitas domiciliarias.

Los Programas de Auditoría que ha elaborado la Dirección General de Fiscalización, son producto de la observación en el ejercicio diario de la operación que desarrolla el auditor fiscal, del estudio de la base normativa existente que consiste en instructivos para la práctica de la auditoría y así como la evaluación e inclusión de aquellos criterios que se consideraron procedentes.

Ahora bien el trabajo preliminar y el desarrollo de la Auditoría Fiscal consiste obviamente en la ejecución de una serie de procedimientos debidamente ordenados y clasificados, relacionados en un Programa de Auditoría.

Todo programa de auditoría, no es rígido cuando las circun-
tancias lo ameriten, el auditor hará las modificaciones, ampliaciones o eliminaciones que sean necesarios, previo acuerdo con el supervisor.

Y es en la aplicación de los Programas de Auditoría y en ba-
se a los procedimientos que se consideraron en la planeación de la auditoría, donde el auditor fiscal podrá concluir la situación fiscal del contribuyente visitado y asentar en acta las observaciones a que haya lugar.

2.4.2. - OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA.

1. - Es el agilizar las auditorías a través de la aplicación de procedimientos mínimos obligatorios tendientes a verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente teniendo los mejores resultados con el menor tiempo posible, ya que con el auxilio de ellos se puede revisar cada una de las áreas del estado de resultados, los cuales podrán ser ampliados de acuerdo con las necesidades de la auditoría, previa autorización del supervisor.

2. - Servir de guía para el mejor desempeño de las labores, implantando un plan ordenado que tenga como consecuencia una mayor calidad de la revisión.

3. - Servir de lista o relación de las partes en que se vaya realizando la auditoría para no omitir ningún procedimiento.

4. - Presentar una serie de procedimientos para estudiar una serie de casos.

5. - Proporcionar al auditor lineamientos que le permita seguir el trabajo planeado.

6. - Contar con un registro del trabajo realizado, incluyendo los cambios efectuados en el transcurso de la revisión según

lo requieran las condiciones encontradas y en consecuencia tener un fundamento de las opiniones o apreciaciones sobre una operación o un grupo de operaciones.

2.4.3. - IMPORTANCIA DEL PROGRAMA

El Programa de auditoría nos reflejará el resultado de un cuidadoso estudio acerca de los procedimientos que se van a emplear, con el fin de llevar a cabo una revisión equilibrada que permita el auditor realizar sus revisiones, dándoles a cada fase de trabajo la importancia que se merece.

Así cuando dejamos algo pendiente en nuestra mente y no lo anotamos llevamos el peligro que se nos olvide, e ahí que surja otra función del programa de auditoría que es de darle la confianza al auditor de que nada se olvida.

El empleo de un programa de auditoría bien preparado trae como resultado un trabajo más eficaz, dando la debida concentración de esfuerzos más esenciales dados los objetivos de la propia auditoría.

Desde el punto de vista del auditor encargado de la auditoría, es muy importante en todos los niveles de responsabilidad, puesto que le permite obtener de antemano una visión de la extensión del trabajo que se planea efectuar y le dá oportunidad de realizar cual-

quier revisión que estime conveniente, con el propósito de realizar un mejor trabajo.

Después de terminar la auditoría, el programa sirve como registro del trabajo desarrollado, que el auditor puede consultar -- cuando tenga que planificar, revisar o apreciar la eficiencia de la auditoría, el programa puede ser de gran utilidad si en el futuro -- surgen dudas sobre la extensión de determinada auditoría.

Por otra parte tenemos que el encargado de la auditoría tendrá el programa guía que será útil para formular y presentar plan de trabajo y las instrucciones necesarias para la información y orientación del personal bajo sus órdenes, resultando con esto la reducción de la posibilidad de malas interpretaciones en cuanto a la extensión deseada, así mismo se dará cuenta de la clase de personal que se necesita además se utilizará como guía cuando revise los papeles de trabajo de acuerdo con las instrucciones establecidas.

El programa es de bastante utilidad cuando hay que asignar el trabajo a los ayudantes por que facilita el detalle de los pasos a seguir en la auditoría, por tal motivo es sumamente importante que los programas sean suficientemente claros para que los ayudantes entiendan el objetivo del procedimiento, que si el trabajo que se está realizando es entendido por los ayudantes sus conclusiones

nes serán lógicas y correctas, en caso contrario se convertirán en autómatas que realizan determinado trabajo y sin entenderlo y sin poder captar los problemas que surjan, así mismo para el ayudante el programa sirve de base para familiarizarse con el trabajo asignado como guía y hoja de control a medida que se ejecuta el trabajo.

2.4.4. - CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

Dentro de la Dirección General de Fiscalización se ha adoptado la siguiente clasificación de los Programas de Auditoría.

Programas de Inicio

Programa de Ingresos

Programa de Costo de Ventas

Programa de Deducciones

Programa de Conclusiones

Al adoptar esta clasificación, los programas de auditoría -- por áreas de la declaración anual al Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles, se estima obtener las siguientes ventajas.

1. - Permite desarrollar las auditorías en forma más rápida aplicando los procedimientos mínimos que dan evidencia del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

2. - Propician una mayor intervención por parte del Su
pervisor.
3. - Facilitan que la revisión de la empresa se haga en-
forma integral, ya que no se limitará únicamente a la revisión de -
un renglón especial.
4. - Permiten establecer medidas de eficiencia en la ac
tuación del personal y ejercen un control sobre las revisiones que se
practique.
5. - Prevé los lineamientos a seguir estableciendo las -
normas de trabajo que se van a seguir.
6. - Es un auxiliar en la asignación y distribución del --
trabajo para obtener mejores resultados en el menor tiempo posi --
ble. Es necesario utilizar al máximo la experiencia del personal --
para la cual será fundamental la adecuada división del trabajo y la -
coordinación de actividades del auditor y sus ayudantes, el auditor-
deberá conocer la capacidad, experiencia y pericia de cada uno de -
sus ayudantes para saber que labor es mas conveniente según sus -
aptitudes.
7. - Implanta un control del trabajo y es un auxiliar en -
la fijación de responsabilidades, el auditor indicará que procedi - -
mientos se van a desarrollar mismos que en ocasiones deben hacerse
se simultaneamente entre los ayudantes o bien entre uno de ellos y-

el propio auditor. Así mismo cada quien será responsable de los -- procedimientos de desarrollo mediante su firma y rúbrica en los -- renglones relativos de cada programa aún cuando la responsabilidad de la revisión de la auditoría siempre será del auditor.

8. - Permite la comprobación que evite posibles omisiones de labores y proporciona un registro completo de trabajo cuando se termina la auditoría, el programa sirva para comprobar que no hubo omisión en los procedimientos establecidos por el supervisor y auditor.

9. - Facilita la revisión del trabajo de auditoría y la obtención de conclusiones, la ventaja de los programas en que se relaciona con la revisión del trabajo efectuado, ya sea que esta revisión la verifique el supervisor, el coordinador u otras personas.

10. - Sirve de pauta contra la posibilidad de omitir procedimientos de guía o de recordatorio que ha de realizarse le da la confianza al auditor de que nada se olvide.

11. - Proporciona una secuencia ordenada, ahorro de -- tiempo, una labor bien planeada y programada, al efectuarse con -- cierta frecuencia, ahorra además del tiempo y esfuerzo, el costo -- de la auditoría .

12. - Facilita la revisión del trabajo de auditoría y la obtención de conclusiones, por lo cual facilitan el control y la supervisión del trabajo permitiendo de esta forma determinar el grado de -

avance de la auditoría.

13. - Sirve de guía, para revisiones de otros ejercicios - en auditoría anteriores y posteriores.

14. - Suministran pruebas en caso de aclaraciones sobre el alcance y extensión del trabajo realizado, al igual que los papeles de trabajo significan la evidencia escrita de los procedimientos empleados en la ejecución de una auditoría y el fundamento de las conclusiones a que se llegó, así mismo los programas de auditoría significan la evidencia del trabajo realizado, es decir, las cuentas o áreas revisadas en los estados financieros conforme a los datos presentados en sus declaraciones de impuestos, la extensión que se les dió a las pruebas, los procedimientos aplicados, así como las desviaciones que tengan y el origen de éstas y el tiempo empleado en la revisión.

El conocer los programas de revisión es de suma importancia por parte del auditor, pero para su aplicación en el desarrollo de la auditoría, en la cual el objetivo de la misma es comprobar si los contribuyentes visitados han dado o no cumplimiento a sus obligaciones fiscales, por lo tanto los procedimientos establecidos en los programas de trabajo de la Dirección General de Fiscalización, deberán ser enunciativos más no limitados por lo que serán flexibles y se adaptaran y jerarquizarán de acuerdo a las circunstancias

que concurren al inicio y práctica de la visita domiciliaria.

Pues si bien es cierto que el programa de inicio señala una serie de procedimientos como son:

Entrega de la orden de auditoría, identificación de los visitadores y nombramiento de testigos, lo cual deberá ajustarse a las formalidades del Código Fiscal en su Artículo 44,

Concentración y control de la documentación y libros contables.

Sellado de libros de contabilidad autorizados y sociales.

Levantamiento del cuestionario de investigación fiscal.

Recorrido físico de las instalaciones de la auditada.

Confrontas selectivas de la documentación comprobatoria.

Pero si al estar efectuando el auditor el procedimiento de -- concentración de libros de contabilidad y documentación, el cual se aplica conjuntamente con el recorrido físico, se observa por parte del visitador dos tipos de facturación de la auditada, o algunos registros económicos no engranados a la contabilidad, documentación confidencial en que se conozcan indicios de posibles irregularidades, el orden de los procedimientos de dicho programa deberá cambiar, pues ante elementos que se tienen controlados y se ha desperdado alguna duda o sospecha deberá procederse a su confronta con -

lo registrado y declarado para efectos fiscales, así como la aplicación de procedimientos alternativos y supletorios que motiven y fundamenten las observaciones que se hagan constar en actas, en el mismo caso estaremos al aplicar los programas de ingresos, costo y deducciones, sin dejar de hacer todos los procedimientos que se establecieron en la planeación.

Lo anterior solo como una muestra de que el auditor debe -- conocer los programas de revisión, pues le es necesario saber en un momento dado cuales son los elementos con que debe contar para desarrollar un procedimiento de auditoría y cuales conservar y no perder de vista y lo más importante como y cuando se van a utilizar y que resultados se pueden obtener.

CAPITULO 111

APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS

ESTABLECIDOS EN LA AUDITORIA

FISCAL

3.1. - INICIO DE LA VISITA DOMICILIARIA

Los procedimientos que se aplican en el transcurso de la visita domiciliaria, implica por parte de los visitantes el conoci - - miento de las diferentes etapas desde el inicio de la auditoría hasta su conclusión.

Antes de iniciar la diligencia, los visitantes deberán cer-- ciorarse minuciosamente de que los datos contenidos en la orden - - (fundamentalmente nombre o razón social y domicilio) son los co - rrectos. Para ello deberán examinar en el lugar de la visita el avi - so al Registro Federal de Contribuyentes de alta de cambio o de ba - ja que haya presentado el contribuyente visitado ante la oficina fede - ral de Hacienda, correspondiente, pudiendo también efectuar este - cotejo a partir de la última declaración presentada, si existiera al - gún error en la orden, se procederá a revocar la orden, señalando los datos correctos.

3.1.1. - ENTREGA DE LA ORDEN

Partiendo de las nuevas formalidades a cumplir para la en - trega de la orden de auditoría normadas en los artículo 44 fracción 11 y 137 del Código Fiscal de la Federación, resulta necesario que se tenga en cuenta que al presentarse los visitantes al domicilio - fiscal y demás lugares en los que se vaya a practicar la diligencia,

deberá requerirse en primer momento la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido de que si no estuvieren presentes, procederán a dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante legal los esperen a hora determinada el día siguiente hábil, si las personas mencionadas no entendieren el citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar o lugares que se van a fiscalizar.

Al entregarse la orden al visitado, deberá identificársele preferentemente con una credencial expedida por autoridad pública en ejercicio de sus funciones por ejemplo: Licencia de automovilista, tratándose del representante legal o mandatario, deberá observarse el mismo procedimiento de identificación y en lo que respecta a la personalidad que ostenta, esta deberá acreditarse mediante un poder general para actos de administración o de dominio, poder general amplísimo, o bien un poder especial otorgado para representar al contribuyente ante autoridades fiscales en situaciones específicas como son las visitas domiciliarias, dichos poderes se otorgarán ante la fe de Notario Público.

Si no entendieran el visitado, ni el representante legal al oficio citatorio, la diligencia se desahogará, entregando la orden al empleado de mayor jerarquía que se encuentre en el domicilio del visitado, el cual acreditará su personalidad a través de la manifes-

tación verbal que en ese sentido haga el empleado, así como mediante cualquier otro documento pertinente, como nóminas, inscripción en el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc., dicho hecho quedará asentado en acta parcial del inicio.

Así mismo deberá citarseles con posterioridad al representante legal o al visitado, a efecto de que se recabe su firma en una copia de la orden de visita, distinta de la suscrita por el tercero -- con quien se entendió la diligencia inicial y se ratifique todo lo actuado hasta ese momento, lo que deberá hacerse constar en acta -- parcial que se levante para esos efectos.

En el caso que exista negativa o resistencia por parte del -- visitado, de su representante legal idóneo, o de quien se encuentre en el domicilio del presunto visitado, para recibir la orden, se levantará acta de resistencia así como constar este hecho, en presencia de testigos nombrados por los visitantes.

2.1.2. - IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES

En el momento en que sea entregada la orden de visita deberá identificarse el personal de actuación, anotando en el acta parcial del inicio lo siguiente:

a). - Características de la credencial oficial de cada uno de los visi

tadores, los cuales están facultados para efectuar actos propios de su cargo previa exhibición del oficio en que se les encomiende de -- manera expresa, características como son: de expedición, número y nombre de la dependencia administrativa que la expidió.

b). - Credenciales que serán exhibidas a la persona que recibió la orden de visita, quien las examinará a su satisfacción.

Los visitantes aumentados a sustituidos también se identificarán en la forma señalada, levantándose acta parcial al respecto.

En el acta final de visita deberán asentarse los datos o características de las credenciales exhibidas por todo el personal que participó en la diligencia, independientemente de que haya o no concluido la visita.

Conviene destacar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 43 fracción II, establece la posibilidad de que las personas que deban efectuar la visita, podrán ser sustituidas aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad --- competente, previniendo en forma categórica que la sustitución o aumento debe notificarse al visitado, desapareciendo la obligación de notificar la reducción.

3.1.3. - NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS

Deberá requerirse al visitado (persona física): o al representante legal idóneo de la persona moral, o inclusive el tercero que designe dos testigos: por excepción y solo en el caso de no ser designados o negativa de aquellos, los testigos serán nombrados por el personal de visita, los testigos deberán identificarse, preferentemente con credencial por autoridad competente de no ser posible, esto basta con el reconocimiento que de ellos haya quien los designe, lo cual deberá quedar asentado en acta parcial de inicio y en acta final.

La negativa de los testigos a firmar las actas, no obstante de haber sido designados expresamente por el visitado y habiendo quedado constancia plena del nombramiento de dichos testigos, la ausencia de la firma de ninguna manera invalida el acta o las actas correspondientes. Así mismo, bajo este supuesto no es indispensable designar nuevos testigos de asistencia, sin embargo para evitar que el visitado alegue que los visitadores impidieron a los testigos y/o a el visitado suscribir el acta, es conveniente que se designen testigos para aprobar la resistencia a la firma, anotando todo ello en el acta que al efecto se levante.

Es conveniente mencionar que el artículo 14 fracción III se -

gundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, a realizar una -- sustitución de testigos en cualquier tiempo, de ahí que si los testi - gos no comparecen a lugar donde se esté llevando a cabo la visita, - se ausenten de él antes de que concluya la diligencia o manifiesten - su voluntad de dejar de ser testigos, se deberá solicitar a la perso__ na con la que se entienda la visita que designe otros testigos, y an - te su negativa o impedimento de los designados los visitantes po-- drán designar quien deba sustituirlos.

Una vez de haberse efectuado la entrega de la orden a la per__ sona con quien se entienda la visita, identificación de los visitado-- res y el nombramiento de testigos, el auditor procederá:

A la concentración y Control de los libros de Contabilidad y Sociales autorizados, registros auxiliares y demás documentación - comprobatoria relativa, para proceder a su examen, levantamiento del cuestionario de investigación fiscal, recorrido físico por las ofi__ cinas, bodegas, instalaciones productivas, patios, almacenes de re__ cibo y entrega de mercancías, visita a sucursales, revisión de es - critorios, archiveros, cajas fuertes, etc. para el conocimiento de - las diferentes áreas operativas y administrativas de la visitada, in__ cluyendo papelería utilizada y control interno establecido confron -- tas de registros de primera anotación con documentación comproba__ toria localizada durante el recorrido físico, con libros autorizados,

con informes, estados financieros, declaraciones de impuestos, para comprobar si dicha documentación se encuentra engranada o no a la contabilidad.

De esta forma los visitantes tendrán los elementos que le son necesarios para poder planear la auditoría y aplicar los procedimientos de auditoría, que le sean aplicables conforme a los programas de auditoría establecidos por la Dirección General de Fiscalización, y así poder llegar al objetivo de la visita domiciliaria, que es preponderantemente la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que se auditan.

3.2. - OTROS MEDIOS UTILIZADOS EN LA REVISION.

Durante el desarrollo de la auditoría, 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 la auditoría fiscal.

3.2.1. - OFICIOS

Estos documentos son escritos con carácter oficial por estar emitidos por una autoridad competente, en despliegue de sus funciones, los cuales son utilizados por los visitantes para solici-

tar, requerir o aclarar de los contribuyentes visitados tanto información, aclaración sobre ciertas partidas, renglones o rubros de las manifestaciones de impuestos como registros contables, así como documentación que se considere idónea para amparar ciertas -- partidas sujetas a revisión, con el fin de comprobar la situación -- fiscal del visitado.

Dichos documentos tienen su fundamento legal en el artículo 38, 42 fracción 11 y artículo 53 fracción 1 del Código Fiscal de la -- Federación .

Para dar contestación al oficio el contribuyente tendrá un -- plazo de 6 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel -- en que le fué notificado, cuando la documentación requerida deba -- obrar en poder del contribuyente pudiendo ampliarse dicho plazo -- hasta por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de obtener, si aún otorgando el plazo -- correspondiente el contribuyente no atiende el requerimiento, se le -- ventará un acta parcial donde de haga constar tanto el requerimien -- to como la negativa, a efecto de preconstituir prueba a favor de la -- autoridad para el caso de que el contribuyente se va ya a juicio y -- pretenda ofrecer dichos documentos o libros como prueba.

Dichas solicitudes o requerimientos dirigidos al contribuyen

te visitado, puedan ser suscritos por cualesquiera de los visitantes, designados en la orden de visita.

Compulsas.

Es la técnica de auditoría mediante la cual se solicita a terceros (clientes, proveedores, prestadores de servicios, agentes - aduanales, dependencias gubernamentales, instituciones de crédito, Vía Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, etc.,) que proporcionen, informes y en algunos casos fotocopia de documentación que -- compruebe las operaciones celebradas con el contribuyente que se - está auditando, siendo estos quienes en su contabilidad registran en forma individual las operaciones que han celebrado.

Lo anterior en base a que:

Esas operaciones las celebró el auditado, con el tercero compulsado.

El tercero compulsado, tuvo que autorizar esas operaciones para que se pudiesen llevar a cabo.

Que exista documentación que se proporcionaron entre auditado y compulsado que amparen esas operaciones.

El propio auditado informó al tercero compulsado el volu - - men o importe total o los datos de las operaciones individua les.

El tercero compulsado prestó a la auditada un servicio.

Pero estos datos por si solos no proporcionan ninguna información útil para la auditoría, solo hasta que se confronten contra lo que la auditada tiene contabilizado en sus libros autorizados o en diarios y registros engranados a los autorizados, proporcionan la información: de operaciones de ingresos o compras omitidas total o parcialmente, compras o gastos contabilizados, pero no reales.

Si se busca la definición de compulsar en diccionarios, se encuentra:

" Según el Diccionario de Derecho autor Rafael Piña: compulsar es examinar varios documentos comparandolos entre si.

Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es examinar dos o más- documentos cotejados o comparandolos entre si "

Por lo que es necesario precisar que es un documento:

" Es la representación material idónea para poner de manifiesto la existencia de un hecho o acto jurídico, susceptible de servir, en caso

necesario, como elemento probatorio Diccionario de Derecho autor Rafael Piña:

Dentro de los documentos se involucran o comprenden a los libros de contabilidad sociales y económicos, al efecto el artículo 206 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece: Se considera autor de los libros de Comercio, registros domésticos de -- más documentos que no se acostumbre suscribir, a aquel que los ha ya formado o por cuya cuenta se hicieren.

Si la parte contra la cual se propone un documento de esta - naturaleza, no objeta dentro del término fijado.

Dentro de los objetivos que se persiguen al efectuar la compulsa y dela obtención de datos y documentos se encuentran:

Fiscalmente se hacen para reunir evidencias que prueben -- que operaciones realizadas por la auditada, no las tiene contabilizadas parcial o totalmente y de esas operaciones no contabilizadas ni declaradas realmente las llevó a cabo la auditada, así como los servicios y bienes que tiene contabilizados no los recibió.

También se hacen para preconstituir pruebas, evitando que el contribuyente presente un documento diferente al que originalmente formuló o que elabore documentos inexistentes cuando se le hizo la revisión.

Por que se obtuvo de los terceros copia de los documentos - de los originales, los cuales se certifican por los visitadores, contribuyente o representante legal idóneo y testigos, cuando se juzgue conveniente.

Por eso se recaban, examinan y confrontan los datos que -- identifican cada una de las operaciones que realizó la auditada, cuando se realizó donde se llevó a cabo, cual fué su clase o naturaleza, cual es su monto, clase de documento o documentos que se formularon su número, fecha etc., según los terceros que validamente los tienen, para posteriormente confrontarlos contra los libros de la -- auditada.

Dentro de las disposiciones legales relativas sobre la compulsa en si el artículo 51 último párrafo y 54 del Código Fiscal de la Federación, después de establecer que se debe de informar al -- auditado, sobre el resultado de la compulsa, indicando que si éste no manifiesta lo que a su derecho convenga, no ofrezca pruebas documentales pertinentes e idóneas para desvirtuar tales resultados -- se les considerará por conforme con las mismas; dicha inconformidad se hará valer junto con la que se haga del acta final.

En relación a las copias de la documentación expedida por -- el compulsado a nombre y domicilio o solo a nombre o en la que se-

cite el domicilio del auditado de originales de cobranza o relaciones de cheques recibidos por correo, etc., el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación establece que salvo prueba en contrario se presume que corresponde a operaciones realizadas por el auditado, las contenidas en esa documentación.

En relación a los originales de la documentación expedida -- por el auditado y en poder del compulsado, (facturas, remisiones, notas de cargo o de abono, correspondencia, etc.) el artículo 203 -- del Código Federal de Procedimientos Civiles establece " El documento privado forma prueba de los hechos en el, solo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor cuando la ley no disponga otra cosa".

En relación a copias simples de la documentación expedida -- por el compulsado a nombre y domicilio del auditado o solo a su --- nombre o domicilio (copias de facturas, remisiones, notas de cargo o de abono, liquidaciones recibos, etc., originales de cobranza o relaciones de cheques, recibidos por correo, etc.) el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece: " El documento proveniente de un tercero solo prueba en favor de la parte que -- quiere beneficiarse con el y contra su colitigante, cuando éste no la objeta".

En relación a una información recibida, el artículo 203 del Código Federal de procedimientos civiles indica: " Es escrito privado que contenga una declaración de verdad hace fé de la existencia de la declaración más no de hechos declarados".

Expuesto lo anterior, examinaremos el valor probatorio de los documentos citados:

Originales de documentación comprobatoria de ingresos expedida por el contribuyente auditado y en poder del compulsado.

Integra evidencia de operaciones hechas por el contribuyente auditado, no obstante haberse localizado en dependencias del compulsado, según lo establece el artículo 56 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Con fundamento en lo que señala el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, sobre los documentos formulados por el propio contribuyente. Salvo que el auditado compruebe -- que no obstante que la documentación tiene su membrete no fué expedida por él, esa documentación es prueba plena.

Copias simples de facturas, relaciones, liquidaciones, recibos, etc. expedidos por el compulsado a nombre y domicilio del auditado, o a su nombre con otro domicilio, o a su domicilio aún cuan

do de otro nombre.

Son evidencia de operaciones realizadas por el contribuyente auditado con el compulsado, pero conviene recabar del compulsado evidencias adicionales que demuestren realmente que fueron operaciones que con él llevó a cabo el auditado, documentos que conste que el auditado cobró o pagó al compulsado esas operaciones.

Notas de cargo y de abono cruzadas entre sí por el compulsado y el auditado, originales o copias simples de documentación comprobatoria, de servicios complementarios o relacionados con las operaciones celebradas entre el auditado y el compulsado, en si son evidencias complementarias muy importantes que confirman que las operaciones relativas realmente de llevaron a cabo.

La documentación en la que consta de que el auditado pagó o cobró al compulsado el importe correspondiente a esas operaciones, constituye también una evidencia que prueba que las operaciones realmente se llevaron a cabo por el auditado, tal documentación puede ser: correspondencia, listados de cobranza, relaciones de cheques, recibos del departamento de caja de compulsado si él cobró o del auditado si a él se le pagó y en las que conste además del nombre del auditado el número de cheque y de la cuenta, así como de la Institución de Crédito. Con estos últimos datos se puede con -

firmar que esa cuenta en ese banco es manejada por el auditado.

Datos de las operaciones que la auditada hizo con la compulsada que constan en libros de primera anotación, en pólizas, en -- auxiliares de gasto y en auxiliares de cuentas personales que el compulsado lleva al auditado.

Tal evidencia puede ser suficiente por que esos libros, pólizas, auxiliares, son documentos formulados por terceros. Por lo -- que procede según se considere necesario obtenerlos: se respalde -- con la documentación citada en copia certificada.

Las compulsas pueden llevarse a cabo en dos formas:

- a) Personales
- b) Por correo

a) Para la práctica de una compulsa personal, que en esencia es una visita domiciliaria, la comprobación de las operaciones -- celebradas con el auditado, se llevará a cabo en el domicilio del -- compulsado. Pudiendo así de esta forma comprobar el fisco, el -- cumplimiento de las obligaciones fiscales del compulsado y como -- consecuencia practicarse visita domiciliaria a éste, en caso de existir irregularidades.

b) La compulsa por correo es la contestación que recibe en

su domicilio la autoridad del compulsado, mediante un escrito privado, en el cual se hace una declaración de verdad en la que el compulsado informa sobre las operaciones que celebró con el auditado.

Dichos oficios serán girados por el Director de Auditoría - Fiscal y en el caso de las Administraciones Fiscales Regionales -- por el Administrador o el Subadministrador de Fiscalización, en -- los términos del acuerdo delegatorio.

3.2.2. - OFICIO CITATORIO

Es el documento que coadyuva al auditor para hacer comparecer al contribuyente visitado, a su representante legal, para notificar la presunción de un procedimiento inconcluso o también para iniciar o concluir una diligencia de carácter administrativo, teniendo su fundamento en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 44 fracción II y 46 fracción VI.

3.2.3. - ACTAS PARCIALES

Es de suma importancia y de trascendencia, dado que este documento es utilizado por el auditor fiscal para hacer constar hechos, única y exclusivamente de los acaecidos durante la revisión y mismos que por su importancia tienen gran trascendencia sobre el resultado final de la auditoría, teniéndose que elaborar -----

dichos documentos en el momento de llegar a conocer alguna irregularidad o hecho que amerite quede plasmado en dicha forma para su posterior reproducción dentro del acta final que al efecto se levante, teniendo su fundamento en el artículo 46, fracción II del Código Fiscal de la Federación, es de hacerse notar que el género es el acta-parcial y las clases son las siguientes.

Acta Parcial de Inicio.

Al notificarse la orden deberá levantarse un acta parcial de inicio en la que se hagan constar los siguientes hechos.

- a) Lugar, hora, día, mes y año en que materialmente se entrega el mandamiento, si metió citatorio, los datos del mismo, nombre de la persona a quien se le entregó.
- b) Nombre, cargo, personalidad, etc. a quien se notifica la orden.
- c) El Período o períodos que se abarque la visita.
- d) La identificación formal del personal de visita.
- e) La designación de los testigos de asistencia.
- f) La manifestación bajo protesta de decir verdad acerca de si el visitado ha presentado o no declaración de Impuesto --

sobre la Renta por el último ejercicio fiscal regular.

g) Una relación de la documentación no engranada a la contabilidad que se haya encontrado al inicio de la visita.

Lo deseable es que inmediatamente después de la entrega de la orden se inicie la revisión contable, de cualquier manera en este caso y aún en el evento de que el examen de libros y documentos sea hecho con posterioridad, deberá levantarse el acta parcial de inicio.

Es a través de este mecanismo como se pretende evitar que el contribuyente alegue con posterioridad.

a) Que al no encontrarse el contribuyente visitado o su representante legal, no se haya dejado citatorio.

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

c) 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.

d) Que la revisión abarcó un ejercicio no autorizado en la or

den, en la medida en que por el último ejercicio ya se había presentado la declaración anual, aún cuando no hubiera vencido todavía la época de pago.

e) Que los registros económicos y demás elementos de control de operaciones no engranados a la contabilidad o a los registros simplificados, no fueron materialmente localizados en el domicilio del contribuyente visitado.

Para efectos de la revisión que lleven a cabo los auditores, deben tener presente:

Que el único período y las únicas obligaciones tributarias susceptibles de verificación o aquellas que expresamente se detallan en la orden de visita, cualquier exceso puede provocar la nulidad del procedimiento.

Para el caso de la habilitación de días y horas hábiles, en el Código Fiscal de la Federación existe una serie limitación para la práctica de diligencias administrativas, por virtud de la cual no se puede otorgar un facultamiento general para que la autoridad actúe fuera del horario y los días hábiles, por lo tanto es menester tener presentes los límites dentro de los cuales se puede llevar a cabo los procedimientos inherentes a la fiscalización.

Para tal efecto debe considerarse el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación que establece en términos generales que la práctica de la visita domiciliaria deberá efectuarse en días y horas hábiles, entendiéndose por horas de las 7:30 a las 18:00 hrs y por días hábiles los que se establecen en el artículo 12 del Código Fiscal. Así mismo se establece que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, podrán habilitar los días y horas inhábiles en los siguientes casos:

- a) Cuando el visitado realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles.
- b) Para la continuación de una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de la contabilidad o bienes del particular, siempre que exista la sospecha de su alteración u ocultamiento en el caso de suspenderse la diligencia sin haberlos asegurado.

Acta de Recogimiento y Aseguramiento de Documentación.

En el caso de que la documentación sea recogida por los visitantes, no debe perderse de vista que tal medida solo procede en tanto se configure alguna de las causales previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación las cuales se detallan a continuación.

- a) Cuando existan libros sociales, registros o sistemas de contabilidad obligatorios que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- b) Cuando el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- c) Cuando se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- d) Cuando exista dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos -- que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- e) Cuando los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- f) Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

g) Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

i) Si el visitado, su representante la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita, así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Fuera de estas hipótesis resulta ilegal cualquier acto de recogimiento de libros y documentos contables, no obstante que se invoque la expresión " para garantizar el interés fiscal".

Para el recogimiento debe levantarse un acta parcial en la que se detallan en sus características identificatorias los libros documentos correspondientes. Por ejemplo en relación al recogimiento de un libro de facturas debe anotarse " que se trata de un libro de

color café, con una leyenda al frente que dice de "X" dimensiones - que contiene facturas en copia expedidas por la visitada, que van del número al número, libro que es firmado en la hoja número por el -- contribuyente visitado, o su representante legal".

La consignación en forma global apareja el grave riesgo de que el causante aduzca que cierta documentación ya obra en poder de la autoridad, no obstante que la misma nunca formó parte del re cogimiento, relacionadamente, debe señalarse que el recogimiento es con fundamento en el segundo párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Con la cual la revisión se continuará y concluirá en el domi cilio de la autoridad, tal situación deberá realizarse con sumo cuidado, toda vez que la scción de "recogimiento" se da indistintamente cuando se recoge un documento, hasta la totalidad de la documen tación, quedando obligados los visitadores a continuar la diligencia en el domicilio de la autoridad sin posibilidad de regresar al domi cilio visitado.

Acta de Nombramiento de Depositario.

Si así conviene para el mejor desarrollo de la visita, los -- auditores, con fundamento en el artículo 46 fracción III del Código Fiscal de la Federación, pueden asegurarse los libros y documentos

que tengan relación con las obligaciones fiscales, dejando en calidad de depositario al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia. Para ello se requiere formular un inventario preciso en el acta parcial que para tal acto se levante de igual forma, en tal documento público deberá apercibirse al particular de las penas que incurren los depositarios infieles.

El nombramiento no debe dejar lugar a dudas, para este propósito en el acta debe asentarse categóricamente que una vez requerido el visitado, éste acepto la función de depositario, protestando su fiel desempeño.

Acta de colocación de Sellos.

En caso de que sean necesarios los sellos fiscales (fajillas) estos deberán ser firmados tanto por los visitadores como por la persona con quien se entienda la visita, de su colocación deberá obrar constancia en acta parcial. En esa acta deberá precisarse al detalle del objeto o el local que se sella.

Así mismo se levantará acta parcial donde se haga constar la revocación del cargo de depositario y levantamiento de sellos.

Acta de Resistencia.

Se levantará acta parcial cuando el contribuyente visitado o-

su representante legal se niegue a recibir la orden o a proporcionar documentación o información solicitada por los visitantes.

Acta de Aportación de Datos a Terceros.

Se efectúa mediante la compulsas personal, la cual se lleva a cabo con todas las formalidades de una visita domiciliaria y consiste en dejar asentado en acta parcial, los hechos referentes a las operaciones celebradas por el compulsado con el auditado.

Jurídicamente la inconformidad tratándose de compulsas, debe presentarse junto con la que se presente contra el acta final, es decir dentro de los 45 días siguientes al cierre de la misma, ello implica que en estricto derecho no existe la obligación de dar a conocer al visitado, el resultado de las compulsas antes del cierre del acta final.

Aunado a lo anterior deberá tenerse presente que si de los resultados obtenidos no se desprende observación alguna para el visitado, no resulta indispensable darlos a conocer mediante acta final al auditado, ya que lo que se busca en el fondo es conocer a los contribuyentes la posibilidad de que manifiesten sus observaciones, o bien ofrezcan las pruebas documentales pertinentes, que les permitan en su caso desvirtuar los resultados obtenidos por la autoridad. (Artículos 51 último párrafo y 54 del Código Fiscal de la Federación)

3.3. - PAPELES DE TRABAJO

Todos los procedimientos que se aplican en el desarrollo de la auditoría fiscal, con la extensión, alcance y oportunidad deben -- quedar plasmados en un conjunto de cédulas, así como copias y documentos, estados financieros, declaraciones de impuestos, relaciones, informes y apuntes que reciben el nombre genérico de "Papeles de Trabajo".

Y son el resumen de la labor realizada por el auditor y comprenden los programas de auditoría desahogados, descripción de las pruebas realizadas, resultados de las mismas en los que se basa y fundamenta las observaciones a que haya lugar y que se vaciarán en el acta final de auditoría y el informe.

3.3.1. - CONCEPTO

Como ya se vió los papeles de trabajo significa el resumen de los procedimientos aplicados en una visita domiciliaria, y pudiéndose definir como el conjunto de cédulas elaboradas por los visitadores en el desarrollo de su trabajo y que incluyen la evidencia obtenida, el trabajo que se ha efectuado, las metas y procedimientos que se han seguido, la oportunidad y el alcance que se les ha dado y las conclusiones a que se ha llegado.

Siendo los papeles de trabajo el resumen de la labor que el auditor realizó serán el fundamento en el cual se basará su opinión, así como servirán para aclarar o extender la información, constituyendo además la única prueba que tiene el auditor de su honestidad y conocimiento técnico de la auditoría.

Por lo tanto no solo describen los procedimientos de auditoría que se siguieron, sino además constituyen una constancia del profesionalismo del contador público.

En un sentido más amplio los papeles de trabajo, constituyen la evidencia escrita de:

a) Los procedimientos de auditoría aplicados, su extensión - alcance y oportunidad, marcas de auditoría e índices que quedaron plasmados en cédulas, documentos, libros de contabilidad, declaraciones de impuestos, que sirvieron de fuente de información, así como el resultado obtenido del trabajo realizado en el transcurso y conclusión de la visita domiciliaria.

b) Las observaciones localizadas, las cuales quedarán asentadas en acta final de la visita domiciliaria en forma circunscrita.

c) Las conclusiones fundamentadas conforme a las leyes fiscales a que es objeto el contribuyente visitado, para así poder estar en posición los visitadores, en respaldar los hechos consignados en las actas e informes de auditoría.

3.3.2. - CLASES DE CEDULAS.

Según el grado de información o análisis que se requiere plasmar en las cédulas de la revisión que se hace al contribuyente visitado, de su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta (Ingresos, Costos y Deducciones) y declaraciones mensuales y anual del Impuesto al Valor Agregado, en relación a su sistema contable, estas cédulas se clasifican en tres grupos:

a) Cédulas Sumarias. - Son aquellas que contienen el resumen de las cifras declaradas o contabilizadas, en el área de Ingresos, Costo o deducciones, así como las conclusiones obtenidas al revisar un conjunto homogéneo de conceptos y cifras, que se encuentran analizadas en otras cédulas.

b) Cédulas Analíticas. - Contienen el desarrollo de uno o varios procedimientos aplicados sobre el análisis de un concepto declarado, o sobre un saldo o parte del movimiento de una cuenta con el objeto de verificar su correcta manifestación.

c) Cédulas Subanalíticas. - Son aquellas en las que se plasman procedimientos en relación a los aplicados en los análisis de una parte de las cifras o conceptos.

Los visitantes podrán solicitar copias fotostáticas de documentos como son contratos, escrituras públicas, relaciones de gastos, clientes, proveedores, etc., los cuales formarán parte integrante de los papeles de trabajo, al contribuyente visitado para llevar a cabo su revisión.

3.3.3. - ELEMENTOS DE LAS CEDULAS

Si los papeles de trabajo son la evidencia escrita de los procedimientos de auditoría desarrollados de su extensión, alcance y oportunidad, debe quedar en ellos plasmados cualquier procedimiento que en el curso de la revisión hayan sido aplicados, por lo tanto para que los papeles de trabajo sean completos cada cédula deberá contener:

a) Encabezando. - el cual puede considerarse como el resumen síntesis del contenido de la cédula, ya que comprende los siguientes aspectos:

1. - Nombre del Contribuyente visitado
2. - Ejercicio que se está revisando
3. - Area que se está revisando (Ingresos, Costo y Deducciones.)

4. - Procedimientos que se van aplicar
5. - Iniciales del personal que elaboró la cédula
6. - Fecha de su formulación, así como la de su - -
conclusión.
7. - Índice.

b) Cuerpo. - Comprende la parte esencial de la cédula, ya que ella se desglosa y analiza el procedimiento que se aplicó y es donde se va a reflejar las conclusiones u observaciones a que haya lugar, y comprende los siguientes aspectos:

1. - Cifras y conceptos con que se trabajó
2. - Observaciones encontradas
3. - Conclusiones a las que se llegó
4. - Fundamento de las conclusiones.
5. - Índices cruzados

c) Pie de la cédula. - contiene información adicional o complementaria para reafirmar o fundamentar el contenido del --- cuerpo de la cédula, constando de los siguientes elementos.

1. - Notas aclaratorias y/o complementarias
2. - Fuente de Información
3. - Marcas y Claves de auditoría.

3.4. - ACTA FINAL DE AUDITORIA.

Es por medio de este procedimiento que los visitadores concluyen la visita domiciliaria, y donde es importante destacar, que se debe concretar a reseñar circunstanciadamente los hechos observados a lo largo de la revisión, cuidando que estos estén debidamente soportados a través del documento probatorio.

Para el examen y determinación del valor probatorio de los documentos debe considerarse:

Qué documentos públicos, según el artículo 129 del Código - Federal de procedimientos civiles, son aquellos cuya formación es tá encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por tanto son documentos privados los que no reúnen las cualidades anteriores, tal y como se indica en el artículo 133 de dicho Código.

Los documentos públicos prueban acerca de los hechos realizados ante el funcionario o fedatario, pero si en ellos se contienen manifestaciones de particulares, la verdad o falsedad de las mismas debe ser demostrada a través de otros medios.

Por ejemplo, la manifestación que se contiene en el acta que

levante el Ministerio Público, en el sentido de que la documentación fué robada o que ocurrió determinado siniestro, al tenor de esta regla, no puede tenerse automáticamente por cierta, pues el acta prueba que ante esa autoridad se produjeron algunas declaraciones, más no prueba su verdad o falsedad.

Los hechos asentados en documentos privados, sólo prueban en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, el documento proveniente de un tercero, sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con el.

Del documento proveniente de tercero, en cambio se puede beneficiar cualesquiera de las partes interesadas.

Para que esta prueba se haga valer en contra de otro sujeto, se requiere que este no la objete.

La compulsas constituye información que proviene de un tercero, por ese motivo el Código Fiscal de la Federación en su artículo 51 último párrafo y 54, obliga a correr traslado al interesado, -- estableciendo un mecanismo de aceptación automática de los hechos detallados en el acta final correspondiente, para el caso de que no exista o no se produzca inconformidad en tiempo y forma.

El artículo 207 del Código Federal de Procedimientos Civi-

les establece que las copias hacen prueba plena de la existencia de los originales, y en caso de duda acerca de la exactitud de los datos obliga a practicar un cotejo con los originales.

De acuerdo a ello, el sujeto pasivo exhibe copia de un documento, deberá concedérsele la oportunidad razonable de que exhiba el original para su confronta, si pese al requerimiento el original—no es exhibido, los auditores deberán hacer constar ese hecho dentro del esquema de " Preconstitución de la Prueba".

El Artículo 63, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dispone que los hechos u omisiones que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código, Leyes Fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que tengan en su poder las autoridades fiscales, podrán ser utilizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las revisiones que practiquen a los contribuyentes.

La realización de esta medida debe partir de una certificación hecha por autoridad competente, de las copias obtenidas del expediente administrativo que la autoridad del contribuyente, las cuales deberán ponerse en conocimiento del auditado, en cumplimiento oficioso de la garantía de audiencia.

Existen además las llamadas "presunciones" para la deter -

minación de los ingresos gravales.

La presunción se define como la inferencia que se hace de un hecho desconocido a partir de un hecho conocido, es decir que -- hay presunción cuando se tiene por comprobado un hecho, en virtud de haberse comprobado o acreditado otro distinto.

Para la aplicación de la regla presuncional legales más relevantes se localizan en los artículos 55, 57, 59, 60 y 62 del Código-Fiscal de la Federación.

Como toda presunción consta de dos elementos:

El hecho condicionante y el hecho que se tiene por conocido -- por virtud de la regla presuncional que los conecta.

El hecho condicionante es fundamental para la generación de la presunción.

Veamos a continuación las condiciones de hecho bajo las cules operan las presunciones en análisis, así como las pruebas que -- al respecto deben recabarse:

1. - Localización de libros, registros, sistemas de contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia en poder del contribuyente, personas a su servicio, accionistas o propietarios, --

siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades, contenidas en tales elementos fué realizado por el contribuyente.

Es necesario levantar al inicio de la visita una acta parcial-haciendo constar que se encontró determinada documentación en el domicilio del contribuyente, o en poder de cualquiera de las personas mencionadas.

2. - Localización de documentos en poder de terceros en los que se haga referencia al contribuyente auditado por su nombre o -- denominación social, se señale como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios cualquier establecimiento del -- contribuyente, con independencia del nombre con que se les designe, se señale el nombre o domicilio de un tercero real o ficticio, si se comprueba que la auditada entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en caso en ese domicilio, o se refiere a cobros o pagos - efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por interposita o -- ficticia.

Se requiere levantar un acta parcial de aportación de datos - de tercero consignado pormenorizadamente la documentación relativa al contribuyente por su nombre, domicilio o establecimiento se - gún sea el caso recabado preferentemente copia de esos documentos.

3. - Localización de cuentas bancarias del contribuyente no engranadas a la contabilidad.

Se requiere la localización material de los estados de cuentas bancarias a nombre del contribuyente, haciendo constar en un acta parcial cuales de esos ingresos no están registrados en la contabilidad.

Localización de cuentas bancarias a nombre de terceros, cuando con cargo a la misma se efectúan pagos de pasivos de la empresa.

Es necesario localizar los estados de cuenta probando seguidamente con la documentación idónea, que con cargo a la cuenta se han hecho pagos de deudas a nombre de la empresa.

4. - Detección de irregularidades constitutivas de causales de determinación presuntiva y no comprobación del ingreso por el período sujeto a revisión.

Debe demostrarse la causal de determinación presuntiva, constituyendo, además prueba acerca de que el contribuyente no cuenta con la documentación comprobatoria de sus ingresos.

De cada uno de los hechos condicionantes anteriores debe existir una prueba contundente, sin la cual desde luego no opera la

presunción, así mismo en relación a tales hechos deberán levantarse las actas parciales que sean necesarias.

Demostrados suficientemente los hechos condicionables, automáticamente se deriva la regla de presunción consistente en considerar que existen ingresos omitidos. Sin embargo como las presunciones de que se trata admiten prueba en contrario, es conveniente que en todo caso se solicite por escrito la aclaración o justificación que proceda, también esta medida tienda preconstituir pruebas que evitarán la postfabricación de documentos de acuerdo a la defensa del contribuyente auditado.

Esta concepción de trabajo operativo de los visitantes se redondea con la actividad en "preconstituir pruebas" por lo tanto el auditor deberá asentar en acta la documentación no exhibida por el visitado, o bien las omisiones que esta documentación presente en caso de haber sido exhibida.

Cuando se efectúe algún desglose en papeles de trabajo, deberán ser firmados por el visitado, su representante o el tercero con quien se haya entendido la diligencia, los testigos y por los visitadores.

Dedichos papeles deberá proporcionarse una copia legible y-

certificada al visitado, debiéndose señalar claramente que son parte integrante del acta final de auditoría.

Ahora bien, concluida la visita deberá levantarse una acta final haciendo constar los resultados en forma circunstanciada, debe tenerse presente que las observaciones de los visitantes tienen el alcance de simples opiniones y no producen efecto de resolución fiscal.

Por tanto, partiendo de los hechos asentados sería muy aventurado sostener categóricamente que el causante omitió ingresos o que efectuó alguna deducción indebida.

Tal resolución comete, en estricto derecho a la autoridad liquidadora, pero para que esta pueda resolver favorablemente la revisión, es fundamental que las observaciones estén debidamente -- amparadas con pruebas.

Para el levantamiento del acta final deberá solicitarse la -- presencia del visitado o su representante legal, y en caso de que -- no estuvieren presentes, se dejará citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente hábil, en el entendido -- de que si no se presentan, el acta final se levantará ante quien es-- tuviere presente en lugar visitado, caso en el cual resulta recomen-- dable que se levante con la misma persona con quien se haya practi--

cado la diligencia, cuando se trate de un tercero.

Dicha acta final, deberá ser firmada por cualquiera de los -
visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la perso-
na con quien se entienda la diligencia y los testigos, según lo esta--
blece el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Al efecto debe tener presente al auditor, que si el visitador,
la persona quien se entendió la diligencia o los testigos no compare_
cen a firmar el acta, se niegan a firmarla o no aceptan recibir co -
pia de la misma, bastará con que tal circunstancia se consigne en -
dicha acta, ya que tales supuestas no afectan la validez y el valor --
probatorio de aquella.

En relación con los testigos es conveniente que se tenga pre_
sente que el Código Fiscal de la Federación faculta en la fracción--
III segundo párrafo del artículo 44, a realizar una sustitución de --
testigos en cualquier tiempo.

Para evitar la configuración del estado de indefensión cum -
pliendo así con el mandato contenido en el artículo 14 Constitucional,
en el acta debe señalarse la posibilidad de que el contribuyente con_
sulte la documentación y libros recogidos en las oficinas de la auto_
ridad.

Con las mismas formalidades apuntadas, se podrán levantar

las actas parciales o complementarias que sean necesarias para hacer constar hechos omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el curso de la visita o después de su conclusión, pero que no fueron del conocimiento de los auditores.

El acta complementaria, no representa un mecanismo fácil para que la autoridad revisora corrija a posterior las deficiencias y hasta las irregularidades en que incurrieron los auditores al practicar la visita.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 46 fracción V, faculta a la autoridad para que levante actas en su domicilio en los casos en que resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de sus facultades de comprobación en los establecimientos del visitado.

Cuando se dé dicho supuesto para cumplir con la finalidad prevista en Código, bastará con que se notifique tal circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia.

Existe la facultad por parte de la autoridad de concluir una visita domiciliaria en forma anticipada en los siguientes casos:

a) Cuando en fecha anterior a la notificación de la orden de -

auditoría, se hubiese presentado en tiempo y forma el aviso para dictaminar los estados financieros del contribuyente - - para efectos fiscales, situación que deberá verificarse en - - la Dirección General de Fiscalización o en la Administración Fiscal Regional correspondiente cuando proceda.

b) Cuando el contribuyente corrija su situación fiscal durante la visita de acuerdo al procedimiento de autocorrección fiscal previsto en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación.

Esta posibilidad se encuentra diseñada en forma tal, que es menester que la autoridad fiscal ubique la situación jurídica concreta del contribuyente, en alguna de las causales en las que proceda - - determinar en forma presentativa los ingresos del contribuyente, de las señaladas en el artículo 55 del Código Fiscal, así como también que posea el auditor todos los elementos suficientes que le permitan tener pleno conocimiento de la situación del contribuyente.

Cuando se decida concluir la visita por haberse reunido los requisitos de cumplimiento de las obligaciones tributarias que prevé el Código Fiscal deberá levantarse acta final en la que se haga - - constar el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal.

Fundamentalmente debe conocerse que la conclusión anticipada de una visita, es una facultad discrecional de la autoridad, --- quien tiene plena potestad para decidir si concluye o continúa la visita.

CONCLUSIONES

- Primera:** Es con la Reforma Administrativa llevada a cabo -- por el Ejecutivo Federal, por la cual se desconcentró la labor fiscalizadora, delegandose facultades a las Administraciones Fiscales Regionales, misma que es ejecutada por sus Departamentos de Revisión de declaraciones, Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal, siendo la desconcentración administrativa la mejor forma de efectuar la fiscalización -- más directa, resultando así más eficiente y eficaz.
- Segunda:** La labor fiscalizadora que ejerce la Dirección General de Fiscalización y las Administraciones Fiscales Regionales, a través de su Dirección y Departamento de Auditoría Fiscal, se llevará a cabo mediante un mandamiento escrito para practicar visitas domiciliarias y de inspección, con el objeto de cerciorarse del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, sujetandose a las leyes respectivas y a las formalidades requeridas para el cateo.
- Tercera:** La revisión que se hace a los contribuyentes por -- medio de las visitas domiciliarias, se lleva a cabo

a través de la auditoría en sus estados financieros, libros de contabilidad autorizados, registros contables, así como manifestaciones y declaraciones del pago de Impuestos Federales, tanto como contribuyente visitado, responsable solidario como de tercero.

Cuarta: La planeación como norma de auditoría, constituye el objeto principal para el desarrollo de la visita domiciliaria, toda vez que siendo un trabajo profesional, no puede ni debe ser realizado a la ventura, ya que al efectuarse la revisión, ésta debe encontrarse bien planeada, para que de esta forma se pueda decidir previamente cuales procedimientos de auditoría se van a emplear, cual la extensión y el alcance que se debe dar a sus pruebas, en que oportunidad se aplicarán los procedimientos y determinar los papeles de trabajo en que se van a registrar los resultados e igualmente decidir el personal que deberá asignarse el trabajo.

Quinta: El visitador al efectuar la planeación de la visita domiciliaria deberá considerar: El tipo de revisión, las pruebas o evidencias mínimas que deben obte --

nerse para determinar la situación fiscal del contribuyente, las características de la empresa así como todos aquellos elementos que le son necesarios para planear su revisión.

Cabe destacar que dentro de las características de la empresa es de vital importancia.

El estudio y evaluación del control interno ya que éste constituye el plan de organización métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa para salvaguarda de sus activos, obtención de información correcta y segura eficiencia operacional y el fomento de políticas administrativas, por lo que el resultado de su estudio debe ser tomado en cuenta de manera fundamental para planear la revisión así mismo se considerará para determinar la profundidad y el alcance que se les dará a los procedimientos a seguir durante la revisión.

Sexta: El programa de auditoría, nos refleja el resultado de un cuidadoso estudio acerca de los procedimientos ya ordenados y clasificados que han de emplearse, la extensión que se les debe dar y la oportuni-

dad en que han de aplicarse, además sirve de guía para organizar, distribuir, controlar, evaluar y su pervisar cada fase de trabajo de auditoría, así como estimar el tiempo en que ha de desahogarse la visita domiciliaria.

Séptima: Para llevar a cabo la visita domiciliaria, las autoridades fiscales deberán observar las formalidades que se establecen en las leyes fiscales, la cual se hará a través de mandamiento escrito que contendrá:

Nombre y domicilio del contribuyente de su representante legal, el cual firmará de recibido en copia.

El personal de fiscalización que ha de desahogar la diligencia, mismo que se identificará al hacer entrega de la orden al visitado.

Las obligaciones que ha de verificar, así como el período sujeto a revisión, en el cual el visitado man tendrá a disposición de los visitantes, desde el -- inicio de la diligencia hasta su terminación, los libros, registros, documentos y demás registros con tables, mismos que se revisarán en el domicilio -- fiscal del visitado, solo se podrán recoger por los -

actuantes, cuando el visitado se encuentre en alguna de las causales del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, para ser examinada la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal.

El contribuyente visitado o su representante legal idóneo, será requerido para que designe dos testigos de asistencia, ante su ausencia o negativa, estos serán nombrados por los visitadores.

El nombramiento de testigos es para dar testimonio de todos aquellos hechos que ocurran al estar ejerciendo sus funciones los visitadores.

Octava: Los oficios son escritos de carácter oficial por estar emitidos por una autoridad competente, en despliegue de sus funciones, de los que se vale el visitador para solicitar de los sujetos pasivos responsables solidarios y terceros, tanto información, como aclaraciones sobre ciertas partidas, rubros o renglones presentados en sus declaraciones de impuesto o en su contabilidad, así como la documentación comprobatoria que se considere idónea para amparar ciertas operaciones sujetas a revisión con

el fin de comprobar la situación fiscal de los causantes.

Novena: La compulsa es el medio del cual se vale la autoridad para comprobar mediante la manifestación escrita de un tercero a través de el documento que pruebe, las operaciones que celebró el auditado con el compulsado, así como aquellas operaciones que prueben que el visitado no contabilizó ni declaró total o parcialmente, también para comprobar si dichas operaciones realmente las llevó a cabo el visitado con el tercero, los visitadores deberán correr traslado del resultado de la compulsa al visitado, según lo establece el artículo 51 y 54 del Código Fiscal de la Federación, para que este manifieste lo que a su derecho convenga.

Decima: Son los papeles de trabajo, el desahogo de los procedimientos de auditoría establecidos en la planeación y relacionados en los programas de auditoría, procedimientos que quedarán plasmados en un conjunto de cédulas elaboradas por los visitadores y demás documentación e información presentada por el sujeto pasivo en el desarrollo de la visita domicilia

ria. Los papeles de trabajo contendrán la evidencia obtenida, el trabajo que se ha efectuado, las metas y procedimientos que se han seguido, la oportunidad y alcance que se les ha dado y las conclusiones a -- que se ha llegado.

Decima
Primera:

Es por medio del levantamiento del acta final de au
ditoría en el domicilio del sujeto pasivo, donde los
visitadores concluyen la visita domiciliaria, cabe -
destacar que se debe concretar a reseñar circuns -
tanciadamente los hechos observados a lo largo de -
la revisión, cuidando que estos estén debidamente -
soportados a través del documento provatorio.

Ahora bien concluida la visita, el acta debe ser fir -
mada por el visitado, su representante legal o la --
persona con quien se entendió la diligencia, los tes
tigos y por cualquiera de los visitadores que conclu
yeron la revisión, en caso que el visitado y los tes
tigos se negaran a firmar, así debe hacerse cons -
tar en acta sin que este hecho invalide las actuaciou
nes.

Decima
Segunda:

Las observaciones de los visitantes no tienen alcance legal, son implemente opiniones y no producen efecto de resolución fiscal, por tanto partiendo de los hechos asentados, sería muy aventurado sostener categóricamente que el causante omitió ingresos o que efectuó alguna deducción indebida. Tal resolución compete en estricto derecho a la autoridad liquidadora, pero para que esta pueda resolver favorablemente la revisión es menester que las observaciones se encuentren debidamente fundadas y motivadas.

Decima
Tercera:

Por lo tanto los fines que tendrá en mente el visitador en la planeación y desarrollo de la revisión, serán la determinación de conceptos y partidas que pudieran modificar las bases gravables declaradas, y constituir las bases de obligaciones fiscales omitidas conforme a las disposiciones fiscales relativas y así mismo poder cuantificar con equidad lo que le corresponde al estado como ingresos, mismos que serán destinados para el gasto público.

BIBLIOGRAFIA

Auditoría Principios y Procedimientos

Tomo I y II

Artur W. Homes, C. P. A.

Normas y Procedimientos de Auditoría.

Instituto Mexicano de Contadores, A. C.

Tesis:

La actividad profesional del Contador Público Independiente ante la Dirección General de Auditoría Fiscal.

José Luis González Coronel.

Tesis:

La intervención de la Dirección General de Auditoría Fiscal en la fiscalización directa a través de sus pruebas selectivas.

Columba Guadarrama Vega.

Tesis:

La Planeación de una Auditoría Fiscal que realiza la Dirección General de Auditoría Fiscal.

Vicente Luis García García.

Tesis:

Auditoría, Papeles de tr
bajo y dictamen.

Alejandro Gamis Martí -
nez.

Constitución Política de los Estados
Unidos Mexicanos.

Ley de la Administración Pública Fe
deral.

Reglamento Interior de la Secretaría
de Hacienda y Crédito Público.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Código Federal de Procedimientos
Civiles.

Diario Oficial de la Federación de
Fechas 31 de Diciembre de 1979 y
23 de Octubre de 1980.

Plan Integral de Fiscalización.

Elaborado por la Direc -
ción General de Fiscali-
zación.

Instructivos e Instructivo Jurídico para el inicio y desarrollo de la visita domiciliaria

Elaborado por la Dirección General de Fiscalización.

Apuntes elaborados por la Dirección General de Fiscalización impartidos en su curso de capacitación de Auditoría Fiscal.

Instructivo sobre Compulsas.

Elaborado por la Administración Fiscal Regional del Norte del D. F.

Módulo de Auditoría

Elaborado por la Subsecretaría de Ingresos.

Dirección General de Auditoría Fiscal.

Prontuario de Leyes Tributarias que establecen los Impuestos Interiores.

Elaborado por la Subsecretaría de Inspección Fiscal, Dirección General de Auditoría Fiscal.