

24/161

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



## LA IMPORTANCIA DE LA DICTAMINACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

### SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A

**ROBERTO HERNANDEZ GARCIA**

DIRECTOR DE SEMINARIO: C.P. FRANCISCO ULLOA O'LIMON

MEXICO, D. F.

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

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	1
C A P I T U L O    I	
LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
- Concepto y Objetivos de la Auditoría	3
- La Auditoría Externa	4
- Objetivos Inmediatos de una Auditoría Externa	4
- Pasos que se Llevan a Cabo en la Realización de una Auditoría	5
- Auditoría Preliminar	6
- Procedimientos de Auditoría Aplicables en una Auditoría Preliminar	8
- Importancia de la Auditoría Preliminar	9
- Conclusiones	11
C A P I T U L O    I I	
LOS PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR	
- Concepto	12
- Finalidad de los Papeles de Trabajo	13
- Contenido, Propiedad y Confidencialidad	14
- El Licenciado en Contaduría y el Secreto Profesional	19
- Conclusiones	24
C A P I T U L O    I I I	
EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS	
- Conceptos y Comentarios Generales	25
- Formas de Dictámenes	29
- Tipos de Dictámenes que Puede Emitir el Licenciado en Contaduría	36
- Responsabilidad del Licenciado en Contaduría al Emitir su Dictamen	40
- Conclusiones	44

## I N D I C E

### Página

#### C A P I T U L O I V

##### EFICACIA E IMPORTANCIA DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

- Comentarios Generales	46
- Eficacia	47
- Importancia del Dictamen para Efectos Fiscales	48
a) Para el Fisco	
b) Para el Contribuyente	
- Conclusiones	52

#### C A P I T U L O V

##### LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL -ACTUALMENTE, DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION- Y SUS METODOS DE FISCALIZACION

- Creación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal	54
- Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal	56
- La Dirección General de Fiscalización en el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales	58
- Programa de Fiscalización Permanente	61
- Resultados y Perspectivas de la Fiscalización Nacional	71
- Conclusiones	76

#### BIBLIOGRAFIA

77

LA IMPORTANCIA DE LA DICTAMINACION

DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

PARA EFECTOS FISCALES

## INTRODUCCION

Por un período mayor de treinta años, México había venido experimentando un desarrollo económico acelerado y sostenido; sin embargo, diversos factores, principalmente las desigualdades del sistema imperante, hicieron necesario un replanteamiento a fondo de las estrategias.

A nuestros conflictos internos, vinieron a sumarse las consecuencias de los trastornos que experimentaba la economía a nivel mundial, caracterizada por la ruptura del sistema financiero internacional y la inflación ascendente.

Por consiguiente, el inicio del actual régimen presidencial estuvo enmarcado por un panorama económico complejo y difícil. Resultaba urgente, controlar la inflación y favorecer la recuperación de la estructura financiera y productiva y alcanzar un empleo más eficiente de los recursos humanos y materiales, todos ellos problemas muy complejos que requieren del concurso armónico de la totalidad de los sectores, pero que descansan en dos instrumentos principales: la política monetaria y la política fiscal.

La política fiscal se realiza por medio de la recaudación, fiscalización y cobranza de impuestos, tendientes a lograr

la recuperación económica del país, motivo por el cual el objeto de este breve trabajo es mostrar la importancia que tiene tanto para el fisco como para el contribuyente el que los estados financieros de la entidad en cuestión sean dictaminados por un Licenciado en Contaduría independiente.

Lo anterior pretendo mostrarlo mediante un estudio y comentarios que comprenden lo siguiente:

- . La Auditoría de Estados Financieros.
- . Los Papeles de Trabajo del Auditor.
- . El Dictamen de Estados Financieros.
- . Eficacia e Importancia del Dictamen para Efectos Fiscales.
- . La Dirección de Auditoría Fiscal Federal -actualmente, Dirección General de Fiscalización- y sus Métodos de Fiscalización.

Será muy satisfactorio para el autor que este trabajo llegue a ser útil y capte la atención del lector interesado en el tema tratado.

## C A P I T U L O I

### LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

- Concepto y Objetivos de la Auditoría
- La Auditoría Externa
- Objetivos Inmediatos de una Auditoría Externa
- Pasos que se Llevan a Cabo en la Realización de una Auditoría
- Auditoría Preliminar
- Procedimientos de Auditoría Aplicables en una Auditoría Preliminar
- Importancia de la Auditoría Preliminar
- Conclusiones

## C A P I T U L O I

### LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

#### CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

La auditoría puede definirse como la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la Administración de la compañía.

El examen de los estados financieros por parte del Licenciado en Contaduría depende de:

- a) Los procedimientos de control interno del cliente.
- b) La revisión de los registros contables y de las transacciones.
- c) La revisión de otros documentos financieros y de sus registros.
- d) La evidencia que se obtenga de fuentes externas, tal como lo es la obtenida de bancos, clientes, proveedores y acreedores.

La auditoría no es una rama o sub - división de la contabilidad, dado que la auditoría mide y evalúa los resultados de las aplicaciones contables en toda entidad; por lo tanto, la auditoría es independiente de la contabilidad. La auditoría no mide ni informa acerca de datos financieros de las entidades (función que corresponde a la contabilidad); revisa e informa acerca de la corrección o incorrección de las mediciones y de la comunicación

de las operaciones financieras llevadas a cabo por la Administración de la entidad.

La auditoría, pues, constituye la parte crítica de la actividad contable.

### LA AUDITORIA EXTERNA

La auditoría externa es aquélla que lleva a cabo una persona in dependiente, una firma de contadores públicos, o los Licenciados en Contaduría. El auditor independiente no es un empleado del cliente; su relación con la Administración de la entidad no es otra distinta a la de una relación profesional.

Los objetivos inmediatos de una auditoría externa son:

1. Juzgar si lo que presenta la Administración de la Entidad auditada en sus estados financieros, es correcto.
2. Rendir una opinión profesional independiente respecto a la situación financiera y los resultados de operación de la entidad.

Derivado del trabajo de auditoría realizado para lograr estos

objetivos, lógicamente se habrán de corregir los errores y las fallas detectadas.

### OBJETIVOS INMEDIATOS DE UNA AUDITORIA EXTERNA

Los procedimientos que se siguen en una auditoría externa son los siguientes:

En toda auditoría, se examina la situación financiera, llevando a cabo pruebas selectivas y revisiones de las transacciones. Los resultados que se obtengan de tales pruebas habrán de servir de base al auditor para llegar a una conclusión general.

### PASOS QUE SE LLEVAN A CABO

#### EN LA REALIZACION DE UNA AUDITORIA

1. Un estudio del Contrato Social, de la Escritura Constitutiva y de las modificaciones pertinentes.
2. Revisión de las Actas de Asambleas de Accionistas.
3. Estudio del sistema de control interno.

4. Comprobación de que todos los activos son propiedad de la entidad y que se incluyen dentro del Balance General.
5. Comprobar que todos los pasivos estén incluidos en el Balance General.
6. Comprobar que se presente adecuadamente el capital contable y que se clasifique en forma correcta.
7. Llevar a cabo un análisis de movimientos, tanto deudores como acreedores, de la cuenta de utilidades retenidas y demás cuentas del capital contable.
8. Determinar si los estados financieros están elaborados o no de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados consistentemente.
9. Preparar análisis de las principales partidas cuyo saldo sea significativo.
10. Determinar la correcta utilidad del período en base a un análisis de ingresos y gastos.

#### AUDITORIA PRELIMINAR

Es común en México que el "cierre" de operaciones de las

empresas coincida con el fin del año calendario.

El hecho de que la mayoría de las empresas finalice su ejercicio al 31 de diciembre representa para el auditor un serio problema, ya que como consecuencia de ello, el trabajo se le acumulará en los primeros meses de cada año.

Al problema anterior, se debe agregar la circunstancia de que el Licenciado en Contaduría es cada día más solicitado, por lo cual, habrá épocas del año en que su trabajo se acumule en tal forma que ponga en peligro la calidad del mismo.

Hace algunos años el auditor seguía el camino de examinar los estados financieros dentro de los primeros meses de cada año, desarrollando un trabajo sumamente intenso y, por consiguiente, pasaba varios meses inactivo.

Como solución a esa situación, surgió la auditoría preliminar, que consiste en la realización de determinadas pruebas antes de que concluya el ejercicio social. Por ejemplo, para revisar las ventas del mes de mayo no es preciso esperar a la terminación del ejercicio en diciembre, sino que ésta puede hacerse en junio o en cualquier otro mes posterior.

## PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

### EN UNA REVISION PRELIMINAR

Algunos de los procedimientos aplicables en una auditoría preliminar son, entre otros:

- a) Circularización de cuentas por cobrar y por pagar, que se completará a la fecha de cierre con el estudio de movimientos.
- b) Observancia de la toma física de inventarios y pruebas selectivas cotejadas con auxiliares, pruebas de su exactitud aritmética y de valuación.
- c) Revisión y pruebas de las altas y bajas de activos fijos.
- d) Verificación de la base y determinación del cálculo de pasivos acumulados, así como de su correcta aplicación a costos y gastos.
- e) Verificación de que los impuestos causados y retenidos por la empresa se calculen correctamente, examen de los comprobantes de pago y solución a posibles problemas de carácter fiscal.
- f) Revisión de Actas de Asamblea y Juntas de Consejo celebradas hasta la fecha de la revisión.

- g) Pruebas de ventas, costos y gastos.

#### IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA PRELIMINAR

La auditoría preliminar acarrea un gran número de ventajas, tanto para el auditor como para el cliente, algunas de las cuales considero principales y que estoy mencionando a continuación:

- a) Reducción del plazo que va de la fecha de cierre a la fecha del dictamen.- Si se logra llevar a cabo una parte importante de la revisión en el transcurso de la auditoría preliminar, lógicamente la visita final se terminará antes y el plazo referido será menor. En estas condiciones, los procedimientos de estudio de las operaciones posteriores son considerablemente reducidos.
- b) Realización de un trabajo en que la calidad predomine sobre el factor tiempo.- Antiguamente, cuando no se efectuaba la revisión preliminar, el Licenciado en Contaduría se veía precisado a realizar todo el trabajo que se acumulaba en los prime-

ros meses del año con la mayor rapidez posible.

Lo anterior ocasionaba que con frecuencia el trabajo ejecutado se viera afectado por fallas y errores de cierta importancia. En la actualidad, gracias a la auditoría preliminar, es posible auditar con anterioridad a la fecha de cierre y, en consecuencia, el trabajo se puede llevar a cabo con más calma, garantizando en esta forma su calidad.

c) Otras ventajas.- La revisión preliminar implica, por consiguiente, otras ventajas para el auditor y para el cliente, como lo son:

- 1) Obtención oportuna del dictamen.
- 2) Unificación de criterios entre el cliente y el auditor.
- 3) Soluciones oportunas a deficiencias fiscales, contables y de control interno.
- 4) Consideraciones oportunas sobre problemas de importancia que pudieran afectar al dictamen.

## CONCLUSIONES

La auditoría, es la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la Administración de la Compañía. La auditoría es la parte crítica de la actividad contable.

La Auditoría Externa es aquélla que realiza una persona independiente, una firma de Contadores Públicos, o un Licenciado en Contaduría.

El Licenciado en Contaduría realizaba en el tiempo pasado un trabajo muy intenso al examinar los estados financieros en los primeros meses de cada año, debido a lo cual pasaba varios meses inactivo.

Lo anterior dió origen a la Auditoría Preliminar, la cual consiste en la realización de varias pruebas preliminares antes de que termine el ejercicio social de la empresa que se va a auditar.

## C A P I T U L O   I I

### LOS PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR

- Concepto
- Finalidad de los Papeles de Trabajo
- Contenido, Propiedad y Confidencialidad
- El Licenciado en Contaduría y el  
  Secreto Profesional
- Conclusiones

## C A P I T U L O   I I

### LOS PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR

#### CONCEPTO

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y de documentos que elabora u obtiene el Licenciado en Contaduría en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría. Contienen las condiciones de trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó, así como la extensión y oportunidad de los mismos, con la finalidad de fundamentar su opinión, servir de fuente de información posterior, y mostrar que realizó un trabajo con calidad profesional.

Los papeles de trabajo de auditoría amparan lo señalado en los párrafos de alcance y de opinión en el dictamen de los estados financieros.

No existen formas estandarizadas para los papeles de trabajo de auditoría. Cada papel de trabajo deberá servir para el problema concreto de auditoría que se contemple. Los papeles de trabajo de un año anterior sólo habrán de servir como una guía al tipo de papel de trabajo que se deba de usar en el presente año. Si a ciegas se empleara el mismo formato de papel de trabajo que en el año anterior, no habría ninguna mejora en el

contenido de la cédula, ni tampoco habría una superación o me joría en el método para obtener evidencia de auditoría.

#### FINALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo que elabora el auditor sirven como un la zo que une el informe de auditoría con los registros y demás información del cliente del auditor. Constituyen una prueba de validez o corrección de los registros del cliente, así como del informe de auditoría.

Los papeles de trabajo también señalan el grado de confiabilidad que se puede tener sobre los sistemas de control interno y auditoría interna que aparecen en los diversos papeles de trabajo.

Sirven también al auditor como fuentes a las cuales se puede recurrir para la obtención de datos de referencia cuando discu ta el auditor con sus clientes respecto a determinados asuntos de la empresa.

Después de varios años de que fueron elaborados los papeles de trabajo, éstos sirven al auditor en la solución de problemas

que surgen tanto con organismos fiscales, federales y estatales, como con organismos reguladores gubernamentales. En el caso de procesos legales, los papeles de trabajo sirven al auditor para defenderse si se le llegara a atribuir alguna negligencia o fraude.

Otra finalidad que se persigue con los papeles de trabajo, es el permitir que un socio del despacho de contadores o un jefe de auditoría pueda tener una base para revisar la labor de investigación que hayan realizado otros miembros de ese mismo despacho.

Los papeles de trabajo sirven, asimismo, como guía para auditorías subsecuentes de un mismo cliente. Finalmente, si los registros de un cliente fueran robados, perdidos, quemados o alterados, los papeles de trabajo completos serán de gran valor en el afán de llevar a cabo una reconstrucción de los registros.

## CONTENIDO, PROPIEDAD Y CONFIDENCIALIDAD

### CONTENIDO

Los papeles de trabajo que se elaboran en el curso de una auditoría se dividen en:

1. Papeles de archivo permanente.- Los papeles de archivo permanente incluyen todos aquellos datos y todos los papeles que se retengan por más de dos años.

Deben los papeles de archivo permanente tener el siguiente contenido:

- a) Hoja de información general relativa a la entidad.
- b) Copia de la Escritura Constitutiva y de sus modificaciones recientes.
- c) Copia de los estatutos de la Sociedad.
- d) Copia del Contrato Social.
- e) Copias de los contratos sindicales y demás contratos importantes.
- f) Copias de las Actas de Asambleas de Accionistas y de las Juntas de Directores, o bien, extraer los aspectos más importantes de tales documentos.
- g) Gráficas de organización.
- h) Un catálogo de cuentas.
- i) Una copia del actual manual de contabilidad.
- j) Contratos de Prestación de Servicios Profesionales, entre el auditor y el cliente.
- k) Cuestionarios de control interno y programas de auditoría.

- l) Copias de las declaraciones fiscales, tanto federales, estatales y municipales, como especiales.
- m) Listado de propiedades, inmuebles e inversiones permanentes.
- n) Copias de los informes de auditoría.

2. Papeles de archivo corriente.- Los papeles de archivo corriente se forman de todos los datos y correspondencia obtenidos durante las fechas comprendidas entre períodos fiscales.

El archivo corriente habrá de tener por lo menos el siguiente contenido:

- a) Contrato de Prestación de Servicios Profesionales que esté vigente, y uno más similar para la auditoría próxima.
- b) Cuestionario de control interno y programa de auditoría.
- c) Nuevos contratos, modificaciones a la Escritura Constitutiva, resúmenes de las Actas de Asambleas de Accionistas y de Juntas de Directores, etc.
- d) Cédulas de trabajo relacionadas con balanzas de comprobación.

- e) Principales cédulas de auditoría (sumarias y analíticas).
- f) Ajustes de auditoría y asientos de cierre.
- g) Comentarios sobre trabajo no concluido - hojas de agenda.
- h) El Informe de Auditoría, los Estados Financieros y las Declaraciones de Impuestos.
- i) Informes de tiempo y de gasto.

Periódicamente, la información anterior habrá de traspasarse del archivo corriente al archivo permanente.

#### PROPIEDAD

1. Los papeles de trabajo que se elaboran en el desarrollo de una auditoría externa, son propiedad del Licenciado en Contaduría.

No existe objeción alguna para que el Licenciado en Contaduría entregue una copia de cualquier papel de trabajo a un cliente; sin embargo, un cliente no podrá exigir que se le entreguen papeles de trabajo al grado en que el Licenciado en Contaduría se queda sin ellos.

Ante las autoridades fiscales, el Licenciado en Contaduría podrá presentar los papeles de trabajo como evidencia en que está fundamentada su opinión y poder demostrar que su trabajo fue elaborado con calidad profesional.

### CONFIDENCIALIDAD

1. En los papeles de trabajo del Licenciado en Contaduría se encuentran plasmados todos los datos contenidos en los estados financieros de la entidad auditada, como son: activos, pasivos, capital contable e ingresos, etc., con sus respectivos análisis obtenidos de los registros, expedientes y declaraciones del cliente. Por este motivo la información anterior es confidencial y está sujeta solamente al uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida, así como a las exigencias ineludibles del deber genérico del secreto profesional que todo auditor tiene.

El Postulado VI del Código de Ética Profesional, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., señala como una obligación para todos los contadores públicos, el guardar el secreto profesional y no revelar por ningún motivo

los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados.

### EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y EL SECRETO PROFESIONAL

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. expidió en los últimos años de la década de los veintes su Código de Etica Profesional.

Derivado de este acontecimiento, la ética profesional comprende un conjunto de normas positivas, promulgadas para el Licenciado en Contaduría, en forma de código, con objeto de lograr el progreso moral y profesional de este último. Asimismo, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad con lealtad y diligencia, y de respetarse a sí misma.

El principio fundamental que debe observarse cuando se formulen normas éticas, considero, debe ser el secreto profesional.

Debe guardarse el secreto profesional, ya que es un deber del

Licenciado en Contaduría hacia quien le contrata y que él man tendrá en lo absoluto, aún después de haber dejado de prestar sus servicios profesionales en una determinada entidad. Es un derecho ante las autoridades, excepto por disposición legal o profesional aplicable, si le es requerido.

La obligación de guardar el secreto profesional comprende la información financiera conocida por el Licenciado en Contaduría por testimonios de terceros o en forma confidencial. El Licenciado en Contaduría, tiene también la obligación de tomar las medidas que garanticen que el personal bajo su control y las personas de quienes tiene asesoramiento y colaboración, respeten fielmente el secreto profesional, puesto que va éste más allá de la revelación de la información; exige el mismo que el Licenciado en Contaduría que obtiene información en el curso de su trabajo profesional, no use o ni siquiera aparente usar esa información para su beneficio personal o pa ra beneficio de un tercero.

El Licenciado en Contaduría tiene acceso a mucha información confidencial acerca de los asuntos de sus clientes, la cual de ninguna forma debe ser revelada al público. Por lo tanto, debe estar consciente de no hacer revelaciones no autoriza-

das a terceras personas, acerca de la información que se utilice para exonerar en forma apropiada la responsabilidad del Licenciado en Contaduría de acuerdo con las normas de la profesión.

Es de primordial interés para el público y para la profesión que se guarden las normas profesionales relativas al secreto profesional y las circunstancias bajo las cuales deba permitirse o solicitarse la revelación de la información obtenida durante el desarrollo de un trabajo profesional. Sin embargo, debe reconocerse que la confidencialidad de la información forma parte de una norma ética general o común.

Debemos entender por violación al secreto profesional la comunicación de información financiera, no pública, perteneciente a empresas particulares o estatales, o a colegas extranjeros, aun cuando exista corresponsalia o dependencia a través de despachos o asociaciones profesionales comunes.

A continuación presento algunos ejemplos donde resaltan los puntos que deben considerarse al determinar la extensión con que pueda revelarse la información confidencial:

das a terceras personas, acerca de la información que se utilice para exonerar en forma apropiada la responsabilidad del Licenciado en Contaduría de acuerdo con las normas de la profesión.

Es de primordial interés para el público y para la profesión que se guarden las normas profesionales relativas al secreto profesional y las circunstancias bajo las cuales deba permitirse o solicitarse la revelación de la información obtenida durante el desarrollo de un trabajo profesional. Sin embargo, debe reconocerse que la confidencialidad de la información forma parte de una norma ética general o común.

Debemos entender por violación al secreto profesional la comunicación de información financiera, no pública, perteneciente a empresas particulares o estatales, o a colegas extranjeros, aun cuando exista corresponsalia o dependencia a través de despachos o asociaciones profesionales comunes.

A continuación presento algunos ejemplos donde resaltan los puntos que deben considerarse al determinar la extensión con que pueda revelarse la información confidencial:

1. Cuando la revelación de la información esté autorizada, ya sea expresamente o por implicación:

Aun cuando la autorización para revelar la información esté dada por el cliente o por el empleador, de be recordarse que existen terceras personas que pue den ser afectadas por dicha revelación; por lo cual debe considerarse el interés de todas las partes in volucradas antes de decidir sobre una posible revelación de la información.

2. Cuando la revelación sea exigida por disposición legal:

- a) Se ordene mostrar documentos.
- b) Se ordene mostrar evidencia en el curso de un proceso legal.
- c) Se requiera por Ley revelar a las autoridades infrac ciones cometidas, que hayan llegado a conocimiento de un Licenciado en Contaduría.

3. Cuando haya una obligación profesional para revelar la información confidencial:

- a) Para permitir al Licenciado en Contaduría entablar juicio por sus honorarios.
- b) Para oponerse a una acción por negligencia, iniciada ante las autoridades contra él por su cliente o por alguna tercera persona.
- c) Para oponerse a una demanda por una sanción bajo las leyes del país, si a través de procesos legales es acusado de haber ayudado a su cliente a contravenir las disposiciones legales.

## CONCLUSIONES

Son los papeles de trabajo el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Licenciado en Contaduría en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría.

Contienen las condiciones de trabajo encontradas y las técnicas y procedimientos aplicados, así como la extensión y oportunidad de los mismos, con la finalidad para el Licenciado en Contaduría de fundamentar su opinión, de servir de fuente de información posterior y para mostrar que realizó un trabajo con calidad profesional.

En los papeles de trabajo, el Licenciado en Contaduría muestra que cumplió con la obtención de evidencia suficiente y competente. Esta circunstancia le respalda para fundamentar su opinión, motivo por el cual los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

Los papeles de trabajo contienen datos de los registros y expedientes del cliente, siendo por lo tanto confidenciales y privados.

## C A P I T U L O   I I I

### EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

- Conceptos y Comentarios Generales
- Formas de Dictámenes
- Tipos de Dictámenes que Puede Emitir el Licenciado en Contaduría
- Responsabilidad del Licenciado en Contaduría al Emitir su Dictamen
- Conclusiones

### CAPITULO III

#### EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

##### CONCEPTOS Y COMENTARIOS GENERALES

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., define al dictamen como el resultado del trabajo del auditor. La opinión que como consecuencia del mismo él se ha formado, se presenta generalmente en un documento, cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta.

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, señala que el dictamen es un documento por medio del cual el Licenciado en Contaduría independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y que expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros sometidos a su revisión.

En conclusión, considero el dictamen del Licenciado en Contaduría independiente como el informe en que se menciona la naturaleza y resultado de su examen sobre los estados financieros básicos de su cliente.

Puedo agregar que el dictamen debe tener una adecuada y formal presentación, pues de ello depende la primera impresión que el usuario obtiene del trabajo final del Licenciado en Contaduría. Generalmente, es el único documento de la auditoría al que tiene acceso y mediante el cual juzgará su trabajo y a la profesión que representa y, tomará decisiones con respecto a la situación financiera de la entidad.

Por consiguiente, para cumplir con el Principio III del Código de Etica Profesional, relativo a la calidad de los trabajos, el auditor está obligado a cuidar hasta el más mínimo detalle de las obligaciones a su cargo para dar al lector una buena imagen de:

- a) El examen realizado a los estados financieros de la entidad.
- b) La Contaduría, como disciplina útil a la sociedad.
- c) Su integridad personal, como profesional de la misma.

El dictamen debe presentarse en hojas blancas, tamaño carta, y debe contener las siguientes características:

1. Denominación de la Firma

Debe presentarse en papel membretado con la sola denominación y logotipo de la Firma (si es que se dispone del mismo y el cual se considera debe ser sencillo y poco llamativo). La inclusión de domicilio y teléfono demeritan la presentación del dictamen, ya que esto puede ser considerado por los usuarios como un medio para anunciarse, lo que violaría el Principio 1.19 del Código de Etica Profesional, que establece que el Licenciado en Contaduría cimentará su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad, evitando toda publicidad con fines de lucro o auto elogio.

2. Nombre y localidad del solicitante

Esta referencia no debe incluir el domicilio del solicitante en detalle (sólo se deberá hacer mención de la población), puesto que la entrega tiene que hacerse en forma personal. El nombre que deberá aparecer dependerá de quien haya solicitado la auditoría, pudiendo el dictamen ser dirigido "A los Accionistas", "Al Consejo de Administración", o directamente a una entidad o institución de crédito, entre otros.

3. Lugar y fecha

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., establece en el pronunciamiento relativo a la fecha del dictamen (H-06), que este requisito debe coincidir con la culminación del examen realizado, o sea, cuando el auditor se retira de las oficinas de la entidad de la cual examinó los estados financieros y obtuvo la evidencia para emitir su opinión. El auditor solamente se responsabiliza por los hechos ocurridos hasta la fecha que se menciona; asimismo y por consiguiente, el lugar debe corresponder al de la ubicación de la Firma que emite el dictamen.

4. Nombre de la Firma y del signatario

El dictamen sobre estados financieros debe ser suscrito invariablemente por el Licenciado en Contaduría, para aceptar la responsabilidad personal e ilimitada por el trabajo realizado por él o bajo su dirección y, dar cabal cumplimiento a los Principios 1.09, 2.03 y 2.23 del Código de Ética Profesional, que establecen dicha responsabilidad.

## FORMAS DE DICTAMENES

En el año de 1964, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. recomendó a sus miembros, por medio del Boletín N° 21, publicado por el propio Instituto, una forma de dictamen de estados financieros, la que a continuación presento:

"He examinado el balance general de la Cía. "X", S. A. al ..... y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. "X", S. A. al ..... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior."

En virtud de que el dictamen anterior contiene terminología técnica que solamente los peritos de esta materia pueden entender, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, recomendó en su revista, Contaduría Pública, del mes de junio de 1975, un nuevo dictamen, el cual presentó en el Boletín N° 36, y que en seguida transcribo:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Cía. "X", S. A. al 31 de diciembre de ..... y los resultados de sus operaciones, por el año que terminó en esa fecha."

Debemos tomar en consideración que cuando un Licenciado en Contaduría dictamina para efectos fiscales, deberá hacerlo utilizando alguno de los dictámenes que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado. Deberá señalar, además, el número de registro correspondiente ante las autoridades fiscales para este efecto. (Artículo 51, Fracción 1a. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

En el nuevo dictamen se eliminan:

- a) Las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b) Las referencias en cuanto a los principios de contabilidad generalmente aceptados y su aplicación consistente.
- c) Eliminación del calificativo de "razonablemente".
- d) Se hace referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la elaboración de los estados financieros.

Las modificaciones al dictamen se han hecho desde los inicios de la profesión hasta la época actual. El dictamen ha sufrido múltiples modificaciones, conforme a los avances logrados en la profesión y, principalmente, debido a la confianza que ha suscitado la misma.

Desde la emisión de los primeros dictámenes se han ido produciendo cambios en la redacción del párrafo del alcance como resultado de los sucesivos progresos logrados en el campo de la auditoría externa y, según se sigan realizando ade

lantos en la profesión, se seguirán incluyendo cambios en la redacción del párrafo relativo al alcance.

En lo referente al nuevo dictamen, en donde se elimina el término "razonablemente", considero que tal eliminación no es muy acertada. La frase de "presentan razonablemente" es la más importante de la opinión del auditor, puesto que en ella está expresando que, aunque las cifras incluidas en los estados financieros quizás no sean exactas, sí pueden ser aceptadas como correctas en un sentido práctico.

El Licenciado en Contaduría, al emplear en su dictamen la expresión de "razonablemente", en realidad quiere indicar:

1. Que la revisión efectuada no fue total.
2. Que la revisión efectuada no es infalible.
3. Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Resulta incostruable, poco práctico e innecesario realizar auditorías que abarquen en un cien por ciento la revisión de las cuentas y operaciones de una empresa. En este caso, equivaldría a repetir el trabajo realizado por el personal de la empresa y, por consiguiente, el Licenciado en Contaduría al efectuar una auditoría encaminada a la dictaminación de estados financieros, basándose en las normas de auditoría, hará un trabajo a base de pruebas selectivas de los aspectos más importantes de la empresa para convencerse a sí mismo de que dichos estados concuerdan con lo asentado en otros documentos, según los cuales fueron éstos elaborados, y de que la información que presentan es objetiva y veraz.

En virtud de lo anterior, al auditor no se le puede considerar en ninguna forma como un ser infalible en actuación; por lo tanto, la confianza respecto a la opinión que emite siempre lleva consigo un cierto grado de riesgo. Esa confianza que el público en general puede otorgar al auditor constituye la llave de su éxito, y ese mismo público puede perderle tal confianza en un determinado momento por descuido o negligencia en que el auditor haya incurrido en el desempeño de su trabajo.

El Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA), por medio de un folleto publicado en el año de 1956, señaló que el significado de la expresión "presentan razonablemente" no se puede considerar como afirmativa, dado que nadie puede estar en condición de decir que los estados financieros de una compañía presentan "exactamente" la posición financiera o los resultados de las operaciones de dicha empresa. De acuerdo con ellos, el Licenciado en Contaduría generalmente afirma que los estados financieros "presentan razonablemente" la situación financiera ....., en el sentido en el que él cree que están sustancialmente correctos. Por la misma razón, sus descubrimientos son expresados en la forma de una opinión.

Un folleto similar, intitulado "El Informe del Auditor", publicado en el año de 1967 por el Instituto Americano de Contadores Públicos, también enfatizó el hecho de que la contabilidad para transacciones comerciales requiere aproximaciones y cálculos y que los resultados financieros no pueden ser exactos.

El Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría, del Instituto Americano de Contadores Públicos, sigue estudiando el signifi

ficado de "presentan razonablemente". Desde su inicio, estas consideraciones han estado enfocadas hacia la naturaleza de la responsabilidad del auditor, al expresar una opinión y, hasta el momento, el Comité no ha rendido un informe concluyente al respecto.

El calificativo de "razonablemente" tiene diferentes significados subjetivos. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, este término significa "conforme a la razón" y la razón es el juicio de un individuo con la preparación técnica de un Licenciado en Contaduría, siendo este juicio eminentemente subjetivo; por lo que independientemente del calificativo de "razonablemente", el Licenciado en Contaduría indica: "En mi opinión, los estados financieros presentan la situación financiera ....."

Cualquier otro Licenciado en Contaduría, al afirmar lo mismo, aun cuando agregue el calificativo de "razonablemente", tendrá que decir que esa situación financiera está presentada razonablemente de acuerdo con su juicio, y no la razonabilidad por sí sola. Sucede simplemente que a juicio del Licenciado en Contaduría existe la razonabilidad en la presentación de la situación financiera.

El propio término de "situación financiera" lleva implícito el hecho de que ha habido estimaciones razonables o juicios razonables respecto a la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados; o sea, que una situación financiera está presentada siempre en forma razonable -nunca, exactamente- por lo que al utilizar el calificativo, resulta redundante y en algunas ocasiones hasta peligroso si surgiera alguien que interpretara que el término "razonablemente" califica a la interpretación que debe hacerse a la situación financiera de la compañía.

En base a todas las observaciones anteriormente hechas, espero que los organismos profesionales sigan estudiando y precisen esta expresión, como la más importante del dictamen del auditor.

## TIPOS DE DICTAMENES QUE PUEDE EMITIR

### EL LICENCIADO EN CONTADURIA

El Licenciado en Contaduría debe indicar claramente el tipo de dictamen que está emitiendo, pudiendo lograr esto al adop

tar un grado de uniformidad en el texto de cada tipo de dictamen.

El dictamen que debe emitir el Licenciado en Contaduría puede ser:

1. Sin salvedades:

Un dictamen sin salvedades se emite cuando el auditor está satisfecho en todos sus aspectos de la evidencia que obtuvo para expresar su opinión respecto a la información financiera. Lleva implícito el dictamen sin salvedades, que los cambios en cuanto a principios de contabilidad se han revelado apropiadamente en los estados financieros.

2. Con salvedades:

Un dictamen con salvedades se emite cuando el auditor concluye:

- a) Que existe una limitación en el alcance de su trabajo.

- b) Que existe desacuerdo con la Administración de la Compañía en relación con los estados financieros.
- c) Que existe una incertidumbre importante que afecta los estados financieros y cuya resolución depende de acontecimientos futuros.

Siempre que un auditor emite un dictamen con salvedades, deberá incluir una descripción clara de todas las razones que lo apoyan y, a menos que sea impráctico, también una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros. Esta información requerirá preferentemente un párrafo por sí sola, que anteceda a la opinión o a la abstención de opinión, y puede incluir la referencia a una "nota a los estados financieros", en donde se haga una descripción más amplia a este respecto.

Un dictamen con salvedades, debe expresarse agregando las frases "excepto por" o "sujetos a" los efectos de la situación a la que se refiere la salvedad. La frase "excepto por" debe utilizarse cuando se trate de una salvedad referente a algún desacuerdo con la Administración en relación con los estados financieros.

### 3. Negativo:

Una opinión negativa se emite cuando el impacto que puede tener un desacuerdo sobre los estados financieros es tan decisivo que el auditor concluye que una salvedad no es suficiente para revelar la naturaleza engañosa o incompleta sobre los estados financieros.

El auditor puede estar en desacuerdo con la Administración respecto a:

- a) La aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas.
- b) El método de aplicación, incluyendo su adecuada revelación a los estados financieros.

El texto utilizado en el dictamen del auditor deberá indicar la naturaleza del desacuerdo y, a menos que resulte impráctico, cuantificar el, o los posible efectos en los estados financieros.

### 4. Abstención de opinión:

Una abstención de opinión se produce cuando el posible

efecto de una limitación al alcance o de una incertidumbre es tan importante que el auditor no está en posibilidad de emitir una opinión sobre los estados financieros. En estas circunstancias, la opinión del auditor deberá describir el tipo de incertidumbre, haciendo referencia, en los casos que proceda, a las notas a los estados financieros que revelen de un modo adecuado dicha incertidumbre.

Si una incertidumbre importante que afecta los estados financieros obliga al auditor a hacer una salvedad o a abstenerse de opinar, su dictamen debe describir esa incertidumbre y hacer alusión, cuando sea aplicable, a la nota a los estados financieros que describa con más amplitud dicha razón.

## RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURIA

### AL EMITIR SU DICTAMEN

Todo Licenciado en Contaduría para tener éxito en su trabajo debe reconocer las responsabilidades de su profesión. Asimismo, siempre debe asumir una actitud independiente,

puesto que en primer término requiere de una integridad per  
sonal. Los actos que violan la integridad son considerados  
como un desprestigio para la profesión y son sancionados  
por las Comisiones y por los Consejos de las Sociedades de  
Contadores Públicos.

Entre otros actos denigrantes, figuran: el emitir un dicta  
men sin antes efectuar un examen; deliberadamente ocultar  
un hecho material; o, permitir que datos necesarios para la  
razonabilidad de la exposición sean omitidos de los estados  
financieros.

En todo trabajo de auditoría, el Licenciado en Contaduría  
debe resumir y ejercitar, como un deber, toda la capacidad  
que posee con un cuidado y diligencia razonables.

La negligencia y el descuido en las tareas de auditoría  
conducen al desprestigio profesional y a la responsabili-  
dad legal del Licenciado en Contaduría cuando realiza acti  
vidades de auditoría externa, sobre todo cuando se llevan  
éstas a cabo para efectos fiscales.

El auditor es legalmente responsable de todos los actos frau

dulentos que en su trabajo cometan él mismo o su personal, así como de la negligencia en su desempeño. Tiene la obligación de realizar una auditoría técnicamente aceptable, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Sin embargo, el auditor independiente no está obligado a descubrir en una auditoría normal los actos fraudulentos de su cliente. Solamente es legalmente responsable cuando se presume negligencia de su parte en la ejecución de una auditoría inferior a las normas exigidas, en la cual con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas habrían puesto al descubierto el fraude.

El emitir un dictamen, implica para el Licenciado en Contaduría el aceptar una gran responsabilidad ante un grupo de personas desconocidas, siendo ésta la razón por la cual la profesión se caracteriza como pública; pues su principal servicio beneficia al público en general.

Cabe hacer notar que el más interesado en conocer el resultado de la auditoría y demás información proporcionada por el Licenciado en Contaduría es el propio cliente. Directa

mente, el cliente estará en posibilidad de proponer y realizar las medidas pertinentes para una mejor marcha de su negocio.

La opinión deberá estar basada en el examen de los estados financieros, el cual se debe haber practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que dentro de las circunstancias se consideren necesarios.

El Licenciado en Contaduría no firmará dichos estados ni informes sin incluir un informe redactado de tal manera que exprese claramente su opinión y haga notar específicamente la relación que guarda respecto a los estados financieros sujetos a su examen.

## CONCLUSIONES

El dictamen del Licenciado en Contaduría independiente es el informe en que se menciona la naturaleza y el resultado de su examen sobre los estados financieros básicos del cliente.

El dictamen debe tener una buena presentación para brindar al lector una buena imagen del trabajo del auditor y de la profesión contable.

Desde los inicios de la profesión, el dictamen ha ido sufriendo cambios, los que se seguirán produciendo conforme a los avances logrados en la misma.

El Licenciado en Contaduría puede emitir varios tipos de dictamen, que pueden ser:

- Sin salvedades
- Con salvedades
- Negativo
- Con abstención de opinión

Representa para el Licenciado en Contaduría una gran res  
ponsabilidad el emitir un dictamen, dado que los resulta  
dos y demás información proporcionados en este escrito  
sirven al cliente para llevar a cabo las medidas adecua-  
das que conduzcan a una mejor marcha de su negocio.

## C A P I T U L O   I V

### EFICACIA E IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

#### PARA EFECTOS FISCALES

- Comentarios Generales
- Eficacia
- Importancia del Dictamen para Efectos Fiscales
  - a) Para el Fisco
  - b) Para el Contribuyente
- Conclusiones

## CAPITULO IV

### EFICACIA E IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

#### PARA EFECTOS FISCALES

#### COMENTARIOS GENERALES

El dictamen para efectos fiscales es un instrumento de ficalización, producto de la confianza -bien ganada- que en México se ha depositado en la profesión de la Contaduría Pública.

Se instituyó este requisito en el año de 1959, al crearse la entonces llamada Dirección de Auditoría Fiscal Federal -actualmente Dirección General de Fiscalización- como un medio de evitar molestias innecesarias a los contribuyentes cumplidos.

Al emitirse en el año de 1967 el nuevo Código Fiscal de la Federación, se ratificó el reconocimiento legal de la existencia de este ordenamiento en el Artículo 85 (actualmente, Artículo 52).

## EFICACIA

La eficacia del dictamen de estados financieros para efectos fiscales se debe a la confianza que le han brindado a éste el sector privado, el sector oficial y el público en general.

En relación a los dictámenes que se han elaborado y presentado ante la Dirección General de Fiscalización, durante los años de 1959 a 1963 fueron presentados 5270 dictámenes y de ahí en adelante tuvieron pleno incremento anual. Es decir, que en tanto en 1962 implicaron 2943 dictámenes fiscales, por ese solo año, en 1969 ascendieron a 7084; pero en 1970 y 1971 se inició un descenso por la derogación del decreto y posteriormente se recuperó dicho descenso en número, hasta alcanzar en el año de 1975 la cifra de 11932 dictámenes. Si se observa con detenimiento el inicio del descenso (incluso en 1971 se presentaron solamente 5426 dictámenes), podremos percatarnos que entre 1969 y 1971 se proyectó el mismo, por la incertidumbre creada al quedar sin vigencia el mencionado decreto. En los años de 1976 y 1977 se presentaron aproximadamente 6000 dictámenes fiscales por año y en 1978 se pretende que se haya presentado

un número aproximado de 7500 dictámenes. Para el año de 1979, se calcula que se presentaron 8000 dictámenes ante la Dirección General de Fiscalización; para 1980, 10500 dictámenes; para 1981, 11000 dictámenes; para 1982, 12500 dictámenes; para 1983, 15000 dictámenes. Para el año de 1984, la cifra puede ascender a 17000, por parte de aproximadamente 180,000 empresas que rebasan los diez millones de pesos de ingresos.

De acuerdo a las estadísticas anteriores y a la experiencia de veinticinco años que tiene de vida la Dirección General de Fiscalización, considero que el futuro del dictamen de estados financieros para efectos fiscales es amplio y benéfico para la Contaduría Pública. Con el fin de mantener la eficacia del dictamen para efectos fiscales, los profesionales de la Contaduría Pública debemos continuar incrementando la buena imagen, responsabilidad, trabajos y preparación del Licenciado en Contaduría ante los sectores públicos y privados.

#### IMPORTANCIA DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

Es importante que el Licenciado en Contaduría dictamine pa

ra efectos fiscales, tanto para el Fisco como para el Contribuyente. A continuación doy algunas razones que respaldan esta afirmación.

a) Para el Fisco, el dictamen resulta ser muy valioso, debido a que:

1) Le ha permitido enfocar sus limitados instrumentos de fiscalización hacia aquellos contribuyentes que, al no estar dictaminados, supuestamente presentan mayores riesgos de evasión fiscal.

2) Le ha beneficiado indirectamente mediante la labor de concientización y educación del contribuyente desarrollada por la Contaduría Pública.

b) Para el Contribuyente, el dictamen para efectos fiscales es importante por lo siguiente:

1) Le permite hacer uso de la opinión de un profesional independiente, el cual le indicará los impuestos que adeuda motivados por las diferencias determinadas por el Licenciado en Contaduría.

ría en su auditoría, diferencias que pueden tener origen porque las empresas no siempre cuentan con un profesional técnicamente preparado para manejar la contabilidad en la forma más eficiente y, por tanto, cumplir con las obligaciones fiscales correctamente. Por esta misma circunstancia, es frecuente que el contribuyente se vea involucrado en una involuntaria evasión fiscal o en un indebido pago de impuestos; también, puede ahorrar dinero si paga los impuestos adeudados lo más pronto posible, así como aquéllos que desconocía que adeudaba.

- 2) Aprovecha los estímulos fiscales, los que posiblemente no sabría aplicar e interpretar si no se hiciera dictaminar.
  
- 3) Se evita molestias innecesarias por parte de la autoridad fiscalizadora, la cual está facultada para requerir la presencia del contribuyente independientemente de que su situación fiscal esté correcta o no. Hace gran diferencia llamar por propia voluntad al Licenciado en Contaduría

en el momento adecuado, quien lo ayudará a poner en orden su situación fiscal, a que éste se enfrente a la presencia intempestiva y muchas veces inoportuna de los auditores fiscales.

Con la dictaminación para efectos fiscales, el problema anterior se elimina en gran parte, ya que el Artículo 42 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para revisar los dictámenes formulados por el Licenciado en Contaduría. Esto representa una gran ventaja tanto para el contribuyente como para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que esta última va a revisar el trabajo ya efectuado por un profesional autorizado para ello y el contribuyente está delegando en un profesional la función de atender un asunto para el cual él no está capacitado.

- 4) Presenta ante la autoridad una primera demostración de su buena fe en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## CONCLUSIONES

En base a lo anteriormente expuesto, puedo concluir que sí es importante, además de conveniente, la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales. Prueba de ello lo establece el Artículo 47 Fracción I del Código Fiscal de la Federación, el cual estipula que una visita ordenada por las autoridades fiscales podrá concluirse anticipadamente cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por un Licenciado en Contaduría autorizado. Puedo agregar, que compete principalmente al Fisco y a la Contaduría Pública hacer un mejor y más amplio uso de un instrumento tan valioso como lo es el dictamen para efectos fiscales.

A la Contaduría Pública le corresponde constituirse en guardián de sus propios intereses profesionales, preocuparse aún más por el nivel técnico de sus miembros y buscar el fortalecimiento de la preparación académica y post-universitaria de los Contadores.

Al Fisco -particularmente a la Dirección General de Fiscalización- le corresponde establecer claramente el régimen de los contribuyentes dictaminados, de tal forma que las relaciones entre Fisco, Contribuyente y Contadores se sujeten a un marco jurídico y técnico en base al cual no haya lugar a confusiones.

## C A P I T U L O V

### LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

### -ACTUALMENTE, DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION-

#### Y SUS METODOS DE FISCALIZACION

- Creación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal
- Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal
- La Dirección General de Fiscalización en el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales
- Programa de Fiscalización Permanente
- Resultados y Perspectivas de la Fiscalización Nacional
- Conclusiones

## CAPITULO V

### LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

### -ACTUALMENTE, DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION- Y SUS METODOS DE FISCALIZACION

#### CREACION DE LA

#### DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

La auditoría fiscal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue creada por Decreto Presidencial el 21 de abril de 1959, por el entonces Presidente Adolfo López Mateos. Este decreto establece que la auditoría fiscal se encargará de investigar y de vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes con objeto de lograr hasta donde sea posible que se dé un correcto cumplimiento a las disposiciones de las leyes fiscales, o sea, a las disposiciones dirigidas a reglamentar y uniformar el pago así como la vigilancia en la recaudación de los impuestos.

El Decreto Presidencial inicial, antes mencionado, ya no tiene vigencia, ya que fue derogado al entrar en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación de fecha 1° de abril de 1967.

El Licenciado en Contaduría, al dictaminar los estados financieros de una empresa con fines fiscales, ayuda al fisco en su labor de vigilar que los contribuyentes den el debido cumplimiento a las obligaciones fiscales federales a su cargo, evitando de esta forma la evasión de impuestos y coadyuvando así a un mejor desarrollo económico del país.

Al realizar sus funciones como auditor externo con la finalidad de revisar los estados financieros de una entidad y posteriormente emitir una opinión profesional independiente acerca de la correcta razonabilidad de los mismos, es necesario para el Licenciado en Contaduría el adoptar una actitud de independencia mental. El estado, al observar que el Licenciado en Contaduría, durante su actuación profesional ha cumplido con esta norma de independencia mental, consideró que sería el profesional adecuado para ser el intermediario entre los contribuyentes y el fisco.

En el decreto, se establece que el registro del Licenciado en Contaduría será voluntario para los interesados; asimismo, señala los requisitos que deben satisfacerse para ser inscritos en dicho registro.

También establece el decreto que los contribuyentes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, tienen la obligación de presentar ante la Dirección los estados financieros dictaminados por un Licenciado en Contaduría, no siendo aplicable esto para los contribuyentes con ingresos menores de diez millones de pesos, para los cuales resulta optativo.

Actualmente cabe aclarar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha exigido a ningún causante, independientemente del monto de sus ingresos anuales, la presentación de declaraciones ni estados financieros dictaminados por Licenciado en Contaduría; por lo que puede deducirse que en la práctica, dicho procedimiento es optativo en general para todos los contribuyentes.

REGLAMENTO DEL FUNCIONAMIENTO DE LA  
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

El funcionamiento de la entonces denominada Dirección General de Auditoría Fiscal Federal (actualmente Dirección General de Fiscalización) se dio a conocer mediante el

Reglamento del 13 de enero de 1972, publicado en el Diario Oficial del 16 de marzo de ese mismo año y expedido por el entonces Presidente de la República, Luis Echeverría Álvarez.

Establece dicho Reglamento:

- 1° Se creó la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal como una Dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 2° La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un Director General, quien necesariamente deberá tener título de Contador Público registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General, contará con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 3° La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal ejercerá las facultades señaladas en el Artículo 83 y de más relativos del Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1984, en la forma que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

4° La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas Dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignen. En ningún caso, la Dirección Federal de Auditoría Fiscal Federal fijará créditos en cantidad líquida.

LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION EN EL  
CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Se ha iniciado en nuestro país una etapa de mutua confianza en el cumplimiento de las obligaciones fiscales entre el fisco y el contribuyente. Las declaraciones de los contribuyentes se presumen ciertas, salvo prueba en contrario. Bajo estas condiciones, las autoridades fiscales deben vigilar selectivamente que el contribuyente cumpla satisfactoriamente con sus obligaciones y, en consecuencia, deben enfocar sus esfuerzos a la práctica de un número creciente de

auditorías, por medio del Programa de Fiscalización Permanente (que más adelante comentaré) con el objeto de cubrir un mayor número de contribuyentes, y dirigiéndolas hacia aquéllos que indican mayores signos de evasión fiscal.

Esta actividad tiene como finalidad salvaguardar los intereses del fisco federal que, por mandato de disposiciones legales, debe exigir el pago fiel y oportuno de los impuestos en los términos establecidos por las Leyes. Por otro lado, es necesario combatir la evasión fiscal para evitar que los contribuyentes cumplidos sufran la competencia desleal de los incumplidos.

La Dirección General de Fiscalización tiene a su cargo la vigilancia en cuanto al Impuesto sobre la Renta. Además, esta Dirección es el órgano que tiene a su cargo cumplir con los objetivos anteriormente indicados.

Esta Dependencia, por medio de su programa de actividades, ha logrado establecer en la conciencia del contribuyente un concepto de vigilancia que permite crear una imagen en el contribuyente incumplido del riesgo y las consecuencias que implica la omisión de sus obligaciones fiscales, can-

biando la tradicional imagen de impunidad del evasor fiscal.

En un mundo de profundas transformaciones, los empresarios han sentido la necesidad de un cambio en sus actitudes. El complejo mundo en que se desarrollan actualmente los negocios, exige de éstos asesoría eficiente en los campos de producción, comercialización, distribución, etc. Comprenden, también, el requerimiento que deben cumplir de vigilar más adecuadamente sus procedimientos administrativos con el objeto de obtener óptimos resultados.

En el caso del Licenciado en Contaduría, la necesidad de sus servicios igualmente es cada vez mayor, lo que se demuestra con el creciente número de solicitudes para dictaminar estados financieros para fines fiscales.

El uso de servicios profesionales de alta calidad técnica, como son los servicios de auditoría de estados financieros, permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una autoselección de contribuyentes, puesto que en aquellos contribuyentes que hacen dictaminar sus estados financieros con fines fiscales, una adecuada actuación profesional eli-

mina el alto grado de posibilidad de una intervención directa de las propias autoridades.

En este campo, las actividades de la Dirección se enfocan fundamentalmente al cumplimiento por parte del Licenciado en Contaduría de las normas de auditoría generalmente aceptadas y de la verificación de las disposiciones fiscales aplicables que se derivan del estudio profesional y breve de sus papeles de trabajo o de la información y documentación que se solicita al cliente, exigencias todas ellas que, al cumplirse, aseguran que el contribuyente ha cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales.

#### PROGRAMA DE FISCALIZACION PERMANENTE

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Fiscalización, ha implantado en diversas ocasiones sistemas tendientes a la revisión rápida de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; sin embargo, debido a numerosas deficiencias de tipo estructural, estos sistemas han terminado en simples convenios o tratados, provocando así un gran incumplimiento por parte de

los contribuyentes, a los que se les da la seguridad de que nunca serán revisados fiscalmente.

A este respecto, sin abandonar los actuales sistemas de revisión, entre otros el de dictámenes, el de escritorio de declaraciones y el de auditoría directa, capitalizando además la experiencia obtenida en los diferentes métodos y procedimientos llevados a cabo con anterioridad, la Dirección General de Fiscalización ha implantado a partir del 1° de julio de 1983 el actual Programa de Fiscalización Permanente. Este programa consiste en comprobar exclusivamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, revisando así a un gran número de éstos que nunca han sido visitados y desapareciendo por consiguiente la seguridad entre muchos contribuyentes de que nunca serán revisados fiscalmente.

**OBLIGACIONES FISCALES A COMPROBAR EN EL**  
**PROGRAMA DE FISCALIZACION PERMANENTE**

Entre otras obligaciones fiscales a comprobar en el Programa de Fiscalización Permanente, figuran las siguientes:

- a) Haber presentado ante la Dirección General de Fiscalización el aviso de alta y los demás derivados de cambio de domicilio o de giro, debido esto a que in finidad de negocios y sociedades mercantiles han operado y continúan operando sin haber cumplido con este requisito de aviso de alta, principalmente en poblaciones en las que jamás se han llevado a cabo revisiones fiscales.
- b) Se comprobará que los contribuyentes lleven los libros autorizados de contabilidad a que están obligados dentro del plazo establecido en las disposiciones relativas, pues el no llevar contabilidad acarrea la presentación de declaraciones alteradas o conteniendo errores por no provenir de los libros debidamente dispuestos. No tiene ningún objeto de que existan libros y declaraciones si las cifras y conceptos no fueron tomados de los libros autorizados, motivo por el cual se comprobará que las cifras de las declaraciones y demás hayan sido tomados de la información que consta en los mismos.

- c) Se comprobará que los contribuyentes hayan formulado y presentado las declaraciones a las que están sujetos. El sistema fiscal mexicano está basado en gran parte en que los contribuyentes cuantifiquen las bases y calculen sobre éstas los impuestos a su cargo, además de aquellos impuestos que tienen obligación de retener y enterar.
- d) Se comprobará que haya sido pagada la participación de utilidades a los trabajadores, examinando la nómina relativa. Esto, no sólo porque su cálculo se basa en cifras declaradas para fines fiscales, sino porque es una obligación de carácter social cuyo cumplimiento interesa vivamente comprobar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### ¿Por qué el Programa de Fiscalización Permanente?

Es éste un sistema nuevo porque:

1. Se limita exclusivamente al cumplimiento de las obligaciones formales.

2. Se dirigirá a un gran número de contribuyentes que nunca antes hayan sido revisados.
3. Haciendo manifiesta la presencia por parte del fisco, se creará conciencia en el contribuyente de que en cualquier momento puede ser fiscalizado.
4. El contribuyente está en libertad de autocorregir los incumplimientos que se le descubran en sus obligaciones.
5. Las multas por impuestos omitidos serán reducidos a un 50% (Artículo 76 I del Código Fiscal de la Federación) cuando el contribuyente las pague antes de la acción del acta final.
6. El Artículo 58 III del Código Fiscal de la Federación faculta para efectuar una segunda visita a todos los contribuyentes que lo ameriten, dado que un sistema como lo es la fiscalización permanente no provocaría el impacto deseado si no fuera apoyado o complementado con las auditorías directas.

No es un sistema nuevo, ¿por qué?

1. Se enmarca dentro de las visitas domiciliarias, que ya son contempladas en el Artículo 42 Fracción 3A del Código Fiscal de la Federación.
2. Sólo abarcará el último ejercicio, también ya contemplado por el Artículo 64 Fracción 1a. del antes citado Código Fiscal de la Federación.
3. En las auditorías directas siempre han sido revisadas las obligaciones formales.
4. Deriva del programa denominado de "Renuentes".

¿A quién va dirigido el Programa de Fiscalización Permanente?

1. En su etapa inicial, sólo abarcará a contribuyentes mayores cuyos ingresos no excedan de 500 millones de pesos.

2. Se exceptúa tanto a los contribuyentes menores como a aquéllos cuyos ingresos anuales rebasan la cifra antes mencionada. Se excluyen también los contribuyentes que por el ejercicio a revisar han sido, o van a ser dictaminados para efectos fiscales por un Licenciado en Contaduría o Contador Público.
  
3. Si por deficiencias en las fuentes de programación se incluyeron en las órdenes a contribuyentes como los ya mencionados, los visitantes se limitarán a verificar que se encuentren dentro de los casos expuestos anteriormente, asentando por escrito en una cédula los datos de los documentos relativos, y ya no se efectuará sobre ellos la fiscalización permanente, cancelándose así las órdenes relativas.

¿Quién realizará el Programa de Fiscalización Permanente?

En un principio el Programa de Fiscalización Permanente se llevará a cabo con parte del personal de la Administración Fiscal Regional local, que estará dedicada a la revisión

sión de escritorio de declaraciones, trabajando en coordi  
nación, y por separado con personal de la Dirección de  
Auditoría de las distintas Tesorerías de las Entidades Fe  
derativas, logrando con esto abarcar a un gran número de  
contribuyentes.

Se tiene el propósito de que la fiscalización permanente  
sea realizada por pasantes y estudiantes de la Licenciatu  
ra en Contaduría Pública y demás carreras afines, a quie  
nes se les impartirá un curso de inducción y capacitación,  
siendo supervisados por personal experimentado de la Admi  
nistración Fiscal Regional de cada localidad y, en su ca  
so, por la Dirección de Auditoría de las distintas Tesore  
rías de las Entidades Federativas.

Será llevada a cabo esta labor por los estudiantes de la  
Licenciatura en Contaduría Pública, en atención al progra  
ma de emergencia para la producción de empleos, por la ne  
cesidad que tienen los pasantes y estudiantes de cumplir  
con su servicio social, así como de iniciarse en la prác  
tica de un aspecto de vital importancia de su carrera,  
como lo es el aspecto fiscal.

## Fundamentos jurídicos del Programa de Fiscalización Permanente:

El fundamento del Programa de Fiscalización Permanente se encuentra en el Artículo 40 transitorio de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal para el año de 1984. Tal Artículo establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inicie en el año de 1983 un programa de comprobación permanente del cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes más importantes del país.

Precisamente, se estableció el Programa de Fiscalización Permanente, de obligaciones básicas de los contribuyentes, para dar una imagen de permanencia del fisco. La esencia que guía al Programa en la forma en que está integrado como al desarrollarse en la práctica, es la contenida en el Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, sin aplicar literalmente el texto del mismo; por lo cual se procurará adecuar a dicho Programa el texto del Artículo 58 del mencionado Código.

La reducción de las multas por omisión de impuestos paga-

dos antes del levantamiento del acta final, consta en el Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

¿Cómo se llevarán a cabo las órdenes dentro del Programa de Fiscalización Permanente?

Por medio de la Administración Fiscal Regional de cada localidad y, en su caso, por la Dirección de Auditoría de la Tesorería de las Entidades Federativas correspondientes, la programación de las órdenes se hará en base a:

1. Listados de contribuyentes que no presentaron declaraciones y que reciben de recaudación.
2. Los padrones del Centro de Cómputo Regional, o Federal y Estatal, que correspondan.

Estas fuentes de programación deberán ser debidamente evaluadas con objeto de cerciorarse sobre su confiabilidad y en la medida que lo sean, se utilizarán.

Será conveniente también que la programación se lleve a cabo "peinando calles", después de haber zonificado cada ciudad.

La fiscalización permanente y la coordinación con Entidades Federativas.

Basándose en los convenios de colaboración administrativa existentes, es factible coordinar la Dirección de Auditoría de la Tesorería de las Entidades Federativas, en cada localidad, con la Administración Fiscal Regional que corresponde, para que efectúen visitas conjuntas en base a una sola orden. Lo anterior, con objeto de evitar que, si se realizan estas funciones por separado, incidan en los mismos contribuyentes y lleguen a resultados diferentes y tomando en consideración que las tesorerías no tienen facultades para revisar el Impuesto sobre la Renta a contribuyentes mayores.

### RESULTADOS Y PERSPECTIVAS DE LA FISCALIZACION NACIONAL

La administración de la fiscalización a nivel nacional lo

gró realizar en el año de 1983, 32,567 revisiones en todos sus medios existentes. En relación a los resultados obtenidos en el año de 1982, que fueron de 21,278 revisiones, la cifra anterior representa un crecimiento del 53.05%, lo que, aunado a lo anterior en 1983, se lograron detectar 7275.60 millones de pesos en diferencias de impuestos, comparado con 5760.40 millones de pesos en 1982, lo cual representa un 26.31% de incremento en 1983.

Los resultados obtenidos en el año de 1983 se lograron gracias a la agilización de los sistemas, como lo fueron la implementación de la fiscalización permanente en revisión de declaraciones, la utilización únicamente de revisión normal y cíclica en la revisión de dictámenes, y el apoyo a las auditorías directas derivado de los resultados de la fiscalización permanente.

Para el año de 1984, se tiene previsto lograr una meta global de 52,933 revisiones, lo que implica un incremento del 148.77% en relación a 1982 y el 62.53% en contraste con 1983.

En lo referente a diferencias de impuestos, se pretende lo

grar para el año de 1984 un total de 18,174.33 millones de pesos, lo que representa un 215.51% de incremento en relación a 1982 y un 149.80% en relación a 1983.

Desglosando los resultados obtenidos en el año de 1983 en los diferentes medios de fiscalización, se tienen las consideraciones siguientes:

En auditorías directas, se logró un resultado de 3367 revisiones en 1983, comparado con 4416 realizadas en 1982, lo que implica un decremento de —23.75%.

En diferencias de impuestos detectadas en auditorías directas, se lograron en 1983 3091.30 millones de pesos en relación a 1982, donde se obtuvieron 3311.40 millones de pesos, obteniéndose una tasa de crecimiento negativa de —6.65%. Lo anterior se debió a renunciaciones del personal y al apoyo al Programa de Fiscalización Permanente.

En otro de los medios de fiscalización, como lo es el Programa de Fiscalización Permanente, se obtuvieron grandes logros, lo que demostró la efectividad del sistema. En

1983, se lograron hacer 10,433 revisiones que, en relación con 3850 revisiones efectuadas en 1982, representa un 170.99% de crecimiento, lo que trae efectos sumamente positivos a la presencia del fisco sobre el universo de contribuyentes.

Por lo que respecta a diferencias de impuestos, en el Programa de Fiscalización Permanente se obtuvieron en 1983, 1646.30 millones de pesos que, comparados con los resultados obtenidos en 1982, en que se obtuvieron 890.10 millones de pesos, representan una tasa de crecimiento de 84.95%.

En lo referente a la fiscalización efectuada a través de la revisión de dictámenes, los resultados son considerados como altamente satisfactorios. En 1983 fueron efectuadas 18,767 revisiones, que en contraste con 13,012 revisiones logradas en 1982, representan un 44.23% de crecimiento, con lo cual se continúa fiscalizando a un mayor número de contribuyentes.

En cuanto a las diferencias de impuestos derivadas de las revisiones de dictámenes, en 1983 fueron por la cantidad

de 2538.00 millones de pesos, superando a lo logrado en 1982 por 1558.90 millones de pesos. La tasa de crecimiento por este concepto fue de 62.80%.

En resumen, éstos son los resultados obtenidos en la fiscalización a nivel nacional durante 1983, su comparación con 1982 -para evaluar resultados- y su perspectiva para 1984. Resalta un crecimiento de 53.05% de revisiones en 1983, respecto a 1982, y un incremento del 26.31% en diferencias de impuestos detectadas, a la vez que una proyección del 148.77% de incremento en revisiones y el 215.51% en diferencias de impuestos para 1984, en relación a 1982, todo lo cual repercute indirectamente en la recaudación de impuestos a nivel nacional.

## CONCLUSIONES

La Dirección General de Fiscalización es el Órgano que tiene a su cargo vigilar el correcto cumplimiento en materia de impuestos. Esta actividad, tiene como objetivo salvaguardar los intereses del Fisco Federal por medio de diversos sistemas de Fiscalización, pero principalmente a través del Programa de Fiscalización Permanente.

El Programa de Fiscalización Permanente consiste en comprobar exclusivamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del Contribuyente.

Con el Programa de Fiscalización Permanente, se crea conciencia en el Contribuyente de que debe cumplir con sus obligaciones fiscales; de no ser éste su caso, puede sentir la vigilancia del Fisco y ser objeto de fiscalización.

En conclusión, considero importante que el Contribuyente se preocupe por promover el correcto, adecuado y oportuno pago de sus obligaciones fiscales en beneficio propio y del país.

## BIBLIOGRAFIA

1. PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA  
ARTHUR W. HOLMES  
WAYNE S. OVERMEYER  
EDITORIAL CECSA  
MEXICO, D. F. 1980
2. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO  
HUBARD DEFFIS RENE  
TESIS UNAM  
MEXICO, D. F. 1966
3. AUDITORIA I  
OSORIO SANCHEZ ISRAEL  
EDITORIAL ECASA  
MEXICO, D. F. 1978
4. DECLARACIONES SOBRE CONFIDENCIALIDAD (SECRETO PROFESIONAL)  
FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES  
REVISTA CONTADURIA PUBLICA  
MEXICO, D. F. SEPTIEMBRE DE 1981
5. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
6. EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO  
GONZALEZ MAGAÑA JAIME EMILIO  
TESIS UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS HIDALGO  
HIDALGO 1977
7. EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA  
TELLEZ TREJO BENJAMIN ROLANDO  
EDITORIAL ECASA  
MEXICO, D. F. 1983
8. CONTENIDO Y TERMINOLOGIA DEL DICTAMEN  
CRESPO MOLINA EMANUEL  
TESIS UNAM  
MEXICO, D. F. 1984
9. GUIA PARA EL DICTAMEN FISCAL  
CALVO LANGARICA CESAR  
ROBLEDO AVILA RAMÓN  
EDITORIAL PAC  
MEXICO, D. F. 1983

## BIBLIOGRAFIA

(Continúa)

10. APUNTES DE LA MATERIA AUDITORIA II  
C.P. ENRIQUE PEREZ COLIN  
OCTAVO SEMESTRE UNAM
11. EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS  
COMITE INTERNACIONAL DE PRACTICAS DE AUDITORIA DE LA  
FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES  
REVISTA CONTADURIA PUBLICA  
MEXICO, D. F. SEPTIEMBRE DE 1984
12. AUDITORIA DE CUENTAS POR COBRAR  
HERNANDEZ BELMONT MIGUEL  
TESIS ESCA  
MEXICO, D. F. 1980
13. LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL Y LA  
VIGILANCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES  
RODRIGUEZ ROCHA MANUEL  
REVISTA DIRECCION Y CONTROL  
MEXICO, D. F. ABRIL DE 1973
14. LA FUNCION DE FISCALIZACION  
ROBLES S. RAUL  
REVISTA DIRECCION Y CONTROL  
MEXICO, D. F. ABRIL DE 1980
15. PROGRAMA DE FISCALIZACION PERMANENTE  
DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION  
MEXICO, D. F. 1° DE JULIO DE 1983
16. PROGRAMA DE SIMPLIFICACION ADMINISTRATIVA 1984-1985  
SHyCP, SUBSECRETARIA DE INGRESOS,  
DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION  
MEXICO, D. F. SEPTIEMBRE 13 DE 1984
17. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
EDITORIAL THEMIS  
MEXICO, D. F. 1984
18. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
EDITORIAL THEMIS  
MEXICO, D. F. 1984