

Lej. 120



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

DICTAMINACION FISCAL

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

DELFINO FLORES RODRIGUEZ
ROLANDO FLORES VALLEJO
GILBERTO YORA ESQUIVEL

DIRECTOR DEL SEMINARIO:

C. P. VICTOR MANUEL AGUILAR RIVERA

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

PROLOGO

1.	ANTECEDENTES	
1.1.	Funciones que desempeña el Contador P <u>ú</u> blico Independiente.	1
1.1.1.	Breve bosquejo hist <u>ó</u> rico	1
1.1.2.	Funciones del Contador P <u>ú</u> blico	2
1.1.3.	La funci <u>ó</u> n del Contador P <u>ú</u> blico Independiente como Auditor Externo	4
1.2.	Dictamen	5
1.2.1.	Concepto	5
1.2.2.	Diferencias entre Certificaci <u>ó</u> n, F <u>e</u> P <u>ú</u> blica y Dictamen	7
1.3.	Creaci <u>ó</u> n de la Direcci <u>ó</u> n General de Fis calizaci <u>ó</u> n	9
1.4.	Expedici <u>ó</u> n del Art <u>í</u> culo 52 del C <u>ó</u> digo Fiscal de la Federaci <u>ó</u> n y su Reglamento	11
2.	LINEAMIENTOS ETICOS Y PRECEPTOS LEGALES QUE RIGEN AL CONTADOR PUBLICO INDEPEN DIENTE	
2.1.	Concepto e Importancia de Etica Profe sional	15
2.1.1.	C <u>ó</u> digos de Etica Profesional	16
2.1.2.	C <u>ó</u> digo de Etica Profesional del Insti tuto Mexicano de Contadores P <u>ú</u> blicos	17
2.1.3.	C <u>ó</u> digo de Etica Profesional de la Aso ciaci <u>ó</u> n Mexicana de Contadores P <u>ú</u> blicos	20
2.2.	Responsabilidad Legal y Profesional que rige al Contador P <u>ú</u> blico Independiente	23

2.2.1.	Responsabilidad Moral	24
2.2.2.	Responsabilidad Legal	25
3.	AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES	
3.1.	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	33
3.1.1.	Normas de Conducta Profesional (Personales)	33
3.1.2.	Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	33
3.1.3.	Normas de Información	34
3.2.	Técnicas y Procedimientos de Auditoría	55
3.3.	Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, su Reglamentación y Comentarios al mismo	59
3.3.1.	Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación	60
3.3.2.	Reglamentación del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación	63
	CONCLUSIONES	91

P R O L O G O

Ante la imposibilidad práctica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de revisar a todas las unidades económicas, en cuanto a las cifras de los estados financieros, plasmadas en las distintas declaraciones a las que están sujetas, se vió en la necesidad -- de recurrir al Contador Público independiente, el cual mediante la emisión de su Dictamen para Efectos Fiscales, respalda dichas cifras.

La opinión que emite el Contador Público sobre los estados financieros de una empresa es de gran responsabilidad, ya que está dirigida a terceras personas que confían plenamente en él. El trabajo desarrollado -- que respalda la emisión del dictamen, está basado en lineamientos éticos y preceptos legales, los cuales -- van a incidir directamente en la opinión que emita.

Nuestro propósito en este trabajo, es el de efectuar un análisis sobre el Dictamen Fiscal, tratando de dar un enfoque que nos muestre la gama de aspectos que inciden en su presentación, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por parte del Contador Público Independiente que dictamine.

1. ANTECEDENTES

1.1. Funciones que desempeña el Contador Público Independiente

1.1.1. Breve bosquejo histórico

La mayor parte de los antecedentes históricos de la Contaduría Pública en México, nos muestran sólo las funciones del Contador Público desde el punto de vista de un trabajador subordinado, y no ejerciendo la profesión de una manera independiente.

Así tenemos que, el primer Contador Oficial en México fue Don Alfonso de Avila, en el año de 1519, al fundarse el Ayuntamiento de Veracruz, el cual servía a la Corona de España.

En 1522, Carlos V emite la histórica Cédula donde nombra a Rodrigo de Albornoz como Contador en la Nueva España, que incluye entre sus funciones, el llevar el libro grande.

Antonio de Mendoza, en 1536, elaboró el libro Contable más antiguo de América, en el que se registraban los movimientos de la Casa de Moneda en números romanos.

Durante la Colonia, existieron grandes personalidades ejerciendo funciones contables, como es el caso de Don Carlos de Sigüenza y Góngora, Contador de la Real y Pontificia Universidad de México, o el caso de Sor

Juana Inés de la Cruz, que lo era del Convento de San Jerónimo.

No fué sino hasta los años de 1918 y 1919, siendo el maestro Don Rafael Sierra, Director de la Escuela Superior de Comercio y Administración, y el maestro Don Fernando Diez Barroso, Inspector de la Secretaría de Educación Pública, que se cambian los planes de estudio, tomando las ideas de Ray B. Kester, con las cuales incorporaban a los planes de estudio, materias tales como Costos, Matemáticas Financieras y "Auditoría"; se le dió un giro importante a la Contaduría, ya que anteriormente los programas se basaban en libros de Teneduría Pública.

Prácticamente, lo anterior fue el inicio del Contador Público como profesionista independiente, creándose nuevas facetas en su desarrollo profesional, lo que trajo como consecuencia el ampliar su campo de trabajo, prestándole nuevos servicios a la sociedad.

1.1.2. Funciones del Contador Público

La actividad del Contador Público se desarrolla, tanto independientemente como subordinadamente, en los siguientes puestos:

Desde el punto de vista del trabajo, como Profesionista subordinado, la actuación del Contador Público se desarrolla en las siguientes funciones:

- a) Investigador
- b) Contador de Costos
- c) Contador de Presupuestos
- d) Contador General
- e) Auditor Interno
- f) Ejecutivo en Finanzas
- g) Contralor
- h) Gerente General
- i) Auditor Administrativo
- j) Profesor
- k) Funcionario Público

Como profesionista independiente, la actuación del Contador Público se circunscribe a las siguientes áreas:

a) Consultoría

Desarrollando estudios para la implantación de sistemas, identificación de áreas problema, estudios detallados de operaciones, etc..

b) Asesoría Fiscal

Trámites ante autoridades fiscales, estudios y planeaciones fiscales a corto y largo plazo, asesoramiento y consultas relativas a Leyes Fiscales, análisis de las mismas, etc..

c) Auditoría

Examen y opinión sobre los estados financieros.

d) Contabilidad

Elaborando registros contables de varias compañías, sin pertenecer a las mismas directamente, sino co---

brando honorarios.

1.1.3. La función del Contador Público Independiente como Auditor Externo

Las funciones del Contador Público Independiente, como Auditor Externo, son las de emitir una opinión sobre los estados financieros de una entidad económica, la cual va a ser utilizada por terceras personas, que confían plenamente en la misma. Dentro de las áreas en que se desarrolla el Contador Público Independiente, la Auditoría de Estados Financieros es la única -- que es exclusiva al mismo, ya que es el único profesionista que puede dictaminarlos.

A través de la historia de la Contaduría, el Contador Público fue desarrollando su labor como auditor, la -- cual ha sido empleada para distintos fines por terceras personas, que confían plenamente en él, por el -- respaldo que otorga, mediante su opinión a las cifras por él examinadas.

Estos usuarios, por así llamarlos son:

a) Propietarios, socios o accionistas. Para tener la seguridad de que las utilidades son reales, -- para conocer la correcta administración encomendada a terceros (gerentes, administradores), para determinar el valor actual de su inversión, etc..

- b) Administrador o Miembro de un Consejo de Administración. Para toma de decisiones, para localizar áreas con problemas, para planear futuros proyectos económicos, de inversión, expansión, etc..
- c) Trabajadores. Para conocer la adecuada participación de éstos en las utilidades, etc..
- d) Bancos. Para otorgamiento de crédito, etc..
- e) Proveedores y acreedores. Para conocer el grado de liquidez, capacidad de solvencia en adeudamientos a corto y largo plazo, capacidad de consumo y de producción, aceptación de los productos o servicios - en el mercado, etc..
- f) Estado. Determinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, fijación de nuevos --- impuestos, obtención de datos estadísticos y precios, etc..

1.2. Dictamen

1.2.1. Concepto

El término ha sido conceptualizado de distintas maneras, entre las cuales podemos citar las siguientes:

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín 21 nos dice, que "El Dictamen es el documento formal suscrito por el profesionista, conforme a las

normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente".

Por su parte, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, señala: "Es la opinión del Contador Público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el Contador Público Independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado, y expresa la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros".

En la III Convención del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, se emitió el siguiente concepto: "El dictamen que emite el Contador Público es el texto de la opinión qu obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica, a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados, y que le permiten encaminar un juicio personal, hacia la decisión de si la información que --muestran tales estados financieros, ha sido preparada de buena fé, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme".

W.A. Paton, nos dice: "Es el instrumento mediante el cual el Contador Público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo".

Los Hermanos Mancera, lo definen así: "Dictamen Contable, sinónimo de informe o certificado de auditoría.

La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad".

Para la Comisión Nacional de Valores: "El Dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del Contador Público, respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y en su caso, los efectos del cambio".

El diccionario de la Real Academia Española, estima que: "El Dictamen es la opinión y juicios que se forman o emiten sobre una cosa".

Analizando los conceptos anteriores, podemos resumir el concepto de Dictamen en la siguiente definición: "Es la opinión emitida por el Contador Público, respecto a los estados financieros de una entidad, sustentada sobre normas y principios propios de su profesión".

1.2.2. Diferencias entre Certificación, FÉ Pública y Dictamen

Con anterioridad, el Contador Público utilizó el concepto "Certificamos que", para dar la opinión de su examen de Estados Financieros. Asimismo, el nombre de Contaduría Pública, como se ha denominado a la ---

profesión, ha provocado que los usuarios que se valen de sus servicios, y la sociedad en general, tengan un concepto equivocado de estos dos aspectos, ya que el Contador Público, ni Certifica, ni tiene Fé Pública; de ahí que consideremos necesario dar los conceptos - de estos dos términos y las diferencias que se tienen con el concepto de Dictamen.

Certificación:

Es una verdad absoluta, irrefutable y exacta.

Fé Pública:

Emana de una Ley. Otorga a ciertos profesionistas tales como el Notario Público y el Corredor Público, la facultad de dar plena validez a los hechos y actos.

La diferencia con el concepto certificación y dictamen, es que el Contador Público no puede dar a su opinión, seguridad de verdad absoluta, irrefutable y exacta de los Estados Financieros, ya que ella está basada en normas de Auditoría generalmente aceptadas, aplicadas mediante pruebas selectivas, que en determinado momento no avalan una exactitud sobre todos los rubros que conforman los Estados Financieros; pero si respaldan la opinión personal del Contador Público, - respecto a la razonabilidad de ellos. En ciertos hechos que conforman parte de su opinión, el Contador - Público puede certificar, como por ejemplo: que los Estados Financieros están de acuerdo a los registros de contabilidad, la existencia de un fondo de caja, de una partida de inventarios o de un inmueble; pero la certificación no será válida en sentido amplio, pues el auditor no puede cerciorarse de todos y cada uno -

de los aspectos de la empresa, lo que lleva a cabo mediante otros procedimientos.

Como mencionamos anteriormente, la fé pública otorga al profesionista que la adquiere, la facultad de dar plena validez a los hechos y actos, la cual le es dada por una Ley; como por ejemplo, la compra-venta de un inmueble, para que tenga validez, debe realizarse ante un Notario Público. El Dictamen del Contador Público no puede abarcar la infinidad de hechos y actos que incidieron en los registros de contabilidad y que conformaron, a fin de cuentas, los estados por él dictaminados, sino que su opinión la expresa en forma general.

El hecho de que el Contador Público no tenga fé pública, ni certifique su dictamen, no quiere decir que éste no tenga validez, ya que esta es dada por lineamientos propios de su profesión y preceptos legales que los rigen; así como por el prestigio ganado a través de sus funciones ante la sociedad.

1.3. Creación de la Dirección General de Fiscalización

El Estado, ante la imposibilidad de investigar y vigilar directamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos y cada uno de los causantes, se vió en la necesidad de crear un organismo que se encargara precisamente de esta función. Es así como el 21 de

abril de 1959, el entonces Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Licenciado Adolfo López Mateos, crea como Órgano directo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF), actualmente Dirección General de Fiscalización.

En la expedición de dicho decreto, se consideraron -- tres condiciones o situaciones básicas, que son:

- a) Que es propósito del Gobierno Federal, lograr que los causantes se apeguen a las disposiciones de carácter fiscal; al mismo tiempo, evitar molestias - innecesarias e infundadas a los contribuyentes cumplidos.
- b) Muy importantes para la profesión de la Contaduría Pública, fué el reconocimiento de la asistencia técnica de Contadores Públicos Independientes, designados por los propios contribuyentes.
- c) Y el tercer considerando es, que para la realización de los dos primeros propósitos, se requerirá - precisamente centralizar en un órgano técnico, todo el sistema de revisión de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales establecidas en las leyes desde el año 1948, en contra de las personas que incurrir en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales; dicho órgano vendría a ser precisamente la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, actualmente Dirección General de Fiscalización.

1.4.

Expedición del Artículo 52 del Código -
Fiscal de la Federación y su Reglamento

A los nueve años de expedido el Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, se emite un nuevo Código Fiscal de la Federación, que entra en vigor el 1° de abril de 1967 y con el cual se deroga el Decreto que creó la Dirección antes mencionada. Como consecuencia de dicha derogación, las disposiciones relativas al dictamen sobre Estados Financieros, como base para facilitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la revisión de las declaraciones de los causantes, quedaron plasmadas en el artículo 85 de dicho Código en vigor a esa fecha; actualmente, artículo 52 y su respectiva reglamentación en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Dicha derogación comenzó a causar inquietudes y preocupaciones dentro de la profesión y en el medio empresarial, en virtud de que el contenido del mencionado artículo no se consideraba suficientemente claro para su interpretación, puesto que se observaron cambios demasiado drásticos en lo relativo a la formulación y emisión de dictámenes para efectos fiscales, mientras el Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, consideraba dar total crédito al dictamen de los Contadores Públicos Registrados, el Decreto que creó el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, menciona que los dictámenes que formulen dichos Contadores, "se presumen ciertos". Este mismo artículo señala, que el dictamen de los Contadores Públicos

se formule de acuerdo a las disposiciones fiscales, y en su defecto, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, como si las autoridades pretendieran dictar normas sobre técnica contable menospreciando las normas establecidas por la profesión, las cuales por si mismas, son las que le dan a nuestro dictamen el respaldo profesional requerido.

Además, el Decreto de 1959 estableció que al dar crédito a los dictámenes de los Contadores Públicos, no había necesidad de practicar auditorías fiscales; salvo las pruebas selectivas que para efectos de comprobación, realizara la Dirección de Auditoría Fiscal Federal. Al entrar en vigor el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se establece que la opinión e interpretación del dictamen, no obliga a las autoridades fiscales, a no efectuar visitas domiciliarias, ya que éstas podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los causantes.

Todas estas incertidumbres se aclararon mediante pláticas entre las autoridades fiscales y los miembros de la Comisión Consultiva en Materia Fiscal, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y del Colegio de Contadores Públicos de México.

Como resultado de dichas pláticas, se plantearon las siguientes declaraciones:

1. Que en sustitución de "dar crédito" al Dictamen Fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

co expedirá un oficio, mediante el cual se reglamentará, que se hará constar en acta, que el mencionado documento se emitió de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, y en caso de existir observaciones al dictamen fiscal, las aclaraciones se canalizarán a través del Contador Público que emitió el dictamen.

2. Que en relación al alcance que pretenden dar - las autoridades fiscales, al hecho de que el Contador Público formule su dictamen de acuerdo a las disposiciones fiscales, se declaró que las autoridades no - pretenden dictar normas sobre técnica contable, sino que en caso de haber divergencia de alguna norma o - procedimiento de auditoría generalmente aceptado por la profesión, con alguna disposición de carácter legal, el Contador Público deberá observar las disposiciones fiscales en primer lugar.

Sin embargo, con posterioridad se suprimió el contenido del oficio mencionado en el punto 1 anterior, donde se reglamenta, que se haría constar en acta, que el dictamen se formuló de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Hubo cambios de funcionarios, hubo cambios de organización interna en el Poder Legislativo, y en cada cambio se establecieron medidas prácticas e imprácticas, que cada vez desorientaban más a la profesión y a los causantes, en lugar de lograr un mejor entendimiento.

Pero todas estas situaciones, provocaron que las autoridades relacionadas con el dictamen fiscal, dieran poca credibilidad a dicho dictamen, ejerciendo torpe e indiscriminadamente, sus facultades de revisión, en perjuicio de aquellos Contadores y contribuyentes que realmente habían cumplido con sus obligaciones; así - como el abuso de algunos causantes, que consideran al dictamen fiscal como un salvoconducto en contra de - las revisiones fiscales, y que recurren, en estos casos, a Contadores Públicos que actúan sin profesionalismo para dictaminar sus Estados Financieros.

No obstante todo lo mencionado, el resultado ha sido positivo, porque en una u otra forma el dictamen fiscal continúa en vigor, y ahora más que antes, se fortalece su estructura desde el punto de vista legal, - al entrar en vigor el Reglamento del actual Código - Fiscal de la Federación, el cual comenzó a regir a par - tir del 1° de marzo de 1984.

Con esto, en un alto marco jurídico y a la vez técnico, para efectos de entender la importancia del contenido del mencionado artículo y su reglamentación, lo analizamos por separado en el capítulo tercero.

2. LINEAMIENTOS ETICOS Y PRECEPTOS LEGALES
QUE RIGEN AL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

2.1. Concepto e Importancia de Etica Profesional

El Contador Público o Licenciado en Contaduría, en el ejercicio de su profesión, tendrá relaciones con terceras personas, tal y como lo mencionamos en el Capítulo I. En tales circunstancias, se hace necesario que se apegue a una serie de reglas o lineamientos, a la cual se denomina Etica Profesional.

Aquiles Menéndez define a la Etica Profesional, como: "La ciencia normativa que estudia los deberes y derechos de los profesionistas". Así mismo, la Asociación Mexicana de Contadores Públicos define a la Etica Profesional, como: "Un conjunto de normas positivas; -- con el objeto de que el profesionista logre un progreso dentro de su carrera llevandolas a cabo, lo que repercutirá favorablemente en su imagen ante la sociedad".

Por lo anteriormente expuesto, podemos definir a la Etica Profesional, de la siguiente manera:

"La Etica Profesional está constituida, por el conjunto de normas morales, que el profesionista debe aplicar en el desempeño de su actividad; es decir, llevarlas a cabo en todos los actos relacionados con su pro

fesión".

Importancia de la Etica Profesional

La importancia de la Etica Profesional estriba, en --- que en toda relación del Contador Público, existe una responsabilidad que trasciende a lo social, y que ésta es de mayor importancia de la que se debe a sí mismo. De ahí que el Contador Público debe hacer frente a és ta responsabilidad, de la que es deudor al grupo so-- cial en que sirve; para esto debe ceñirse a una estric ta moral, que sea el producto de un profundo conoci--- miento de sus obligaciones y deberes para consigo mis mo, con la profesión, y con la sociedad.

2.1.1. Códigos de Etica Profesional

El Código de Etica Profesional fué creado para normar nuestra actuación, por medio de una serie de reglas - aplicables en todos los aspectos de la profesión. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asocia ción Mexicana de Contadores Públicos, así como las di versas Asociaciones Estatales, tienen establecidos C^o dígos de Conducta Profesional, por cuya violación un- miembro puede ser expulsado, suspendido o sancionado.

2.1.2. Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

El Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, vigente, está estructurado en cinco grandes grupos, que cubren los objetivos de la profesión, de ofrecer al público mayores garantías, y dar a los miembros normas de actuación para el ejercicio profesional; los grupos que integran el referido Código, son:

- a) Alcance del Código
- b) Responsabilidad hacia la Sociedad
- c) Relaciones de trabajo y de servicios profesionales
- d) Relaciones hacia la profesión
- e) Sanciones

a) Alcance del Código

El Código normará la conducta y será obligatorio a todo Contador Público o Licenciado en Contaduría, por el sólo hecho de serlo, ya que ha de guiarse por una ética aplicada a la profesión, independientemente de la especialidad o actividad que desarrolle, y aún cuando ejerza otra profesión simultáneamente.

b) Responsabilidad hacia la Sociedad

El juicio de un Contador Público o Licenciado en Contaduría, está basado en la realidad, inteligentemente -- emitido, libre e imparcial, capaz de respaldar la calidad profesional de quien la emite. Su trabajo debe -- reflejar el empeño, cuidado y aptitud del Contador Público, habiendo aplicado en él las normas profesiona--

les adecuadas a cada situación.

Para poder dar el servicio, el Contador Público o Licenciado en Contaduría, deberá mantenerse actualizado, para brindar un mejor servicio profesional.

c) Relaciones de trabajo y de servicios profesionales

Al encomendarse un trabajo al Contador Público o Licenciado en Contaduría, se le brindan facilidades para poder llevarlo a cabo; por lo mismo, el profesionalista incluirá en sus papeles de trabajo, las informaciones de sus clientes, confidencialmente.

La moral será una guía para su actividad, y dentro de ella actuará siempre, absteniéndose de perjudicar a quien le haya solicitado sus servicios.

La fijación de sus honorarios, se hará en forma proporcional al tiempo, al tipo de servicio que se va a prestar, y a los elementos requeridos para llevarlo a cabo.

d) Relaciones hacia la profesión

El Contador Público o Licenciado en Contaduría, deberá tener como norma fundamental de su conducta social, mantener alta y en buen estado, sus relaciones con Colegios, colaboradores y allegados principales, así como con los miembros de Instituciones que lo agrupan, velando por el prestigio de la profesión.

Además tendrá como misión moral de su profesión, mantener una imagen digna y positiva ante la sociedad, - valiéndose de su calidad profesional y personal.

El Contador Público o Licenciado en Contaduría, al realizar sus actividades de enseñanza y transmisión de - conocimientos, tendrá en consideración elevar en lo - más posible las normas profesionales, así como promover el desarrollo de la profesión y de sus integrantes.

e) Sanciones

La imposición de sanciones queda a cargo de las instituciones a las que pertenezca el miembro de la profesión. Las violaciones al Código de Etica Profesional, no sólo recaen en el individuo en particular, sino en los intereses colectivos de la profesión.

De acuerdo con lo anterior, se impone el estudio de - los principales atributos que debe reunir el Contador Público, tales como: Independencia Mental, Competencia, Secreto Profesional y Solidaridad.

Independencia Mental

No debe interpretarse en el terreno material, sino en el sentido de no tener limitaciones de criterio de uno mismo, es decir, no tener presiones externas.

Secreto Profesional

Todo profesionista, en el ejercicio de su profesión, - entra en contacto con la información particular de -

una gran diversidad de personas o entidades, las cuales tienen absoluta confianza en él; de aquí nace el deber de guardar discreción, pues de lo contrario, podría comprometer el interés de su cliente si hace revelaciones imprudentes.

Solidaridad

Se entiende por solidaridad, la unión de todos los profesionistas de la Contaduría Pública, para el mejoramiento y desarrollo de estos, proporcionándose mutua ayuda en todas las controversias que surjan en la práctica de la profesión; por ejemplo: discutir sobre normas y procedimientos, uniformar criterios de valuación, de depreciación, sistemas de costos, etc.

2.1.3. Código de Etica Profesional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos

El Código de Etica Profesional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos vigente, está estructurado en cuatro capítulos, que en términos generales a continuación se mencionan:

Primero: Exposición de Motivos

Como mencionamos en párrafos anteriores, la ética profesional es un conjunto de normas positivas promulgadas, para que los Contadores Públicos las acaten y las tengan presentes al desarrollar un trabajo profesional. Por esta razón se creó este Código, pues la sociedad requiere de Profesionales con capacidad cua-

lificada, con la cual obtienen su confianza. Esta -
confianza, está en relación con la opinión de la infor-
mación financiera, que en términos más amplios, es la
mención escrita y firmada por el profesional, de los
resultados de recabar, concentrar, registrar, glosar,
resumir, revisar, criticar o analizar ésta, y por con-
siguiente, el profesionista participará en el mérito
o demérito de sus actos profesionales, al responsabi-
lizarse de ella.

Segundo: Deberes Profesionales Inherentes

El Contador Público deberá poseer una sólida prepara-
ción escolar. Adicionalmente a su preparación esco--
lar y profesional básica, debe existir una educación
especializada y actualizada en las novedades e inves-
tigaciones de la profesión; inclusive, Cursos de Maes-
tría y Doctorado. Aunado a esto, el Contador Público
o Licenciado en Contaduría, deberá contar con otras
características, tales como: Honor Profesional, Se-
creto Profesional e Independencia Mental.

Tercero: Deberes Profesionales Sociales

- a) Deberes para con la Patria
- b) Deberes Profesionales con sus clientes
- c) Deberes Profesionales dentro de la Iniciativa Privada y el Sector Público

- a) Deberes para con la Patria

El Contador Público debe apoyar a las autoridades lega-
les, evitando en el ejercicio de su profesión, la uti-
lización del soborno; es también deber del Contador

Público o Licenciado en Contaduría, no permitir que se usen sus servicios profesionales o su nombre para facilitar o hacer posible el ejercicio de la profesión, por quienes no estén legalmente autorizados para ejercerla en nuestro país.

b) Deberes Profesionales con sus clientes

La relación del Contador Público con su cliente, debe ser personal y directa; por lo tanto, el profesional tiene la libertad de aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su intervención, sin necesidad de expresar los motivos de su resolución. Por consiguiente, el profesional deberá evitar toda controversia con el cliente acerca de sus honorarios.

El Contador Público o Licenciado en Contaduría, deberá tomar en consideración los siguientes aspectos:

- La importancia de los servicios
- Estimación del tiempo para el desarrollo del trabajo
- Capacidad económica del cliente
- La responsabilidad que se derive para el profesionalista, en el estudio, planteamiento y desarrollo del asunto (problema).

c) Deberes Profesionales dentro de la Iniciativa Privada y el Sector Público

El Contador Público o Licenciado en Contaduría, deberá aceptar la responsabilidad inherente únicamente por los actos de la empresa, Estado o Institución donde -

preste sus servicios, teniendo como norma fundamental, mantener una imagen positiva de su profesión y para la satisfacción de las necesidades sociales. Aunado a esto, deberá tener siempre presente los Instructivos y Normas que fije la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, a través de su Código de Etica Profesional.

Cuarto: Deberes Colegiados

Todo Contador Público o Licenciado en Contaduría, tendrá el deber, por el simple hecho de pertenecer a la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, de la difusión de este Código de Etica, con el fin de dar a conocer a todos, las normas que regulen la conducta del Contador Público, y así poder expresar una imagen digna y limpia, la cual debe estar respaldada en todo trabajo que desarrolle.

2.2. Responsabilidad Legal y Profesional que rige al Contador Público Independiente

El Auditor Independiente, al emitir su opinión a través del dictamen para efectos fiscales, asume diversos tipos de responsabilidad, desde la emanada de las normas establecidas por la profesión, hasta la derivada de las distintas disposiciones legales.

Antes de iniciar el presente estudio, cabe hacer mención de lo que se entiende por Responsabilidad, a fin de lograr una mejor comprensión de su significado, y de las consecuencias que ésta implica al Auditor In-

dependiente.

El Diccionario de la Lengua Española define a la responsabilidad como sigue:

"Deuda, obligación de reparar o satisfacer, por sí o por otro, a consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal".

"Obligación moral que resulta para uno, de posible ye rro en costumbre determinada".

Como puede observarse, cualquier actividad humana está reglamentada por normas de conducta de observancia obligatoria, y la infracción a las mismas trae como consecuencia una sanción, que varía desde la pena moral, hasta las sanciones establecidas por las disposi ciones legales que haya violado.

Una vez determinado el concepto de responsabilidad, - se procederá a el estudio de los diversos tipos de és ta en que pueda incurrir el auditor, iniciándolo por la responsabilidad moral.

2.2.1. Responsabilidad Moral

Emanada de las disposiciones dictadas por las Institu ciones que regulan la actuación del Contador Público o Licenciado en Contaduría.

Emanada de lo dispuesto en los diferentes ordenamientos legales ante los cuales, la responsabilidad del Auditor se puede agrupar de la siguiente forma:

- a) Responsabilidad Civil
- b) Responsabilidad Fiscal (Artículo 52)
- c) Responsabilidad Penal

- a) Responsabilidad Civil

La Responsabilidad Civil, es la obligación que corresponde a una persona determinada, de reparar el daño o perjuicio causado a otra, bien por ella misma, por el hecho de las cosas, o por actos de las personas por las que deba responder.

Respecto a este tipo de responsabilidad, el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, dispone en su artículo 2615, lo siguiente:

Artículo 2615.- El que preste servicios profesionales, sólo es responsable hacia las personas a las que sirve, por negligencia, impericia, o dolo, sin perjuicio de las penas que merezcan en caso de delito. Este tipo de responsabilidad, a la que el Código se refiere, se traduce invariablemente en la indemnización de los perjuicios y la reparación de los daños que se ha

yan ocasionado.

Además, como complemento de este artículo, la Ley Reglamentaria del artículo 5º, Constitucional, en su artículo 71, indica lo siguiente:

- I. Los profesionistas serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos.
- II. Si, el mismo dispuso de los instrumentos, materiales y/o recursos de otro orden, que debieron emplearse atendiendo a las necesidades del caso.
- III. Si en el curso del trabajo se tomaron las medidas indicadas para obtener éxito.
- IV. Si se dedicó el tiempo necesario para desempeñar correctamente el servicio convenido, y
- V. Cualquier otra circunstancia, que en caso especial, pudiera haber influido en la deficiencia o fracaso del servicio prestado.

Artículo 35.- Si el laudo arbitral o la resolución judicial, en su caso, fueren adversos al profesionista, no tendrá derecho a cobrar honorarios, y deberá además, indemnizar al cliente por los daños y perjuicios que sufriera. En caso contrario, el cliente pagará los honorarios correspondientes, los gastos del juicio o procedimiento convencional y los daños que en prestigio profesional hubiere causado al profesionista. Estos últimos serán valuados en la propia sentencia o laudo arbitral.

Retomando los artículos precedentes, se desprende que principalmente existe impericia y negligencia, cuando a juicio de peritos, el auditor:

- a) No utilizó todos los procedimientos de auditoría aplicables.
- b) No requirió la información suficiente para realizar el trabajo.
- c) No revisó con el cuidado necesario el trabajo desarrollado por sus ayudantes.

Por lo expuesto anteriormente, puede concluirse que civilmente el auditor es responsable solamente por negligencia, impericia o dolo, y que para que proceda una demanda por parte de su cliente, es necesario recurrir a un juicio pericial, en el que se resolverá mediante examen de sus papeles de trabajo, si actuó dentro de las normas de auditoría establecidas por la profesión, puesto que su responsabilidad está en función directa a éstas.

También debe hacerse mención, que dadas las características especiales de la profesión, los procedimientos que se emplearon están basados en el criterio de cada profesionista; es por ello, que los peritos al evaluar el trabajo del auditor, para poder determinar la suficiencia de evidencias obtenidas y los procedimientos aplicados en que apoyó su opinión, deben tomar en consideración esta circunstancia, y así puedan determinar la razonabilidad con que actuó el auditor

independiente demandado, a fin de precisar su actuación.

Otra de las responsabilidades que puede contraer civilmente el auditor, es la derivada del incumplimiento del contrato de servicios profesionales, por causa in justificada.

El servicio profesional que presta el auditor independiente, generalmente se formaliza mediante la celebración de un contrato en forma escrita, entre éste y su cliente; aunque no necesariamente la omisión de la forma escrita acarree la inexistencia del mismo; basta con que las partes estén de común acuerdo y que no existan malas voluntades ni errores, que incurran en dolo y mala fé.

Del contrato que celebran el auditor y su cliente, se desprenden dos tipos de obligaciones: la de prestar el servicio por parte del profesional y la del cliente de retribuir ese servicio por medio del pago de honorarios. En el artículo 2062 del Código Civil, se establece que el pago o cumplimiento, es el efecto principal de las obligaciones validamente contraídas.

Para poder precisar quien es el obligado al cumplimiento del servicio en este tipo de contratos, se transcribe a continuación el artículo 2064 del Código Civil.

Artículo 2064.- La obligación de prestar algún servicio se puede cumplir por un tercero, salvo el caso en que se hubiere establecido por pacto expreso, que la

cumpla personalmente el mismo obligado o cuando se hu**iere** elegido sus conocimientos especiales o sus cualidades personales.

Cuando la obligación no se cumpla, la responsabilidad se encuentra establecida en el artículo 2104 del mismo Código, el cual prescribe:

Artículo 2104.- El que estuviere obligado a prestar un hecho y dejase de prestarlo o no lo prestara conforme a lo convenido será responsable de los daños y perjuicios.

Como complemento a este artículo, el 2027 previene:

Artículo 2027.- Si el obligado a prestar un servicio no lo hiciera, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél, se ejecute por otro, cuando la sustitución sea posible. Esto mismo se observará si no lo hiciera de la manera convenida.

Ahora bién, conforme a los artículos transcritos, se deduce que cuando el auditor no cumpla con el contrato, éste se encontrará obligado, bien a pagar los servicios de otro profesionalista cuando la sustitución -- sea posible, o al pago de los daños y perjuicios que ocasione.

b) Responsabilidad Fiscal

La responsabilidad fiscal puede ser contraída por el auditor, cuando contraviene las disposiciones referen

tes a los impuestos o gravámenes establecidos por el Estado, con la finalidad de recaudar los ingresos que sean necesarios para las satisfacciones de los servicios públicos.

El auditor independiente representa un papel muy importante entre el contribuyente y el Estado, es un mediador entre los intereses del causante y el fisco, es por ello que su trabajo debe ser desarrollado con bases justas y equitativas.

En el tema 3 hablaremos más ampliamente de las responsabilidades que asume el Contador Público Independiente, con respecto a las obligaciones fiscales que adquiere al emitir su dictámen para fines fiscales, así como su relación con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamentación.

c) Responsabilidad Penal

La Responsabilidad Penal es imputable a toda persona que cometa un delito en los términos del Artículo 8 - del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, es decir, una infracción voluntaria o involuntaria a una Ley Penal, haciendo lo que ella prohíbe u omitiendo lo que demanda.

Por lo que se refiere a la responsabilidad penal de los profesionales, el Código Penal establece lo siguiente:

Artículo 228.- Los Médicos Cirujanos y demás Profesionales similares y auxiliares, serán penalmente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión, en los términos siguientes:

I. Además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, según sea, intencionales o por imprudencia punible (que merezcan castigo), se les aplicará suspensión de un mes o dos años en el -- ejercicio de la profesión, o definitiva en caso de -- reincidencia.

II. Estarán obligados a la reparación del daño, -- por sus actos propios y por los de sus ayudantes, -- cuando éstos obren de acuerdo con las instrucciones - de aquellos.

Artículo 230.- Igualmente serán responsables, en la forma que previene el artículo 228, todos los que causan daños indebidos en el ejercicio de una profesión, o un arte, o una actividad técnica.

Puede darse también el caso, que el auditor dictamine con dolo de acuerdo con su cliente, con el propósito de engañar a terceras personas y obtener lucro; entonces, el auditor será responsable del delito de fraude, de acuerdo con el artículo 386, que dice:

Artículo 386.- Comete el delito de fraude, el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Como refuerzo a éste, el artículo 13 del mismo Código Penal nos dice:

Artículo 13.- Son responsables de los delitos:

- I. Los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos.
- II. Los que inducen u obliguen a otro a cometerlos.
- III. Los que prestan auxilio o cooperación de cual-

quier especie para su ejecución.

Entonces se concluye, que cuando el auditor no actúa correctamente en el ejercicio de la profesión, puede caer en diversos tipos de responsabilidad, emanados de los diferentes ordenamientos legales.

Cada profesión tiene exigencias concretas, peculiares a ella; así se tiene el caso de las obligaciones del Contador Público, el Médico, el Abogado, etc., las cuales tienen un fin común, el deber profesional. Todo profesionalista debe realizar su trabajo apegándose a la verdad, a la justicia, a la lealtad y a la moral.

Este tipo de responsabilidad están regidas por los Códigos de Etica de cada profesión, de los cuales emana su responsabilidad moral.

Aunque moralmente, la mayor exigencia del Auditor Independiente en su trabajo, es su propia convicción; existe el Código de Etica que ya fue tratado.

3. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

3.1. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Definición:

Las normas de auditoría, son los requisitos mínimos - de calidad relativos a la personalidad del auditor, - al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Para facilitar su comprensión, la Comisión de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las ha clasificado en tres grupos, a saber:

3.1.1. Normas de Conducta Profesional (Personales)

- a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
- b) Cuidado y Diligencia Profesional.
- c) Independencia Mental.

3.1.2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo

- a) Planeación y Supervisión.
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.

c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

3.1.3. Normas de Información

- a) Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y Expresión de Opinión.
- b) Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.
- c) Consistencia en la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.
- d) Suficiencia de las Declaraciones Informativas.
- e) Salvedades.
- f) Abstención de Opinión.

3.1.1. Normas de Conducta Profesional (Personales)

a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional
Para poder expresar una opinión sobre los Estados Financieros, se requiere que quien la emite sea un experto en asuntos contables, que tenga la preparación académica que culmine con la obtención del título profesional de Contador Público o Licenciado en Contaduría, y que tenga la madurez de juicio adquirida a través de la experiencia obtenida en la práctica de la auditoría; además, el auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

b) Cuidado y Diligencia Profesional

La capacidad profesional del auditor debe aplicarse a cada uno de los trabajos que realice, es decir, desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fé e integridad; de lo contrario, no se lograría un trabajo de máxima calidad.

c) Independencia Mental

El Contador Público no podrá actuar como auditor externo independiente, en aquellos casos en los que circunstancias que puedan esperarse que influyan sobre su juicio objetivo, y que por consiguiente, reduzcan su independencia mental; o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública, una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Etica Profesional define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia, ni imparcialidad, para emitir una opinión profesional.

- Sea cónyuge, pariente o consanguíneo o civil en línea recta, sin limitaciones de grado; colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal o de algún director, que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente.

- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos enca-

minados a ser: Director, miembro del Consejo de Administración, administrador, empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria, que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- Tenga, en cualquier circunstancia o motivo, - participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó o de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre Estados Financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.

3.1.2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo

Por la importancia que tiene en la realización de la auditoría de Estados Financieros, y a fin de cumplir con la primera de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo. Esta norma señala que:

"El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y en cuanto a los ayudantes, estos deben ser supervisados de manera apropiada".

a) Planeación y Supervisión

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, el auditor debe conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación de la auditoría, puede verse afectada -- dependiendo del fin específico del trabajo a reali---zar; por ejemplo, la adquisición de un negocio, la sol^{ic}itud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etc.

El conocimiento de las características de operación, -- se refiere tanto a las normales (productivas-comercia^les y financieras), que constituyen el objetivo pro---pio de la empresa, así como a las marginales o extraor^dinarias.

Las condiciones jurídicas de una empresa, se refieren a los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organiza---ción con el Estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.

El sistema de control interno constituye el elemento -- más importante sobre el que descansa la planeación de --

auditoría; su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución del trabajo.

La planeación implica preveer cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados, y el personal que debe intervenir en el trabajo. La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se obtiene de muy diversas maneras; de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- Entrevistas con el cliente
Para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.
- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones
Para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- Entrevistas con funcionarios
Para obtener la información sobre las políticas generales de la empresa; tanto a las relativas a la producción, como el aspecto comercial y financiero.
- Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.

- Lectura de los Estados Financieros
Para obtener la información básica sobre el vo
lúmen y la naturaleza de las operaciones de la
empresa.
- Revisión de informe y papeles de trabajo de au
ditorías anteriores, para aprovechar la expe--
riencia acumulada.
- Estudio y evaluación preliminar del sistema de
control interno de la empresa.
Para ser estudiado y evaluado, y poder efectuar
una planeación correcta del trabajo de audito--
ría.

Una vez obtenida la información necesaria, el Licencia
do en Contaduría podrá preveer cuáles procedimientos
de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportu
nidad en que van a ser utilizados, y el personal que
debe intervenir en el trabajo.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de tra
bajo, de haber planeado la auditoría.

El resultado de planeación de la auditoría, se refleja
finalmente en un programa de trabajo; este es un enun
ciado lógicamente ordenado y clasificado, de los pro
cedimientos de auditoría que han de emplearse, la ex
tensión que se les ha de dar, la oportunidad con que
se han de aplicar, y la asignación del personal.

Puede suceder que la planeación de una fase concreta
del trabajo no pueda realizarse detalladamente, sino

hasta algún momento posterior. Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases del trabajo, se puede diferir la planeación detallada de cualquier otra parte de la auditoría y comenzar el trabajo sobre otra fase de la misma.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentra con circunstancias no previstas, o elementos desconocidos, y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse unicamente como una etapa inicial, anterior a la ejecución del trabajo, sino que debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

De igual manera, como se comentará más adelante, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que se inicia desde la planeación misma.

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

De acuerdo con la organización de un despacho de Contadores Públicos; podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura, como son el propio Licenciado en Contaduría, Socios del despacho, y los auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica, son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo; por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares y la estructura del despacho.

Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Contador Público o Licenciado en Contaduría asuma la responsabilidad total del trabajo, como si lo hubiera efectuado personalmente.

No solo hay que considerar la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer, también hay que tomar en cuenta el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor. Una persona puede tener un alto grado de preparación técnica - escolar, sin embargo, carecer de la aptitud profesional como auditor; por lo mismo, requerirá de mayor supervisión que otros con menos preparación técnica, pero mayor aptitud para el trabajo de auditor por su experiencia práctica.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoría comprende:

a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurar de que son los adecuados. Si por alguna razón existe cierta experiencia inferior o superior a la requerida, se suple con mayor supervisión en el primer caso y menor en el segundo.

b) La revisión del plan de trabajo, así como de la definición de los objetivos que se persiguen en el examen con las personas que van a ejecutarlos o supervisarlos, aseguran el seguimiento de los pasos necesarios tendientes a lograr trabajos de máxima calidad profesional.

c) Estudio y Evaluación del Control Interno

El Instituto de Contadores Públicos, en su libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, define el Control Interno de la siguiente manera:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio, para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

De lo anterior se desprende que los objetivos del Control Interno son:

- Obtención de información financiera correcta y segura.
- Protección de los activos del negocio.
- Promoción de eficiencia de operación.
- Que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Sin embargo, para que estos objetivos se cumplan, es necesario que se cuente con elementos de organización, una adecuada planeación y cumplimiento con los procedimientos internos, los requisitos propios de contratación de personal y la supervisión continua.

Al efectuar un estudio del Control Interno, el auditor tendrá la responsabilidad de analizar y comprender la organización y los métodos de registro de la información financiera a dictaminar.

Con el fin de estar el Contador Público en la situación mas favorable en cuanto a la base para la posterior evaluación, debe incluir, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado de confiabilidad de que estan siendo operados de acuerdo a lo planeado; siendo estas dos fases del estudio del Control Interno, las que se refieren a la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema se basa en la recolección de información mediante la revisión de la organización y procedimientos establecidos, basándose en entrevistas con empleados y funcionarios del organismo auditado, así como examinando los manuales de procedimientos, descripción del puesto, gráfica de flujo y todo aquello que les marque la pauta para una mejor visión de lo auditado. Para estar en condiciones óptimas de emitir una opinión, se recomienda rastrear al menos una operación de la empresa auditada, con el fin de verificar los procedimientos que se aplican en cuanto al sistema contable y administrativo implantado; todo esto dará como resultado el grado de confiabilidad de los procedimientos establecidos, que servirá de base para evaluar el Control Interno.

El auditor, al evaluar el Control Interno, deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su importancia y posibles repercusiones, establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones en contradas; si las fallas son graves y el auditor no logra solventar esas limitaciones deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

Las conclusiones derivadas de las pruebas de cumplimiento y observancia, son la base de la evaluación del Control Interno; siendo de mucha importancia detectar las áreas en las cuales puedan encontrarse dificultades y errores, y saber si afectan los Estados Financieros en cuanto a su razonabilidad.

En resumen, la evaluación que realiza el auditor de los controles contables, debe ser una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento, son satisfactorios con relación a la eficiencia del Control Interno; para esto, el auditor quedará satisfecho, si las pruebas aplicadas no muestran debilidades significativas.

El estudio y la evaluación del Control Interno deberá hacerse cada año, como parte esencial de la auditoría, procurando irse adentrando en las áreas que así lo requieran, de una manera rotativa.

En las primeras auditorías, el examen del Control Interno será mas amplio que en las auditorías siguientes, ya que en éstas estarán funcionando las recomendaciones y nuevos controles que se hayan establecido. En estas auditorías posteriores, el auditor podrá tener intervenciones parciales, distribuyendo el programa general del Control Interno, pero será necesaria su intervención directa en cada auditoría, en los aspectos que tengan influencia directa sobre los registros contables.

El hecho que el auditor emita una opinión sin salvedades, no implica la aprobación tácita del Control Interno.

El objetivo del examen del Control Interno, es el de evaluarlo, con el fin de estar en posibilidad de determinar el grado de confiabilidad de los controles establecidos, para precisar la naturaleza, alcance y

oportunidad que debe dar a sus pruebas de auditoría. Todo esto no quiere decir que el auditor esté de -- acuerdo con el Control Interno existente, sin embargo, no fué imposibilitado para ejercer su trabajo; en este caso, marcará mediante carta dirigida a la gerencia aquellos comentarios sobre las deficiencias encontradas.

Es indispensable dejar evidencia en los papeles de -- trabajo, del estudio y evaluación del Control Interno realizados. Esta acción nos dará ventajas para futuras aclaraciones, posteriores auditorías, ayuda a la supervisión del trabajo hecho por ayudantes de auditoría, cumplir con la norma de auditoría que nos obliga a revisar el control interno, y una constancia escrita, para cuando surja una aclaración en contra del -- Contador Público, y le pueda servir de prueba en su favor.

Para el estudio y evaluación del Control Interno existen tres métodos para registro:

Método Descriptivo

Por el cual se relacionan las diferentes características del Control Interno, clasificadas por departamentos, actividades, funcionarios y empleados, o registros de contabilidad que intervienen en el Sistema.

Método de Cuestionarios

Se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del Control Interno.

Método Gráfico

Presenta objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tienen en vigor en sus departamentos o actividades, o preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El método más utilizado es el de cuestionarios, pero lo importante es que el auditor de acuerdo a su criterio, utilice aquel método o métodos que crea más adecuados en las circunstancias y que le aseguren la correcta evaluación del Control Interno.

d) Obtención de evidencia suficiente y competente. Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria, para suministrar una base objetiva a su opinión.

A continuación señalaremos aspectos importantes para la obtención de evidencia suficiente y competente.

- Será suficiente la evidencia, si mediante los resultados de una sola prueba o la concurrencia de varias pruebas, el auditor llega a ---comprobar, que los hechos que vá a dejar, es--tan satisfactoriamente comprobados.

Es imposible llegar a tener la certeza absoluta, pero sin embargo, sí es posible alcanzar --un grado de seguridad con el cual se pueda afir--mar con plena confianza, que no se está hacien--do una afirmación audaz o arriesgada.

- Será evidencia competente cuando se refiera a -

hechos, circunstancias o criterios que realmente tiene relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

La evidencia que obtenga debe referirse a hechos importantes de su examen, para que sirva de base y sea útil para la opinión a emitir.

La simple acumulación de datos, comprobaciones y elementos, sin relación con objetivos fundamentales de la auditoría no nos dá una evidencia competente.

La reunión de evidencia suficiente y evidencia competente le dá al auditor una base objetiva de su examen.

Para obtener la evidencia, el auditor deberá guiarse por los criterios de la importancia relativa y riesgo probable.

El riesgo probable, se refiere a la posibilidad de error que pueda representar la carencia o deficiencia de ciertas parte de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

La importancia relativa en una partida, se considera cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valuación, o en su descripción, pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la in

formación financiera.

Es importante dejar asentado en papeles de trabajo, la evidencia suficiente y competente.

GRAFICA QUE NOS MUESTRA LA REPERCUSION DEL CONTROL
INTERNO EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

		CONTROL		POSIBILIDADES		CONFIANZA DEL		ALCANCE DE
A	+		-	DE	+	LA CORRECCION	-	DE AUDITORIA
		INTERNO		ERROR		DE LOS ESTADOS		
						FINANCIEROS		

		CONTROL		POSIBILIDADES		CONFIANZA DEL		ALCANCE DE
A	-		+	DE	-	LA CORRECCION	+	DE AUDITORIA
		INTERNO		ERROR		DE LOS ESTADOS		
						FINANCIEROS		

3.1.3. Normas de Información

La finalidad del trabajo del auditor es su dictamen o informe, que es el documento formal, relativo a los resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público interesado observa de su trabajo. Siendo el dictamen de gran importancia, es necesario fincar ciertas normas que regulen su calidad y requisitos mínimos, y las cuales se clasifican como sigue:

a) Aclaración de la relación con Estados o Información Financiera y expresión de opinión

El Contador Público al realizar diversas actividades y funciones, adquiere según el caso, (auditor externo, contador general, analista de estados financieros, etc.), diferentes responsabilidades, es por ello que es indispensable que exprese de una manera clara y sin lugar a dudas el tipo de relación y responsabilidad que asume cuando su nombre se encuentra asociado a los Estados Financieros, de tal manera que no sea factible prestarse a confusiones y de que el público se forme un concepto equivocado de su intervención en dichos estados: Esta confusión es factible debido a que el público generalmente piensa que al aparecer el nombre de un Contador Público asociado a Estados Financieros, es como resultado de su actividad principal, la de emisión de dictamen de los propios estados financieros.

Por esta razón, por lealtad hacia el público mismo que depende de sus servicios y de su opinión, y por defensa de su propia posición y responsabilidad, es indispensable que ningún Contador Público permita que su nombre quede asociado, expresa o implícitamente, a un grupo de Estados Financieros sin que haya una explicación clara y expresa del tipo de esa relación y de la responsabilidad que el auditor asume con respecto a esos Estados Financieros.

b) **Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

La presentación de la situación financiera y los resultados del ejercicio a través de los estados financieros están sujetos a ciertas reglas o guías que sirven de base para dirigir las acciones y para unificar criterios. Para normar así la conducta del Profesional en la contabilización y preparación de estados financieros, existen los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales incluyen:

- Ciertos postulados o hipótesis básicas subyacentes que uniforman los criterios de contabilización y preparación de estados financieros.
- Las reglas que permitan la solución concreta de problemas comunes o generales.
- Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

c) **Consistencia en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

La interpretación de los Estados Financieros requiere en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos de su vida, y los resultados de sus operaciones en distintos períodos de su actividad. Esto no es posible, si los Estados Financieros relativos a las distintas épocas o períodos, han sido formulados bajo bases diferentes o utilizando principios diferentes. Es necesario que los principios de contabilidad sean observados consistentemente no sólo dentro del ejercicio al que se refieren los Estados Financieros, sino también en relación con el ejercicio o ejercicios anteriores.

d) **Suficiencia de las Declaraciones Informativas**
Los estados financieros son declaraciones informativas de una empresa respecto a los elementos de su posición financiera, y a los resultados de sus operaciones. Esas declaraciones se hacen mediante recursos de expresión que forman los Estados Financieros: Títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, notas explicativas, etc.. Constituyen también el elemento sobre el que va a opinar el auditor profesional.

De ahí se desprende que, a menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se debe entender que considera las declaraciones informativas que forman los Estados Financieros, como razonablemente suficientes.

e) Salvedades

Cuando el auditor no logra comprobar satisfactoriamente la veracidad de algunas cuentas, conceptos o áreas de los Estados Financieros o cuando después de haber efectuado su revisión los considere incorrectos o inadecuados, siempre y cuando dichas irregularidades no sean de tal importancia y trascendencia como para que invaliden su opinión, procederá a hacer salvedades a los Estados Financieros.

Puede hacer salvedades en el caso de que hubiera tenido limitaciones a los procedimientos de auditoría o que el resultado de dichos procedimientos no le den los suficientes elementos de juicio.

Las salvedades deben reunir determinados requisitos para su inclusión en el dictamen como: Excepciones parciales a las afirmaciones generales, deben ser claras, precisas; referirse directamente a la afirmación que vá a limitar, indicar el motivo o fundamento de las mismas y hacer notar su trascendencia o importancia dentro del aspecto general que los Estados Financieros presentan de la situación de la empresa, precisando en cantidades tales que no modifiquen la impresión general que dan dichos estados o al juicio general formado sobre ellos.

El uso de salvedades dentro del dictamen o informe, es una medida lícita de honradez profesional, por lo que el auditor limita o condiciona parcialmente algunas de sus afirmaciones genéricas. Es lícita, porque

si las partidas afectadas o el motivo de la salvedad no son suficientemente importantes, una restricción parcial puede no nulificar la impresión general que dan los Estados Financieros. Son de honradez profesional, porque permiten al auditor no hacer afirmaciones genéricas sobre las cuales no tienen los elementos de juicio o la convicción necesaria para poderlas hacer profesional y objetivamente.

f) Abstención de Opinión

Puede suceder que el auditor no se encuentre en condiciones de expresar sobre los Estados Financieros tomados en conjunto, una opinión que llene las características que requiera la opinión profesional. Este caso puede presentarse por varios motivos:

Puede ser que las condiciones del examen hayan restringido el empleo de procedimientos de auditoría, o el resultado de los procedimientos de auditoría a un grado tal, que no suministren los elementos de juicio necesarios para sostener una opinión profesional.

La declaración expresa de esta imposibilidad y de las razones para ello, es un deber de honradez profesional para con el cliente y para con el público general interesados en estos Estados Financieros.

3.2. Técnicas y Procedimientos de Auditoría

Las técnicas y procedimientos de aplicación general -- son los métodos necesarios que utiliza el Licenciado -

en Contaduría para obtener la información necesaria - que fundamente su opinión profesional sobre los estados financieros de la empresa que esta examinando.

Técnicas de Auditoría

Son los métodos prácticos de investigación y prueba - que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria, para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

a) Estudio General

Es la apreciación general de las características de - la empresa, de sus estados financieros, y de las partes significativas o extraordinarias.

Es conveniente que dicha apreciación la realice un auditor con preparación, experiencia y madurez, para - asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

b) Análisis

Es la clasificación y agrupación de los diferentes - elementos que forman una cuenta o una partida determinada para conocer qué partidas son anormales con -- respecto a las demás.

c) Inspección

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad - de los mismos.

d) Confirmación

Información por escrito que dan las personas físicas o morales, con quien la empresa realizó operaciones para tener la seguridad de que las operaciones realizadas con ellas, son correctas.

Estas confirmaciones pueden ser de tres tipos:

- Positiva

Se envían datos y se pide que contesten si están conformes, o no.

- Negativas

Se envían datos y se pide contestación sólo si están inconformes.

- Indirecta, ciega o en blanco

No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría.

e) Investigación

Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa sobre diversas operaciones de las mismas.

f) Declaración

Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

g) Certificación

Obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firm

ma de una autoridad.

h) Cálculo

Es la comprobación del cálculo aritmético de las cifras consignadas en los libros, registros, declaraciones, etc..

i) Comprobación

Consiste en la revisión de documentos comprobatorios o representativos de las operaciones que se han realizado en la entidad sujeta a examen.

j) Observación

Es la técnica mediante la cual el auditor se cerciora de modo abierto o discreto, de determinados hechos o circunstancias, de las operaciones que realiza el personal de la entidad auditada.

Procedimientos de Auditoría

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

Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría

El auditor deberá aplicar los procedimientos o técnicas, o el conjunto de ellas, de acuerdo a su criterio profesional y determinar cuál de ellas es aplicable

en cada caso para obtener la certeza moral que fundamenta una opinión objetiva y profesional.

Extensión o alcance de los procedimientos de Auditoría.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas que forman la partida total, se denomina Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la misma.

Por consiguiente, para poder determinar la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría es necesario tomar en consideración varios elementos, los cuales son:

- a) El grado de confianza del control interno.
- b) El número de partidas que forman el universo.
- c) El número de errores encontrados en el examen.

3.3. Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, su Reglamentación y Comentarios al mismo.

El Contador Público Independiente, al emitir su dictamen para efectos fiscales aplica su capacidad técnica y profesional al servicio de la mejor causa social. - Por sus conocimientos en materia impositiva y por su condición de profesional, conoce los graves problemas que acarrea la evasión fiscal y por lo mismo, está en condiciones de educar al causante en este sentido haciéndole saber las ventajas derivadas de un adecuado

cumplimiento en esta materia.

Por consiguiente, el Contador Público Independiente - debe apegarse a lineamientos éticos, normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas, adoptadas por la profesión, así como a las responsabilidades legales a las que se ve involucrado en la emisión de su dictamen, cuyo estudio se ha tratado en capítulos anteriores.

Ahora bien en la dictaminación para efectos fiscales, se tienen que cumplir ciertos requisitos y proporcionar cierta información adicional, la cual se encuentra enmarcada en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, el cual será tema de estudio en este capítulo:

3.3.1. Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, nos dice: "Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como en las declaraciones que dichos Contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos --

efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos, se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro.

Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos, se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional, y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión".

Con respecto al primer párrafo de este artículo, podemos comentar que las entidades que son dictaminadas fiscalmente por el Contador Público, al acompañar en su declaración este dictamen, están adicionando con el mismo una prueba de buena fé, y con lo cual le están dando cierto valor probatorio, ya que las autoridades fiscales están obligadas a considerarlo como cierto, mientras no se pruebe lo contrario.

La fracción I, por su parte, es el reconocimiento de las autoridades fiscales a los Colegios de Contadores Públicos en su carácter de organos rectores de la ética profesional.

Las disposiciones reglamentarias a que habrá de sujetarse el Contador Público, marcadas en la fracción II, serán tratadas con posterioridad, y las normas de auditoría generalmente aceptadas fueron tratadas anteriormente.

En relación al segundo párrafo de la fracción III, es indudable que la emisión del dictamen fiscal no obliga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya

que ésta puede ejercer sus facultades de revisión en cualquier momento.

Dentro de la misma fracción III, la Ley señala las sanciones a que se hace acreedor el Contador Público que no cumple con las disposiciones del artículo 52 y de ahí la importancia que le debe dar a la aplicación -- del mismo y su reglamentación.

3.3.2. Reglamentación del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación

La reglamentación del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, se haya contenida en el Reglamento del mismo Código que entró en vigor el 1º de marzo de 1984, en sus artículos 45 al 58:

Artículo 45.- "El Contador Público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia -- certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula Profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, -- expedida dentro de los dos meses anteriores a la pre-- sentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad, que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal".

Con respecto al último párrafo de este artículo podemos hacer mención que, es indispensable lo que nos -- enmarca la Ley, ya que si el dictamen para efectos fiscales es un documento al cual se le concede un crédito total, sería ilógico que la persona que lo suscribe estuviere acusado de algún delito.

Artículo 46.- "Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 del Código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales respectivamente, observando las siguientes reglas:

I. El aviso deberá ser suscrito, tanto por el contribuyente, como por el Contador Público que vaya a dictaminar.

II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el -- ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que di--

cha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo".

Cabe hacer notar que, los plazos que establece el artículo anterior para la presentación del aviso para presentar dictamen fiscal, son los mismos que tiene el contribuyente como persona física o moral, para la presentación de su declaración anual del impuesto sobre la renta.

Se hace la aclaración, que sí se pueden presentar dos dictámenes en los casos en que se efectúe cambio de fecha de balance; uno por el ejercicio de doce meses y otro por el ejercicio irregular que se haya originado, siempre y cuando el aviso para la dictaminación sea presentado en tiempo (tres meses después), en cada caso.

Artículo 47.- "El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efectos, cuando:

- I. No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II. No esté registrado el Contador Público propues

to por el contribuyente para formular el dictamen, o su registro se encuentre suspendido o cancelado.

III. Con anterioridad a la presentación del aviso, haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.

IV. Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido aún cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a este y al Contador Público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

V. Exista impedimento del Contador Público que lo suscriba".

Como vemos, este artículo es el que nos marca los casos en que el aviso para la presentación del dictamen fiscal es nulo, ya que la autorización para dictaminar, si no ocurren los supuestos citados en el mismo, se considera "automática".

Artículo 48.- "El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al Contador Públi

co originalmente designado, siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

Cuando el Contador Público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo, antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe sustitución del Contador Público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente, que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Contador Público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo, o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las autoridades, comunicando que renuncia a formularlos, justificando los motivos que tuviere".

Respecto al plazo que el artículo anterior señala, -- de tres meses después de presentar el aviso para dictaminar, para que el contribuyente renuncie a la presentación del dictamen o sustituya al Contador Público

que iba a dictaminar, consideramos que es razonable, aunque en este último caso, la empresa se verá mas - presionada para la presentación del dictamen por el tiempo que perdió con el Contador Público que no dictaminará.

Artículo 49.- "El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este reglamento, estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes, para la presentación del dictamen y los documentos citados, y si existen causas -- fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de -- prórroga, la autoridad fiscal competente no le da -- contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten

fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal -- competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar -- tal hecho al contribuyente, con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación".

Con respecto al plazo que se otorga para la presentación del dictamen fiscal ante la Dirección General de Fiscalización, el artículo segundo transitorio del -- Diario Oficial del 29 de febrero de 1984, señala que las empresas que cierren su ejercicio en 1984 tendrán siete meses para presentarlo, los que cierren su ejercicio en 1985 tendrán seis meses y para los que cierran su ejercicio en 1986 en adelante, tendrán cinco meses de plazo para presentar el dictamen fiscal.

Artículo 50.- "El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

- I. Dictamen relativo a los estados financieros.
- II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el Contador Público, respecto de los cuales emite su dictamen.
 - a) Estado de Posición Financiera;
 - b) Estado de Resultados;
 - c) Estado de Modificaciones del Capital Contable;
 - d) Estado de Cambios en la Situación Financiera;también se acompañarán las notas de estos estados.

III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente emitido por el Contador Público

IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a) Estado comparativo de Resultados;
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas;
- c) Análisis comparativo por subcuentas, de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos;
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo;
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse, tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad, como las provenientes de ingresos distintos, o la mención expresa de que no hubo, de -- tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.,
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.,
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efecto de las contribuciones que se causan por ejercicio.,
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.,
- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se

dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta; manifiesta bajo protesta de decir verdad, por el contribuyente.,

j) Relación de estímulos fiscales, indicando concepto, determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.,

k) Fotocopias legibles de las declaraciones --- complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas.,

l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.,

m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor., y

n) Aviso firmado por el Contador Público, señalando los registros especiales que lleve el contribuyente en su caso.

V. Forma Oficial de Información Estadística"

Con respecto al inciso "d" de la fracción II, es de hacer notar que el Estado de Cambios en la Situación Financiera ha tenido ciertas modificaciones de acuerdo al Boletín B-11 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, denominándose ahora Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo.

Con relación a los incisos "i, j, k, l, m, n" de la -

fracción IV, es de observarse que las autoridades fiscales con estos requisitos, tratan de que el dictamen vaya perfectamente amparado con toda la documentación fiscal relativa al ejercicio dictaminado, e inclusive por las modificaciones que afecten a ejercicios anteriores ocurridas en el mismo.

Es indudable que el Contador Público al efectuar una auditoría de estados financieros, está en la posibilidad de emitir un dictamen fiscal, y de hecho, sólo habrá de agregar los informes y anexos que le señala el artículo precedente.

Artículo 51.- "Los documentos a que se refieren las fracciones I, II y IV del artículo anterior, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar este el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción del artículo 52 del Código.

II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el Contador Público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

III. Los anexos a que se refiere la fracción IV del

artículo anterior, deberán sujetarse a lo siguiente:

a) Los estados comparativos de resultados, de costo de producción y ventas, abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina; excepto cuando se trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios en su caso. Los análisis comparativos por subcuenta de gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios; estos documentos podrán expresarse en miles de pesos.

b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

También deberá incluir la mención de los por cientos y criterios adoptados, para efectuar la deducción por inversiones; en caso de discrepancia con los métodos contables, también se incluirá la información conforme a estas bases.

c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:

1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
2. Al calce de la misma, se declarará bajo protesta de decir verdad, que la relación incluye todas las contribuciones federales a que esta sujeto, que las únicas obligaciones solidarias co

mo retenedor de contribuciones federales son - incluidas, que en el ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, es t^umulos o excepciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.

3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o -- acreditamiento efectuado.
4. Respecto del impuesto al valor agregado, se de berá incluir la determinación del impuesto cau sado, así como el acreditable del ejercicio, a las tasas aplicables. Así mismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en -- los casos de actos o actividades por los que - no se deba pagar impuesto.
5. En relación al impuesto especial sobre produc ción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como - del acreditable del ejercicio a las tasas apli cables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la Ley que - establece dicho impuesto, en el informe se men cionarán expresamente los registros contables, especificando el volúmen y el valor de las ma terias primas adquiridas y en su caso, la gra duación alcohólica, así como los volúmenes pro ducidos y las mermas.
6. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se esta blecerá, en su caso, la conciliación, con ci--

fras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.

d) La conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:

1. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como la aplicación al que se dictamina.
2. Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la renta.
3. Determinación similar a la de los subincisos anteriores, de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de -- ejercicios anteriores.,

e) La conciliación entre ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la -- renta, y de otras contribuciones federales.

En la conciliación en el caso del impuesto especial -- sobre producción y servicios, correspondiente a enaje -- nación, importación o exportación de bienes, cuando se -- deba de trasladar expresamente y por separado dicho -- impuesto, así como en el impuesto al valor agregado -- correspondiente a la enajenación de bienes, presta-- -- ción de servicios independientes y otorgamiento del -- uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar

consistirán en el valor de los actos o actividades realizados en los que se deba pagar y trasladar el impuesto, en los términos de la Ley correspondiente; debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago o traslado -- del impuesto, según sea el caso, que originen diferencias entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades -- gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos según se trate. Los anexos señalados en esta fracción -- deberán presentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados en el artículo -- anterior".

Con respecto a la fracción I del artículo anterior, -- los textos del dictamen, tanto de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, como del Colegio de Contadores Públicos, son los siguientes respectivamente: "En mi opinión, con base en el examen que practiqué, -- los estados financieros que acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de (Nombre del Contribuyente) al (fecha de terminación del ejercicio), y los resultados -- de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

En mi opinión, con base en el examen que practiqué (y -- excepto por lo que se menciona en el (los) ___ párrafo(s) siguiente(s) (y excepto por el (los) efectos que -- pudiere tener la limitación a que se hace referencia --

en el (los) párrafo(s), los estados financieros que se acompañan conjuntamente con las _____ notas anexas, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de (Nombre del contribuyente) al (fecha de terminación del ejercicio) y -- los resultados de sus operaciones por el año que termino en esa fecha.

Cabe hacer mención a lo señalado en la fracción II y III inciso a) del artículo anterior, lo siguiente:

La presentación de los estados financieros básicos -- del ejercicio dictaminado se realizarán en unidades de pesos, y sólo los estados comparativos de resultados, el de costo de producción y venta, así como los análisis comparativos por subcuenta de gastos se presentarán en miles de pesos.

Artículo 52.- "Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código, las normas de auditoría se -- considerarán cumplidas en la forma siguiente:

I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

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

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente, le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de audito-

ría que habrán de emplearse.,

c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el Contador Público debe mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, -- emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Contador Público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto".

Es importante hacer mención que el contenido de las normas de auditoría que señala el reglamento en su artículo 52 difiere en su presentación con las normas de auditoría pronunciadas por la profesión a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; -- por lo tanto, a continuación se hace una clasificación general de las normas de auditoría, según la profesión y según el reglamento en su artículo 52.

CLASIFICACION GENERAL DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

SEGUN LA PROFESION

- I. Normas Personales
- II. Normas de Ejecución del Trabajo
- III. Normas de Información

SEGUN EL REGLAMENTO

- Normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad del Contador Público.
- Normas relativas al trabajo profesional.
- Normas relativas al dictamen e información.

I. LAS NORMAS PERSONALES A SU VEZ, SE CLASIFICAN EN:

SEGUN LA PROFESION

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencia profesional
- c) Independencia

SEGUN EL REGLAMENTO

- Capacidad
- Independencia e imparcialidad.

II. LAS NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO, DIFIEREN EN:

SEGUN LA PROFESION

- a) Planeación y supervisión
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno
- c) Obtención de evidencia Suficiente y Competente.

SEGUN EL REGLAMENTO

- Planeación y Supervisión
- Estudio y Evaluación del Control Interno
- Obtención de elementos probatorios Suficientes y Adecuados.

III. LAS NORMAS DE INFORMACION, SE ESTABLECEN EN LOS DIFERENTES ORDENAMIENTOS EN LA FORMA SIGUIENTE:

SEGUN LA PROFESION

SEGUN EL REGLAMENTO

- | | |
|---|---|
| a) Aclaración de la relación con Estados o Información Financiera y expresión de opinión. | |
| b) Que los Estados Financieros fueron preparados de acuerdo con principios de Contabilidad. | |
| c) Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes. | |
| d) Que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación. | Que los elementos probatorios e información presentada en los Estados Financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación. |

80

Como podemos apreciar el Reglamento, en su artículo 52, no hace mención acerca de la aclaración de la relación con Estados e Información Financiera y Expresión de Opinión, así como tampoco hace mención que los Estados Financieros fueron preparados de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente aceptados y que estos fueran aplicados sobre bases consistentes; sin embargo, aún cuando el Reglamento no las menciona, es deber del Contador Público que dictamina llevar a cabo estas normas de información que nos marca el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Como pudimos observar en el análisis de las Normas de Auditoría que establece el Reglamento del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, al compararlas -- con las Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, básicamente son las mismas, excepto que el fisco delimita cuales son las que quiere sean cumplidas especialmente.

Artículo 53.- "Estará impedido para dictaminar sobre los Estados Financieros de un contribuyente, por afectar su independencia e imparcialidad, el Contador Público registrado, que:

I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del Consejo de Administración, Administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria, o que este vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El Comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría, o emita su dictamen relativo a los esta dos financieros del contribuyente, en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en - ejercicio.

VI. Sea funcionario o empleado del gobierno fede-- ral, de las entidades federativas coordinadas en mate-- ria de contribuciones federales, o de un organismo -- descentralizado competente para determinar contribu-- ciones.

VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e - imparcialidad de criterio".

Los impedimentos para dictaminar que señala este artí-- culo, son los mismos que nos marca el Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Pú-- blicos, excepto por el artículo 2.20 inciso "g" del - mismo, el cual señala que: "El Contador Público per-- ciba de un solo cliente durante más de dos años conse-- cutivos, más del 40% de sus ingresos u otra propor--- ción que aún siendo menor, sea de tal manera importan-- te frente al total de sus ingresos, que le impide man-- tener su independencia".

Cabe hacer mención, que lo señalado por este postulado del Código podría, ser considerado dentro de la -- fracción VII del artículo 53.

En este artículo, podemos apreciar la responsabilidad adquirida por el Contador Público para emitir su dictamen fiscal, ya que al analizar el contenido que deberá llevar el "Informe sobre la situación fiscal del contribuyente", nos podemos dar cuenta que el Contador Público se convierte prácticamente en un colaborador de las autoridades fiscales.

Artículo 54.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integrará en la forma siguiente:

I. Se declarará bajo protesta de decir verdad, que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.

II. Se manifestará, que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se seña

lará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria, ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo, se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causan por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación, que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta, en relación con los ingresos por salarios y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV. Se manifestará haber revisado, en función de -

su naturaleza y mecánica de aplicación, utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para el impuesto sobre la renta y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio; y
- c) Determinación de la participación de las utilidades a los trabajadores.

V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso "i" de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, -- comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.

VI. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos "a, b, c y d" de la fracción IV del artículo 5º de este reglamento; conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación. Asimismo, se mencionará en forma expresa, que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso "j" de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado, tanto en bases y cálculos, como en obser-

vancia de requisitos para su disfrute.

El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

Artículo 55.- "Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

I. Al Contador Público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario".

Para estos efectos, si la información que proporcione el Contador Público conforme a lo que establecen los incisos "a, b y c" es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al Contador Público por escrito, con copia al contribuyente.

II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos "c y d" de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el Contador Público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al Contador Público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen, y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo, es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 - del Código".

En este artículo se puede observar, la importancia que tiene el haber realizado una auditoría para la emisión del dictamen fiscal, completamente sustentada con evidencia suficiente y competente, ya que al momento de un requerimiento de las autoridades fiscales, ésta se deberá presentar. Asimismo, se denota que debe existir una gran colaboración con el contribuyente, a efecto de proporcionar las informaciones mencionadas en la fracción I, incisos "a, c y d", y evitar que las proporcione directamente el contribuyente,

tal y como lo menciona la fracción II.

Es importante hacer mención, que la revisión se efectúa en forma secuencial, como lo menciona este artículo; sin embargo, las autoridades fiscales se reservan el derecho de ejercer en cualquier momento y directamente sus facultades de revisión sin tomar en cuenta la fracción I.

Artículo 56.- "Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación, en relación -- con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior".

Este artículo esta relacionado con el comentario hecho en el último párrafo del artículo anterior.

Artículo 57.- "La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

- I. La suspensión procederá cuando:
 - a) El Contador Público acumule tres amonestaciones; en este caso la suspensión podrá ser hasta por un año; se amonestará al Contador Público cuando: Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 de este reglamento, o no cumpla con los requerimientos que le for-

mulen las autoridades fiscales competentes en los términos de la fracción I del artículo 54 de este reglamento.

b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo; en este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos de este reglamento; en este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.

d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

II. La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y de más documentos para efectos fiscales; se entiende que hay reincidencia, cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.

b) Hubiere participado en la Comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El computo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso "a" y II inciso "a", se hará por cada actuación -- del Contador Público, independientemente del contribuyente a que se refieran".

Considerando la trascendencia que tiene el dictamen para efectos fiscales y dada la profesionalidad con -

que trabaja el Contador Público, consideramos que es excepcional que éste incurra en las irregularidades - señaladas por este artículo y por lo cual pueda ser - suspendido o cancelado su registro.

Artículo 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público, por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Lo trascendente que este artículo nos deja, es que el Contador Público que cae dentro del supuesto de suspensión o cancelación del registro, no solamente tiene un detrimento de su profesionalidad individualmente, sino que también se ve afectada toda la profesión en sí.

CONCLUSIONES

1. La función más importante que desempeña el Contador Público Independiente, es la de Auditor Externo.
Al emitir su opinión, a través del Dictamen para Efectos Fiscales, asume diversos tipos de responsabilidad, desde la emanada de las normas establecidas por la profesión a través de sus Códigos de Etica Profesional, hasta las derivadas de las distintas disposiciones de carácter civil, penal y fiscal.
2. El Dictamen para Efectos Fiscales emitido por el Contador Público Independiente, es un instrumento de fiscalización útil, producto de la confianza que se ha depositado en la profesión, obtenida a través del cumplimiento del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamentación, así como de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
3. Ayuda al causante a regularizar su situación fiscal, evitando problemas a los mismos en caso de visitas, por parte de las autoridades fiscales.
4. También permite al causante, hacer uso de la opinión del Contador Público Independiente, quien con el propósito de revisar su situación

fiscal, hace extensivos sus servicios a otras áreas, constituyendo una importante ayuda para la superación de la administración empresarial.

5. El causante demuestra su buena fé, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, al recurrir voluntariamente a un Contador Público Independiente.

6. En base a la revisión de los estados financieros y sus anexos, al Contador Público Independiente emite su opinión con un alto grado de confiabilidad, lo cual le permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, abarcar un mayor número de unidades económicas respecto a sus facultades de revisión, con lo cual enfoca sus limitados canales de fiscalización hacia aquellos causantes, que al no estar dictaminados, presumiblemente presentan mayores riesgos de evasión fiscal.

BIBLIOGRAFIA

ETICA PROFESIONAL

Aquiles Menendez

CODIGO DE ETICA

Asociación Mexicana de Contadores Públicos

CODIGO DE ETICA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CODIGO DE COMERCIO Y LEYES COMPLEMENTARIAS

Leyes y Códigos de México

DICTAMEN FISCAL

DO Fiscal Editores,
Jaime del Valle Noriega
Antonio C. Gómez Espiñeira

GUIA PARA EL DICTAMEN FISCAL

C.P. César Calvo Langarica
C.P. Ramón Robledo Avila

EL AUDITOR INDEPENDIENTE Y SUS RESPONSABILIDADES

Tesis: Arturo Nagano Rojas

CODIGO PENAL

Leyes y Códigos de México

COMPENDIO DE NORMAS, PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS, PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y OTROS EMITIDOS POR LA COMISION

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

REVISTAS DE CONTADURIA PUBLICA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

AUDITORIA I

C.P. Israel Osorio Sánchez

EL CONTADOR PUBLICO ANTE LA SOCIEDAD

Blas Sánchez Montes,
Arturo Vidaurri Ríos,
Tesis, UNAM 1980

EL CONTADOR PUBLICO Y SU PAPEL EN EL DESARROLLO ECONOMICO Y SOCIAL DE MEXICO.

Ricardo Zeron Méndez
Tesis, ESCA 1980

CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION

Leyes y Códigos de México