

Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

A U D I T O R I A F I S C A L

T E S I S

Que para obtener el título de:
licenciado en contaduría

p r e s e n t a :

MARIA ESTELA JAHEL RAMIREZ SOUZA

MEXICO, D. F.

1985



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

	Pág.
INTRODUCCION	
CAPITULO I	AUDITORIA FISCAL
	I.1. Antecedentes.....3
	I.2. Objetivos.....18
	I.3. Sustentación legal.....21
	I.4. La Auditoría Fiscal y el Programa de Fiscalización Permanente.....24
CAPITULO II	AUDITORIA FINANCIERA Y SUS EFECTOS FISCA- LES:
	II.1 Concepto de Auditoría Financiera.....26
	II.2 El Contador Público dentro del campo de actuación de la Auditoría Finan- ciera.....30
	II.3 El Contador Público en relación con la Auditoría Fiscal.....36

CAPITULO III	LA PLANEACION COMO UNO DE LOS ELEMENTOS PRIMORDIALES PARA LA REALIZACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA Y SUS EFECTOS FISCALES.	Pág.
	III.1. A quién se dirige.....	46
	III.2. Qué tipo de servicio le va a proporcionar.....	46
	III.3. Con qué personal debe contar el Auditor.....	51
	III.4. Bajo qué normas y procedimientos debe trabajar el Auditor.....	55
	III.5. Conocer los diferentes tipos de dictámenes.....	61
CAPITULO IV	DISPOSICIONES LEGALES QUE DEBE CONOCER EL CONTADOR PUBLICO AL DICTAMINAR FISCALMENTE.	76
CONCLUSIONES	94
BIBLIOGRAFIA	96

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

Los diversos problemas que se presentan en un país, que aún no ha obtenido su pleno desarrollo industrial y económico como es la situación actual de México, ha tenido la necesidad imperiosa de armonizar todas aquellas actividades que -- por su naturaleza repercuten en el progreso de toda una comunidad.

Es por ello que ha sido inevitable crear organizaciones que se encarguen de controlar la economía del pueblo en general ya que día a día el complejo mundo de los negocios requiere de una mayor vigilancia de los ingresos que obtienen -- las empresas y los contribuyentes.

La adecuada planeación, constitución, administración y liquidación de una empresa, implica la consideración del --- régimen tributario que afecte sus operaciones; por lo que los empresarios han palpado la necesidad de asesorarse de profesio

nales especializados en el campo impositivo, eligiendo en la mayoría de los casos al Contador Público.

Incuestionablemente que la materia tributaria es una de las disciplinas del derecho público, sin embargo, en atención a que la correcta determinación de las bases impositivas requiere del dominio general de la técnica contable, el Contador Público se ha visto obligado a profundizar en el estudio teórico y la aplicación práctica de las leyes impositivas, que como se explican en este trabajo, dichas leyes se van conectando entre sí, y son de gran ayuda tanto para el Contador Público como para los contribuyentes, que deben de conocer cuáles son las disposiciones legales que determinan sus derechos y obligaciones.

Es propósito de este estudio contribuir al conocimiento de las funciones básicas que puede realizar el Contador Público, en relación con el área fiscal.

C A P I T U L O I

AUDITORIA FISCAL

Antecedentes

La importancia de las diversas operaciones que se -- realizan cotidianamente en el desarrollo de las economías de - los pueblos ha creado la necesidad de realizar una serie de es -- fuerzos tendientes a controlar dichas operaciones, así como -- contar con información oportuna, veráz y eficaz de los diver-- sos sectores que forman la economía de los pueblos.

Las anteriores consideraciones han fundamentado la - conveniencia de crear un sistema de control de las diferentes operaciones, y como consecuencia el cumplimiento de las obliga -- ciones fiscales, ya que toda operación se encuentra relaciona -- da con la ejecución de las obligaciones fiscales, las cuales a través del tiempo han tomado más auge en el mundo de los nego -- cios.

En México existe una organización encargada de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dicha organización es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual tenía la necesidad de apoyarse en una Institución en donde se mantuviera el mayor control y manejo de las obligaciones fiscales.

Es así como surge el 21 de Abril de 1959, siendo Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, el --- Lic. Adolfo López Mateos, el decreto que establecía la Auditoría Fiscal Federal.

En el Diario Oficial de fecha 30 de abril de 1959, - fue publicado dicho decreto.

En este decreto se establecía la Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta nueva Institución estaría a cargo de un Conta-- dos Público Titulado que sería auxiliado por funcionarios y empleados que le asignará la misma Secretaría.

En base a este decreto se fundó una de las Institu-- ciones más importantes de nuestro país, a la cual le fueron -- otorgadas diversas facultades para el buen funcionamiento de - los objetivos planeados antes de su creación.

Se suscitaron diversas controversias, debido a que --

dió origen a la duplicidad de funciones, puesto que las facultades de que gozaba la Auditoría Fiscal Federal le pertenecían a otras leyes, como son: La Ley del Impuesto Sobre la Renta y Reglamento, Código Aduanero, Código Fiscal Federal y Reglamento. Esta situación llevó a que el Poder Ejecutivo tomara una decisión, la cual sería la derogación de dicho decreto, y es así que con fecha 1º de Abril de 1967, quedó derogado el decreto siendo en aquel entonces Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, el Lic. Gustavo Díaz Ordáz.

A partir de esa fecha entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, por lo cual la Auditoría Fiscal Federal, basa su funcionamiento en los artículos 83 y 84 del mismo Código.

El precepto anterior trajo como consecuencia que la Auditoría Fiscal Federal funcionará sólo de hecho, ya que en el aspecto legal se encontraba interrumpido.

En aquel entonces existía la duda acerca de la existencia o inexistencia legal de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, esta situación tuvo solución mediante el decreto presidencial del 4 de junio de 1971, en el que se expidió el reglamento de Funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, publicado el 14 de junio de ese mismo año, estableciendo que dicha Dirección era una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este reglamento se com--

plementó con el acuerdo No. 101-330, firmado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial del 17 de agosto de 1971, este reglamento le concedió facultades para practicar visitas domiciliarias. Contra este reglamento surgieron juicios de amparo demostrando que no se podía instituir una dependencia en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por que era un organismo que carecía de una base legal.

Era cierto, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal no contaba con una existencia legal que la apoyara, por lo cual la mayoría de los causantes ganaron los juicios ya que para este reglamento no existía ningún fundamento lícito.

Esto obligó al Poder Ejecutivo Federal a tomar una decisión después de 7 meses se expidió un reglamento del funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal con fecha 13 de enero de 1972 que fue publicado en el Diario Oficial el 16 de marzo de 1972.

Con este reglamento se establece definitivamente la situación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que señalaba en su artículo 57 la competencia de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El 31 de diciembre de 1979, al expedirse el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú

blico, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal cambió de nombre y fue creada la Dirección General de Fiscalización. En el Diario Oficial del 29 de febrero de 1984 fue publicado el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Dicho reglamento entra en vigor el 31 de marzo de 1984, este reglamento se ha creado con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por considerarlo de gran importancia, a continuación se hará mención del Reglamento del Código Fiscal de la Federación haciendo una breve explicación de como se encuentra compuesto.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En su Capítulo I, que corresponde a las disposiciones generales, menciona detalladamente cuáles son los organismos competentes para otorgar una autorización y para la recaudación de la contribución federal. Así mismo, señala cómo deben presentarse los avisos o solicitudes a que estén obligados los contribuyentes de acuerdo a lo que establecen las disposiciones fiscales.

En su Capítulo II, menciona los derechos y obligaciones de los Contribuyentes, este capítulo consta de cuatro secciones que son las siguientes:

Sección Primera. Del pago de la devolución y de la compensación de contribuciones.

En esta sección hace referencia de cómo se deben de pagar las contribuciones, a favor de qué organismo se deben hacer los pagos y de los recargos o intereses causados por la demora del pago.

Sección Segunda. Del Registro Federal de Contribuyentes.

Establece que es obligación de toda persona física o moral, solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, mencionando los requisitos necesarios para su obtención y para cualquier aclaración con la Autoridad Fiscal.

Sección Tercera. De la Contabilidad.

Señala que la Contabilidad deberá llevarse con el mejor orden posible, tanto en sus registros y recursos de acuerdo a las características propias de cada empresa.

Así mismo, deberán cumplir con ciertos requisitos que señala este reglamento, algunos de ellos son:

- I. "Identificar todas y cada una de las operaciones, relacionándolas con la documentación comprobatoria."
- II. "Señalar las inversiones realizadas, cotejándolas con la documentación comprobatoria".

III. "Comparar las operaciones con los saldos que den como resultados las cifras de los estados financieros.

IV. "Formular Estados Financieros".

V. "Relacionar los Estados Financieros con cada operación".

Estos requisitos son importantes porque ayudan a tener un mejor control de las operaciones que se realizan en determinados periodos.

Hace referencia de que los contribuyentes pueden -- adoptar cualquiera de los dos sistemas que se mencionan en el siguiente párrafo:

El Sistema de Registro Manual o Mecánico y el Sistema de Registro Electrónico.

El contribuyente que opte por el sistema de registro manual o mecánico, deberá llevar cuando menos el libro -- Diario y Mayor.

El contribuyente que opte por el Sistema de Registro electrónico deberá llevar como mínimo el libro mayor.

Dichos libros para cualquiera de los dos sistemas,

"Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
Art. 26 Pág. 733.

deben estar debidamente empastados, encuadernados y foliados consecutivamente.

Así mismo, cuando tengan que presentar declaraciones periódicas ante autoridades fiscales, deberán presentarlas de acuerdo a las disposiciones fiscales que establece el Código.

También señala que cuando los libros y demás registros se inutilicen parcialmente, deberán conservarse hasta que no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Sección Cuarta. De las Declaraciones, Solicitudes y Avisos.

En esta sección se hace mención de que tanto como la solicitud de inspección en el Registro Federal de Contribuyentes, así como en las declaraciones o avisos, se requiere la clave de la actividad del contribuyente. La cual deberá ser señalada de acuerdo a la actividad más preponderante que ejerza el contribuyente, la clave será señalada de acuerdo al catálogo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"Se considera actividad preponderante aquella cuya totalidad de ingresos obtenidos en un año sea superior a cualquiera de las otras actividades a que se dedique el contribuyente.

"Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
Art. 43 Pág. 742.

Tratándose de personas físicas únicamente se considerarán los ingresos por actividades empresariales o por servicios personales".

En lo que se refiere a las declaraciones, menciona que cuando se pretenda presentar una declaración complementaria, deberá llenarse la forma oficial, inclusive con los datos que no se modifican haciendo la aclaración que se trata de una declaración complementaria.

En su Capítulo III, su título es de las Facultades de las Autoridades Fiscales.

Este capítulo está compuesto de dos secciones las cuales se mencionan a continuación:

Sección I. De los dictámenes de contadores públicos.

En esta sección se señalan los requisitos que son necesarios para que el Contador Público pueda dictaminar fiscalmente. Así mismo hace referencia de los contribuyentes que deseen que sus estados financieros sean dictaminados fiscalmente, para ello deberán cumplir con ciertos requisitos que establece el presente reglamento, y que a continuación se mencionan:

1. Dar aviso a las autoridades fiscales, dicho aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el Contador Público que vaya a dictaminar.

2. El dictamen se realizará en base a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

Es importante que el contribuyente cumpla con estos requisitos, puesto que si no cumple con alguna de ellas el aviso no surtirá efecto.

Existen causas por las cuales el aviso se rechaza:

1. Cuando el Contador Público que desea dictaminar los estados financieros no esté registrado en alguno de los Colegios o su registro esté cancelado.
2. Cuando no se presenta el aviso de acuerdo al período que señala el presente reglamento, dicho período comprende dentro de los tres o cuatro meses siguientes a partir de la fecha de terminación del ejercicio fiscal.
3. Que se le haya notificado una orden de visita al contribuyente antes de que presentara su aviso ante las autoridades competentes.
4. Exista impedimento por parte del Contador Público que lo suscriba.

Por alguna de estas causas el contribuyente puede renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al Contador Público originalmente designado, siempre y cuando lo comunique a la Autoridad Fiscal competente, dentro de los tres meses si-

guientes a partir de la fecha de presentación del aviso.

Si el Contador Público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, podrá ser sustituido en cualquier tiempo, antes de que concluya el plazo para -- presentar el dictamen.

En caso de que exista 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 que se trate.

El contribuyente que presente el aviso que se ha hecho mención está obligado a presentar ante la autoridad fiscal, el dictamen relativo a Estados Financieros y los demás documentos que a continuación se mencionan:

Original y copia de cada uno de los siguientes documentos:

- I. "Dictamen relativo a 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;

y

d) Estado de cambios en la situación financiera.

También se acompañarán las notas a 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 venta, 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 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 impresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por el 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; manifestada 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 dictaminados en el ejercicio, que hayan sido presentados.

- 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 los cuales el -- contribuyente sea responsable solidario como - retenedor y,
- n) Aviso firmado por el Contador Público, señalando los registros especiales que lleve el con-- tribuyente en su caso.

V. Forma oficial de información estadística.

Todos estos documentos que han sido mencionados, son indispensables para la dictaminación fiscal. Ya que con esta documentación se obtiene la fuente de información más completa, porque se encuentra integrada por todas las operaciones -- que se realizan en un período determinado.

También se hace mención de las causas por las cuales se puede cancelar el registro que se les otorga a los Contadores Públicos para dictaminar.

Dichas causas pueden ser:

Cuando el Contador Público acumule tres amonestaciones, éstas amonestaciones pueden ser:

1. Se presente la información incompleta.
2. No cumpla con los requisitos que señala la ley.
3. No formule el dictamen, debiendo hacerlo.
4. Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal.

En estos casos se suspenderá su registro hasta por un año, y la cancelación procederá:

1. Exista reincidencia en la violación, a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos, o cuando, hubiere participado en alguna comisión de delitos de carácter fiscal.

Sección Segunda. Del pago a plazo.

En esta sección explica cómo pueden pagar los Contribuyentes solicitando información a las autoridades competentes para realizar sus pagos a un plazo determinado.

Capítulo IV. Del procedimiento Administrativo de -- Ejecución.

En dicha sección se hace referencia de las garantías que otorga el organismo de la Tesorería de la Federación, mencionando a qué tasa de interés se puede otorgar un préstamo a quienes se les puede conceder dicho préstamo, etc.

Todos y cada uno de los capítulos que forman el Reglamento del Código Fiscal de la Federación son importantes, -

porque facilitan el cumplimiento de las disposiciones fiscales y ayudan a que el contribuyente tenga un mejor control de sus operaciones.

Objetivos.

El principal objetivo de la Dirección General de Fiscalización, es el de controlar y vigilar el cumplimiento de -- las obligaciones fiscales de todos los causantes.

Y para que lleve a cabo su principal objetivo dicha Dirección se encuentra auxiliada por tres direcciones que son: la Dirección de Revisión de Dictámenes, la Dirección de Revisión de Declaraciones y la Dirección de Auditoría Fiscal.

Con la ayuda de estas direcciones, la Dirección General de Fiscalización abarca los siguientes objetivos:

1. Revisión de las obligaciones fiscales a través de visitas domiciliarias.
2. Revisión de dictámenes que para efectos fiscales ha presentado la empresa a través del Contador Público registrado en esta Dirección.
3. La Revisión de las declaraciones presentadas para su revisión en esta Dirección.
4. La Dirección General de Fiscalización, se encarga de controlar, vigilar, coordinar, organizar y dirigir todas las actividades tales como sistemas, procedimientos, programas, instructivos, asesora-

miento jurídico y contable, normas y criterios de auditoría tanto a nivel central, como a nivel regional.

La Dirección General, está a cargo de un Director General el cual se encuentra auxiliado por un Subdirector General y los Directores de Revisión de Declaraciones, Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal.

Cada una de las direcciones antes mencionadas, tienen definidos sus objetivos que a continuación se explicarán mencionando cada una de ellas.

La Dirección de Revisión de Declaraciones:

Esta dirección, se encarga de revisar las declaraciones de los causantes, comprobando el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamiento federal.

Dicha dirección, debe informar a la Dirección General el resultado de las revisiones, para que ésta a su vez informe a la Procuraduría Fiscal, de la presunta comisión de delitos fiscales.

La Dirección de Revisión de Dictámenes:

La función de esta Dirección, es la autorización a los contadores públicos, para formular dictámenes, sobre los estados financieros, en relación con las declaraciones de los

causantes, llevar el registro de dichos contadores, revisar - los dictámenes que deben reunir los requisitos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

La Dirección General de Fiscalización.

Esta dirección tiene como objeto principal, ordenar y practicar visitas domiciliarias, así como, realizar los demás actos que establecen las disposiciones fiscales, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuesto, derechos, productos y aprovechamientos federales.

Esta dirección debe comunicar los resultados a las autoridades competentes.

Funciones principales de la Dirección General de Fiscalización:

La Dirección General de Fiscalización, tiene encomendada las siguientes funciones:

- a) Efectuar visitas domiciliarias a través de la Dirección de Auditoría Fiscal.
- b) Llevar a cabo la revisión de dictámenes, que para efectos fiscales ha emitido el contador público, registrado en esta Dirección.
- c) Revisar las declaraciones presentadas, esta revisión la efectúa la Dirección de Revisión de Declaraciones.

La función social de la Dirección General de Fiscalización a través de las revisiones de vigilancia, del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se traducen en los siguientes beneficios:

Los resultados de las auditorías, que repercuten en una recaudación fiscal, obtenida de los causantes que no cumplieron ni pagaron correctamente sus impuestos o dedujeron gastos indebidos, mediante esta recaudación se crean nuevas fuentes de trabajo, que aumentan el desarrollo económico y social, satisfaciendo demandas de bienes y servicios.

Sustentación legal.

Para que un Contador Público, independiente pueda dictaminar estados financieros, con fines fiscales, debe reunir ciertos requisitos.

Esta formalidad ayuda al Contador Público que desee estar autorizado para emitir dictámenes con fines fiscales, el cual deberá obtener su inscripción en el registro de Contador Público, satisfaciendo los requisitos y efectuando los trámites que a continuación se expresan:

Requisitos:

- Ser de nacionalidad mexicana.
- Poseer título de Contador Público, registrado en la Secretaría de Educación Pública.

- Ser miembro de un Colegio de Contadores Públicos reconocidos por la SEP.

Trámites:

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

Estos requisitos se mencionan en el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, a continuación se transcribe dicho artículo:

Artículo 52.- 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, las aclaraciones que dichos Contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirá cierto, salvo prueba en contrario, que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el Contador Público, que dictamina esté registrado ante las autoridades fiscales, para estos efectos. Este reglamento lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan el 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 se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de este Código.

Las opiniones e interpretaciones contenidas en 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 requeridas en este artículo, la auditoría fis--- cal, previamente suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiere reincidencia de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho re-- gistro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escri_{to} al Colegio Profesional, y en su caso a la Federación de Co-- legios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en - cuestión.

La Auditoría Fiscal y el Programa de Fiscalización - Permanente.

El plan de fiscalización permanente, tiene como fina_{lidad}, la tarea de investigar desde la pequeña a la gran empre_{sa}, pasando lógicamente por la mediana empresa si todas y cada una de ellas han cumplido eficazmente, en lo que respecta a -- las obligaciones fiscales a su cargo, teniendo lógicamente co-- mo centro captor y ejecutor a la Secretaría de Hacienda y Cré-- dito Público, que junto con la Dirección General de Fiscaliza-- ción, han emitido este programa que consiste en la prácticas - de auditorías a las empresas coadyuvándolas a las mismas, en - el caso en que no hayan cumplido oportunamente con alguna de -

las obligaciones fiscales.

Y de esta forma mantener una estrecha vigilancia por parte del Gobierno a fin de evitar la evasión de impuestos.

Por lo tanto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de este plan trata de controlar, vigilar los ingresos de la nación, que obtiene la recaudación de impuestos por conducto de la pequeña, mediana y gran empresa, estableciendo para tal efecto un plan a fin de que las empresas estén en posibilidad de cumplimentar con los requisitos exigidos por nuestras autoridades fiscales.

Este programa al igual que la auditoría fiscal tiene por objeto principal el controlar y vigilar que se estén cumpliendo las obligaciones fiscales y las disposiciones legales.

C A P I T U L O I I

AUDITORIA FINANCIERA Y SUS EFECTOS FISCALES

A manera de introducción, en el aspecto técnico, considero necesario establecer que se entiende por el concepto de auditoría y para sus efectos citaré algunos conceptos de varios autores:

En su acepción más amplia auditoría significa: Revisión, comprobación e información.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en los boletines de las normas y procedimientos dice:

"Auditoría es el examen de libros comprobantes y --- otros registros contables, de un individuo o corporación mediante el empleo y consideración sistematizada de normas que son afines a la naturaleza del examen, con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante, emitir una opinión de que los esta--

dos financieros que se formulan presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa auditada".

Para Eric L. Kohler:

"Auditoría es una revisión analítica hecha por un -- Contador Público, de control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

Para Arthur W. Holmes:

* "Auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de una persona física o moral, con el -- propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones certificar estados e informes que rinden".

** Para Mancera Hermanos y Colaboradores:

"Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corpora-----

* "Auditoría, Principios y Procedimientos, Pág. 1.

** Terminología del Contador. Pág. 31

ción, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una coo**propiedad** o de un negocio especial cualquiera, llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas de informar y dictaminar acerca de ellas".

Luis Ruíz de Velazco y Alejandro Prieto la describen como:

"La comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, las cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas, para su propia información, en estados financieros que muestran el resultado de las operaciones que se han efectuado y la situación del negocio".

Como se puede apreciar, en las definiciones anteriores todas llegan al mismo objetivo que es el de emitir una opinión sobre la exactitud e integridad de las cuentas, registros y documentos contables.

Para los efectos del tema que se trata, a continuación, se establece un concepto de Auditoría Financiera:

Para el C.P. Victor M. Mendevil Escalante, es:

"La actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y cuentas de contabilidad para de-

*Terminología del Contador, Pág. 31.

terminar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".

La Auditoría Financiera, es el campo de desarrollo profesional más completo y más interesante, porque es aquí donde el Licenciado en Contaduría, aplica la mayor parte de los conocimientos adquiridos durante su formación profesional.

Siendo la Auditoría Financiera, la actividad que ha dado mayor prestigio a la carrera de Licenciado en Contaduría, es aún mayor la responsabilidad que adquiere el Auditor de estados financieros para la sociedad, la profesión y aún consigo mismo.

Podemos decir que la Auditoría Financiera, es una actividad de carácter profesional, en donde el Contador Público utiliza diversas técnicas y procedimientos para la consecución de su objetivo primordial, que es, el de reunir los elementos de juicio suficientes para emitir de una manera objetiva y profesional la opinión que va a dar sobre los estados financieros examinados.

La necesidad del examen de estados financieros es indiscutible, tanto para el administrador como para el inversionista que lo necesita como un elemento de gran importancia para la toma de decisiones, ya que a través de el examen se puede conocer la situación financiera de la empresa que administran o en la que desean invertir y tener la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad que vive el negocio.

El Contador Público dentro del campo de actuación de la Auditoría Financiera.

Como campo de actuación profesional se debe entender aquellas actividades que un profesional con la preparación y - experiencia pueden desempeñar en la elaboración específica de su trabajo, el cual debe tener calidad, derivada de conocimientos adquiridos por medio del proceso educativo y la práctica - profesional. Deben tener responsabilidad social e independencia, ya que su instrumento de trabajo son sus conocimientos y su propia capacidad profesional.

Para entender en forma más clara el campo de actuación del Contador Público, consideramos los siguientes supuestos que se derivan de una serie de actividades tales como: Auditoría, Finanzas, Fiscal, Contabilidad, Costos, Presupuestos, etc.

Supuestos:

- *1. "Cada profesional tiene un área de actuación exclusiva en la que no puede intervenir ningún otro profesional, pues le es privativo".
2. "Dada la estrecha relación que existe entre un -- área de actividades y algunas funciones de otras áreas, un profesional puede actuar en ellas efi--

*Elementos determinantes del campo profesional del C.P. (Campo de Actuación Profesional del C.P. en México) Pág. 15-20.

cientemente como consultor".

3. "Hay un área o parte de un área de los conocimientos o habilidades de cada profesional, que puede aplicarse con más prioridad de acuerdo con su preparación, es decir, su área natural de actuación".

El Contador Público en la actualidad, al igual que otro profesionalista, tiene la necesidad en el ejercicio de sus actividades de colaborar en beneficio del interés social.

Ahora bien, los servicios profesionales que proporciona el Contador Público son de diversa índole, tendientes a hacer de cada uno de ellos una verdadera especialidad, como consecuencia del complejo mecanismo industrial y económico de la época; servicios que pueden ser clasificados en tres grupos, como sigue:

1. Servicios profesionales como colaborador directo del Estado.
2. Servicios profesionales en el ejercicio independiente de la profesión.
3. Servicios profesionales como funcionario ejecutivo de las empresas privadas.

Se ha observado, que por lo referente a la actuación del Contador Público, en las funciones del Estado, éste ha desempeñado cargos tales como:

a) Funcionario y colaborador de dependencias oficiales.

b) Catedráticos en Escuelas Superiores.

Anteriormente el Contador Público, era catalogado como un empleado modesto de oficina, sin embargo, a mediados del siglo XIX, la contabilidad tenía que enfocarse desde el punto de vista de información sobre estados financieros y así se notaba frecuentemente que el Estado contaba dentro de su organización hacendaria con un departamento que hacía llamar "Cuenta y razón rendida por la mayordomía ejercida".

Se tiene el antecedente, de que en México desde el 15 de octubre de 1522 se tenía un nombramiento distinguido para un Contador dentro de la organización funcional del Estado Real a Don Rodrigo de Albornoz, quien fincó los principales fundamentos de organización contable de la Real Hacienda en la Nueva España, posteriormente se expedieron varias Ordenanzas para reglamentar esta actividad, figurando como principal la expedida en Ocaña, España, el 17 de Febrero de 1531, denominada "Instrucción de lo que han de hacer los oficiales de la Nueva España en sus oficios".

Aún se desconocía la teoría de la partida doble, --- pero ya se hacían en forma de ser rudimentaria la separación de cargos y abonos.

La teoría de la partida doble, fue introducida en la

Nueva España el 21 de Abril de 1784, pues en los años de 1774 y 1783 se formularon las dos ediciones del primer libro escrito en Castellano que se tituló "Arte de Partida Doble Ilustrado", en el puente de Cádiz, España.

Durante esa época el título de Contador fue distinción honorable dentro de la sociedad.

Posteriormente el 25 de mayo de 1907, se graduó de Contador Público el señor Don Fernando Díaz Barroso, egresado de la Escuela de Comercio, quien con la colaboración de otros profesionales postreros, fundaron en el año de 1923, el "Instituto de Contadores Públicos Titulados"

Independientemente de la actuación del Contador Público como profesional al servicio de la Hacienda Pública, también es solicitado por el Estado, para prestar servicios impartiendo sus conocimientos de contabilidad general, análisis e interpretación de estados financieros, auditoría, impuestos, etc.

Y si bien es cierto que el Contador Público, se inició como "Tenedor de Libros", en la actualidad sus funciones han llegado mucho más lejos que el simple registro de operaciones de una determinada empresa.

En lo que se refiere a la Auditoría Financiera, hasta hace algunos años su objetivo principal era descubrir fraudes, errores contables y matemáticos cometidos por los emplea-

dos.

En la actualidad la Auditoría Financiera, ha evolucionado de un examen rutinario detallado de transacciones financieras, a un examen integral y selectivo con dos finalidades:

1. Opinar sobre la presentación de los estados financieros.
2. Hacer recomendaciones a la Dirección para mejorar los controles de sus actividades.

Y como lo expresan los boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, que:

"El trabajo de auditoría tiene como finalidad inmediata proporcionar al propio auditor los elementos de juicio y convicción necesarios para poder dar su dictamen de una manera objetiva y profesional".

Los elementos del juicio que le dan convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos para captar y reflejar en la contabilidad de los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros estén de acuerdo con los principios de contabilidad, aplicados sobre ba

ses consistentes.

Para la obtención de juicio suficiente, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso.

Las normas de auditoría que rigen los estados financieros, obligan al contador público, independiente a "Efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

El examen de control interno que realiza el Contador Público Independiente, para determinar los estados financieros se enfoca a la medida, en que el control interno permite "La obtención de información financiera, veráz y confiable.

La Auditoría Financiera, empieza con:

- *1. "Cómo un examen sistemático y objetivo de las actividades y operaciones de un organismo con la finalidad de verificar y evaluar sus resultados generando un informe de observaciones, conclusiones y recomendaciones, y en su caso, el evaluar

*Elementos de Auditoría Financiera y Operacional.
C.P. René Amador.

los estados financieros y la emisión del dictamen correspondiente".

2. "Una verificación de las operaciones, cuentas, informes o estados financieros correspondientes al período examinado".
3. Evaluación de la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales e internas vigentes.
4. Una evaluación del sistema de control financiero.

La Auditoría Financiera, tiene un objetivo perfectamente definida que es el de proporcionar elementos para que el auditor pueda emitir un juicio sobre la razonabilidad de la información mostrada en los estados financieros.

El Contador Público en relación con la Auditoría Fiscal.

Originalmente el campo fiscal no había necesitado la intervención del Contador Público, pero debido a la constante evolución del sistema fiscal mexicano e incorporación de principios y bases de tipo contable, básicamente el Impuesto sobre la Renta, dió lugar a una legislación compleja y difícil que requería la intervención del Contador Público, con conocimientos especializados para su correcta interpretación y cumplimiento.

Fue hasta el 21 de Abril de 1959, cuando surgió el -

acontecimiento de gran importancia, el Estado reconoció la calidad profesional del Contador Público y por decreto presidencial creó la Dirección de Auditoría Fiscal (actualmente Dirección General de Fiscalización), que dió gran impulso y preponderancia a la carrera de Contador Público, al ampliarle su campo de acción.

La evolución de todas las ciencias técnicas y artes se han basado esencialmente en la investigación ampliándose -- consecuentemente los conocimientos y el campo de tal o cual -- materia. Ese desarrollo ha originado que los Contadores Públicos se profundicen en determinadas áreas, dentro del gran campo de acción que ejercen actualmente.

Los hombres de negocios y los empresarios han identificado al Contador Público como la persona idónea para asesorarlo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en atención a que por determinación de las bases imponibles de los gravámenes más importantes se requiere un profundo conocimiento de la técnica contable.

Las razones por las cuales el Contador Público se encuentra estrechamente ligado con los aspectos fiscales son:

Los constantes cambios en los ordenamientos impositivos, obligan al Contador Público a realizar estudios concienzudos y oportunos sobre:

- a) Modificaciones a las leyes y reglamentos tributarios.
- b) Circulares y oficios aclaratorios en relación a los citados ordenamientos.
- c) Declaratorios de exención de impuestos.
- d) Plazos para la presentación de todo tipo de avisos o declaraciones ante las autoridades fiscales.
- e) Decretos derogados o estableciendo obligaciones impositivas.
- f) etcétera.

En base a estas razones los contadores públicos ofrecen servicios los cuales son:

- a) Información oportuna a clientes y colaboradores.
- b) Asesoría Fiscal.
- c) Planeación fiscal financiera.
- d) Formulación y revisión de declaraciones.
- e) Preparación tramitación y representación del cliente por solicitudes y avisos diversos que establecen las disposiciones fiscales.
- f) Dictamen para efectos fiscales o aclaraciones en materia fiscal sobre dictamen de los estados financieros ante la "D. G. F."
- g) Peritajes fiscales con juicios ante el tribunal fiscal de la federación.
- h) Asesor fiscal en el campo internacional.
- i) Participación en la elaboración de estudios y pro

yectos de ley y reglamentos.

j) Estudios fiscales especiales sobre las obligaciones tributarias de las empresas.

I. Información oportuna a clientes y colaboradores.

Se debe mantener informado a los miembros de su despacho, lo mismo que a sus clientes en la forma más clara concisa posible, de todas las reformas o adiciones a la legislación fiscal vigente que tuviere especial significado y en general - de cualquier situación de interés y utilidad.

II. Asesoría Fiscal.

La asesoría fiscal es una actividad de información - y difusión con el propósito de lograr una recta conciencia a - los contribuyentes sobre el cumplimiento adecuado de todas las obligaciones fiscales de la empresa.

Por tal motivo, la labor del asesor fiscal tiene por objeto sugerir, conocer y facilitar al cliente sus obligaciones fiscales al nivel mínimo compatible, así como cerciorarse de un adecuado cumplimiento.

III. Planeación Fiscal Financiera.

Uno de los servicios de tipo fiscal de mayor utilidad e importancia para el cliente, prestados por especialistas es la planeación de sus operaciones futuras desde el punto de vista fiscal, ya que a través de ésta puede estimarse previa-

mente la magnitud de la carga tributaria y aprovechar las ventajas establecidas por la ley para lograr adoptar la mejor estructura legal de la empresa y colocar al cliente en la mejor situación fiscal antes de la consumación del hecho generador de crédito fiscal.

La planeación puede entenderse como el proceso para decidir las acciones que deben realizarse en el futuro. Generalmente el proceso de planeación consiste en considerar las diferentes alternativas en el curso de las acciones y decidir cuál de ellas es la mejor.

No hay duda de que en un futuro no lejano la planeación anticipada en materia fiscal difundirá cada vez más a -- fin de conocer los probables efectos fiscales, de las operaciones futuras y para aprovechar las ventajas que permitan las leyes y así aminorar la carga fiscal.

Sin embargo, una vez llevado a cabo lo planeado para que éste dé el máximo rendimiento, conviene se verifique la -- eficiencia del plan a través de una adecuada supervisión labor que deberá efectuarse en forma periódica a través del cuestionario fiscal elaborado por los especialistas así como de visitas a la empresa con el objetivo de evitar situaciones irregulares en el aspecto impositivo.

Generalmente se incluyen en estos cuestionarios, los aspectos más importantes contenidos en la Ley del Impuesto so-

bre la Renta, Ley de Impuesto al Valor Agregado, Ley del Seguro Social, Código Fiscal de la Federación, Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, y Ley Federal del Trabajo.

IV. Formulación y revisión de declaraciones.

Generalmente este servicio es solicitado por mayor frecuencia por los clientes debido a la dificultad que presenta su elaboración, así como, la correcta determinación del impuesto.

Tratándose de la declaración del impuesto sobre la renta, su preparación deberá estar respaldada por los papeles de trabajo que contendrán la correcta clasificación de los gastos. Así como un análisis, comparación de ciertas cifras con la declaración del año anterior, comprobación en forma cruzada de los datos contenidos en la carátula con los anexos correlativos, ajustes, verificación de las bases calculadas y el cálculo de los impuestos.

V. Preparación, Tramitación y representación del cliente por solicitud y avisos que establecen las disposiciones fiscales.

El cliente con frecuencia se encuentra ante la necesidad de presentar avisos o solicitudes diversos ante las autoridades, por lo que generalmente acuden ante un contador público que les proporcione este servicio.

Esos servicios generalmente son:

- Tramitar ante dichas autoridades las solicitudes de autorización para diferentes asuntos, entre otros.
- . Prórrogas, en la presentación de declaraciones.
- . Tramitación de incentivos fiscales.
- . Permisos para aplicar métodos de depreciación acelerada.
- . Devoluciones de impuesto.
- . Condonación total o parcial de multas.
- . Compensación entre impuestos diferentes.
- . Reducción de pagos provisionales.
- . Autorización para destruir inventarios obsoletos.
- . Autorización para el cambio del período del ejercicio fiscal.
- . Autorización para no retención de impuesto en enajenación de acciones.

VI. Dictamen para efectos fiscales.

Para llevar a cabo la auditoría para efectos fiscales, la formulación y procedimientos son los mismos que para el caso de una auditoría de estados financieros, el especialista en impuesto participa en la revisión del trabajo desde el punto de vista impositivo, para conocer la situación del causante, emitir el correspondiente dictamen para efectos fiscales y ayudar en las aclaraciones necesarias relacionadas con -

el dictamen cuando así lo requieran las autoridades correspondientes.

VII. Peritajes fiscales.

Los peritajes de índole fiscal se derivan de controversias entre las autoridades fiscales y contribuyentes, por lo que el servicio del asesor fiscal es solicitado para aclarar hechos o probar situaciones tanto por dichas autoridades como por particulares respecto a interpretaciones erróneas por parte de las autoridades fiscales en las leyes tributarias o mala fé de los contribuyentes que originan la evasión ilegal, parcial o total del pago de sus impuestos y en general aquello que afecte o se traduzca en movimientos contables, así como la relación con el cumplimiento y aplicación de las leyes impositivas.

VIII. Asesor Fiscal en el Campo Internacional.

El asesor fiscal debe poseer conocimientos en el campo internacional, para poder intervenir y asesorar en los planes de inversión internacional, desde el punto de vista de los impuestos nacionales del país en que se efectúe y en relación y correspondencia con las cargas fiscales impuestas en el país del que provenga el capital.

IX. Participación en la elaboración de estudios de proyectos de Ley y reglamentos.

La colaboración de asesor con las autoridades fisca-

les en la formulación de leyes, circulares, etc., es un factor importante por la valía de sus observaciones siendo por eso necesario una participación más directa para que las obligaciones que la ley establece sean justas, para lograr la equidad en la carga fiscal y para que las leyes sean claras y redactadas en tal forma que faciliten su observancia y razonable presentación.

X. Estudios Fiscales especiales.

Existe gran diversidad de estudios fiscales especiales, que pueden llevar a cabo el especialista en impuestos --- aplicables a funciones, liquidaciones, adquisiciones de empresa, venta de inmuebles, etc., así como la colaboración de instructivos, para facilitar al cotribuyente el mecanismo en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C A P I T U L O I I I

LA PLANEACION COMO UNO DE LOS ELEMENTOS PRIMORDIALES PARA LA REALIZACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA PARA EFECTOS FISCALES.

La planeación consiste en fijar el curso concreto - de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios -- que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para - realizarlo y las determinaciones de tiempo y de números nece- sarios para su realización.

En general se puede decir que planear una auditoría es determinar qué área de los estados financieros se van a -- revisar, mediante qué procedimientos, con qué extensión y - - oportunidad y que papeles de trabajo se van a formular.

Teniendo en cuenta que los objetivos principales de este tipo de revisiones son:

- a). Determinar los ingresos omitidos.
- b). Verificar que los costos y gastos sean reales y que estén debidamente documentados.

c). Que los principios de contabilidad generalmente aceptados hayan sido observados.

La planeación de la revisión se llevará a cabo, te niendo en cuenta las características propias de la empresa - tanto en su aspecto legal como fiscal, su estructura administrativa, su organización contable, los signos externos relacionados con la misma y su control interno.

A Quien se dirige.

Para llevar a cabo cualquier Auditoría, es conve--- niente que antes de que el Contador Público Independiente se responsabilice de efectuar cualquier trabajo, conozca la entidad sujeta a investigación con la finalidad de planear su traabajo, ya que debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar qué actividades o funciones específicas debe delegar a sus ayudantes.

Que tipo de servicio se va a proporcionar.

Antes de iniciar una auditoría, el auditor debe com prender clara y precisamente el alcance del trabajo que va a realizar y de la clase de auditoría que su cliente desea. Desde de el punto de vista del auditor, el tipo de auditoría se determina en gran parte por el sistema de control interno en -- uso y antes de realizar su trabajo, el auditor debe investi-- gar concienzudamente este sistema.

Montgomery define un sistema de control interno como sigue:

"Tal sistema consiste en organizar los registros y métodos y detalles de contabilidad de un establecimiento, de manera que ninguna parte de las cuentas o de los procedimientos usados queden bajo control absoluto o independiente de una sola persona, sino que, por el contrario, el trabajo de un empleado sea complementario del otro y que se haga una revisión continua de los detalles del negocio".

No existe una clasificación uniforme de los contratos de Auditoría, pero éstas se dividen de la siguiente manera;

I. Atendiendo a las personas que la practican, la auditoría puede ser;

a). Auditoría interna generalmente practicada por funcionarios o empleados de la propia empresa en que se realiza.

b). Auditoría externa practicada por Contador Público Independiente.

II. Atendiendo a la periodicidad en que se practica, la Auditoría puede ser:

1. Auditoría continua o constante, el término "Auditoría continua" se refiere más al tiempo en que se hace el trabajo que al tipo de auditoría. La auditoría continua es-

hasta cierto punto, una auditoría detallada, cuyas partes se complementan mensualmente o a intervalos regulares durante el año o ejercicio contable. Es el término para designar el servicio prestado por un auditor que hace exámenes periódicos de diversas porciones de los registros de contabilidad, con el objeto de dejar finalmente revisadas las transacciones de todo el ejercicio.

2. Periódica o esporádica. La que se practica en cualquier tiempo (ocasional) a través de la auditoría externa.

III. Atendiendo a su objetivo, la auditoría puede ser:

1. Auditoría de caja. La auditoría de caja - consiste en el examen de los libros, cuentas y comprobantes de una negociación, para asegurarse de que las transacciones en efectivo han sido correctamente manejadas y registradas. En este caso el trabajo del auditor está más o menos confinado a los registros cuando es necesario quedar satisfecho de que;

1. Se haya registrado todo el dinero recibido.

2. Todo el efectivo que debió recibirse se haya registrado.

3. Se hayan registrado debidamente todos los desembolsos.

4. Todos los desembolsos registrados hayan sido debidamente autorizados.

2. Auditoría de balance. La mayor parte de las auditorías pueden incluirse en la clasificación de "Auditoría de balance", si bien no hay uniformidad en lo que respecta al alcance del trabajo o la estricta definición del término una auditoría de balance consiste en;

a). Que por el examen de los libros, cuentas y comprobantes de un negocio el auditor pueda considerarse satisfecho de que el balance refleja verdadera y exactamente la situación y condición financiera de la negociación en una fecha determinada; y,

b). Un examen de las cuentas de pérdidas y ganancias y superavit, así como el sistema de contabilidad empleado.

La Auditoría de balance, se refiere a la verificación, comprobación y estimación de las cuentas de balance, a través de una Auditoría Interna o de una Externa,

c). Auditoría detallada o de movimiento. Comprende la revisión de todas las operaciones realizadas por una empresa generalmente cuando carecen de un buen sistema de contabi-

lidad. La Auditoría detallada, debe practicarse cuando se de-
see o estime necesario una verificación completa, sobre todo-
en los siguientes casos:

1. Cuando se desea descubrir o evitar una malversa-
ción.
2. Cuando el negocio no tenga un sistema de control
interno.
3. Cuando el sistema de control interno no ofrezca-
la seguridad suficiente de que el trabajo de de-
talle de los diversos departamentos se efectúa -
correctamente.

Puede decirse que una auditoría detallada es la com-
binación de una auditoría de balance y de una auditoría de ca-
ja, complementada con un anexo de todos los demás libros de -
entrada original.

No solamente debe precisarse la situación financie-
ra al final del ejercicio, sino que deben de verificarse to--
das las transacciones realizadas durante el mismo.

d). Auditoría Especial. Comprende la revisión de --
cualquier renglón de los estados financieros de una empresa,-
pudiendo ser realizada por medio de una auditoría interna o a
través de una externa.

IV. Investigaciones desde el punto de vista contable.

Una investigación es un examen de los libros y registros con un propósito especial para:

1. Financiamiento (cuando otras personas están interesadas en financiar la empresa).
2. Estados para el Gobierno y otras Autoridades.
3. Estados referentes a reorganizaciones, sindicaturas, etc.
4. Cuentas de transacciones específicas en casos de disputa como:
 - a) Infringimiento de patentes.
 - b) Contratos.
 - c) Sucesiones y fideicomisos.
 - d) Liquidación de sociedades.
 - e) Reclamaciones de seguros.

En la investigación, se suele conseguir el procedimiento general de la auditoría, pero el auditor varía su programa y lo adapta a cada caso particular. Con frecuencia, se omite la verificación detallada y determinados aspectos de la auditoría se aplican de una manera algo superficial, tratando de digerir la atención, con amplitud, hacia aquellas partes -- que se consideran fundamentales con el fin de conseguir el propósito que se desea.

Con que personal debe contar el auditor.

El Auditor puede ejercer por si mismo, o por ser --

miembro de una firma de Contadores Públicos.

Una organización de Contadores Públicos generalmente se forma de los siguientes grupos:

1. Socios. En la mayoría de los casos, los Contadores Públicos se organizan en Asociaciones. En una asociación local los socios constituyen la firma. En una sucursal los socios residentes están encargados de la oficina en particular, teniendo en algunos casos autorización plena para su administración, prácticas, etc. Y para firmar los informes en nombre de la asociación.

Los trabajos se obtienen principalmente como consecuencia de las relaciones que se cultivan con las empresas mercantiles, bancos, etc.

2. Los Directores o principales. Son generalmente socios de la firma, sin embargo, en algunas organizaciones esta práctica varía, siendo los directores supervisores que informan a los socios.
3. Los Supervisores, Supervisores Jefes, Gerentes, etc. Informan a los Socios o Directores revelándoles del trabajo en detalle y asumiendo la responsabilidad por lo que haga los Contadores en jefe encargados de la ejecución de los diversos trabajos controlados.

4. Contadores en Jefe ó "Seniors". El Contador en Jefe está al cargo directo del trabajo de Auditoría delineando y supervisando la labor de detalle, en la oficina del cliente. En la mayoría de las asociaciones los Contadores en Jefe hacen los estados y redactan el informe.
5. Contadores auxiliares ó "Semi-seniors". Los Contadores auxiliares poseen generalmente alguna experiencia aunque no están suficientemente capacitados para encargarse completamente de una auditoría, Puede servir como Contadores en Jefe de auditorías simples o como ayudantes o auxiliares en auditorías más difíciles.
6. Ayudantes o Juniors. Desempeñan el trabajo de detalle de la auditoría bajo la directa supervisión del Contador en Jefe.
7. Los empleados, Mecnógrafos, Taquígrafos, tenedores de libros y algunas veces los operadores de máquinas contadoras, forman parte de la organización.

Con ayuda de este personal, el auditor realiza su trabajo con mayor eficiencia, él mismo, deberá seleccionar el personal de acuerdo a las necesidades que se presenten en el transcurso del trabajo. Ya que antes de dar comienzo a cual---

quier tipo de auditoría, el auditor debe examinar con el Gerente o socio y a veces con el mismo cliente, los arreglos - que se hayan hecho, así como toda la correspondencia referente al caso. Con el objeto de precisar el alcance de la auditoría, estimaciones del personal y periodo que deberán abarcar al formular el programa de trabajo a ejecutar.

Una vez precisado el alcance de la auditoría e inspeccionado los registros que deben examinarse, el Auditor debe fijar el procedimiento de la auditoría. Es muy importante que los puntos se dirijan hacia los objetivos principales, pero no es necesario que el auditor siga el programa estrictamente, porque en algunos casos podrá presentarse la ocasión u oportunidad de ejercitar su imaginación y buen juicio.

Al formular su programa, el Auditor debe tener presentes los resultados finales a los que pretende llegar, es decir los datos que desee obtener durante el curso de la auditoría.

Al terminar ésta deben haberse logrado el objeto -- que se deseaba y, por lo tanto, es necesario que el auditor - quede convencido de la exactitud de los datos obtenidos, con el fin de estar en posibilidad de contestarse a sí mismo, a sus jefes o a sus clientes? las preguntas que le hagan a este respecto.

Bajo que normas y procedimientos debe trabajar el - auditor.

Aplicada a la auditoría, una norma es una medida de trabajo fijada con autoridad y con sentimiento profesional.

Las normas de auditoría que los contadores públicos deberán observar, ya que son los requisitos mínimos que garantizan la calidad profesional de un trabajo de auditoría, son:

- a) Características personales de quien va a realizarlo.
- b) Reglas que deben seguir la ejecución del trabajo.
- c) Reglas sobre la manera en que debe de informar - sobre el trabajo realizado.

a) Las normas personales que establecen la capacidad profesional y la calidad humana que debe tener -- quien realice trabajos de auditoría, son:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional, teniendo como base inicial la adquisición de - los conocimientos que se imparten en Universidades o Institutos de Estudios Superiores con la obtención del título respectivo.
2. Cuidado y diligencia profesional en la ejecu-- ción de cada trabajo para realizarlo bien y en el menor tiempo posible.

3. Independencia mental al desarrollar su trabajo, -
que consiste en reunir las pruebas o elementos -
de juicio en que va a basar su opinión.

b) Las normas de ejecución del trabajo del auditor
se refieren a:

1. Planeación y supervisión.

Entendiéndose por planeación, la decisión de-
los medios que se van a emplear para lograr -
los objetivos deseados, tomando en cuenta los
elementos de que dispone y las circunstancias
que prevalecen.

En cuanto a la supervisión de las labores de
auditoría, el Contador Público es responsable
en forma personal e indeclinable, deberá ejer-
cer una constante vigilancia sobre la manera
en que se están realizando.

2. Estudio y evaluación del control interno.

El auditor siempre comenzará la fase de la --
planeación de la auditoría con el estudio y -
evaluación del control interno "el plan de or-
ganización que comprende todos los métodos --
y procedimientos que en forma coordinada se -
adoptan en un negocio para la protección de -
sus activos, la obtención de información co--
rrecta y segura, la promoción de eficiencia -

de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

El estudio y evaluación del control interno se puede realizar a través de cuestionarios diseñados -- convenientemente, con el fin de llegar a las conclusiones siguientes:

- a) Si es preciso la revisión de la empresa.
- b) Las áreas que deberán revisarse.
- c) Los procedimientos de auditoría que se van a -- aplicar.
- d) La extensión y oportunidad de esos procedimientos.

El objetivo de la aplicación de los procedimientos de auditoría, es suministrar al auditor elementos de juicios suficientes para que pueda emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de auditoría son los actos que han de realizarse en el curso de un examen no son los principios, - ni normas sino que se refieren simplemente a la metodología seguida.

3. Obtención de la evidencia suficiente y competente.

El contador público al dictaminar estados financieros adquiere una gran responsabilidad ante terceros, por lo tanto, su opinión debe estar respaldada por elementos objetivos y de certeza razonables, es decir, estos hechos deben ser comprobables.

bles a satisfacción del Contador Público.

4. Normas de información y dictamen.

El contador público opina sobre la corrección de las cifras contenidas en los estados financieros, declaraciones, registros contables y cualquier tipo de información contable. Es decir, la opinión que emita será en relación a lo siguiente:

- a) Deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con los estados financieros, declaraciones o cifras con las que ha quedado ligado su nombre y la responsabilidad que asume respecto a dichos estados.
- b) Debe aclarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación en la fecha y por el periodo a que se refieren.
- c) Debe indicar si se aplicaron los procedimientos en forma consistente.
- d) Debe indicar si se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados, en la formulación de los estados financieros.
- e) Debe mencionar todas las limitaciones relativas a:

1. El desarrollo de su trabajo (pruebas que no

pudo efectuar).

2. Qué cifras no quedaron suficientemente revisadas.

3. Qué cifras no son correctas, indicando la cantidad y el por qué así las considera.

f) Cuando considere que no ha reunido los elementos de juicio suficientes para poder emitir su opinión.

O sea, que el informe debe contener un dictamen sobre los estados financieros o una nota explicando que no es posible emitir un dictamen. Cuando no se pueda hacer un dictamen de conjunto deben expresarse las razones que lo impiden.

En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con los estados financieros el informe deberá contener una indicación clara y concisa de carácter del examen que se hizo el auditor en el caso de haberla hecho y el grado de responsabilidad que asume.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, han fijado las siguientes normas:

1.- El examen ha de realizarlo una persona que tenga estudios técnicos adecuados y capacidad como auditores.

2.- En todos los asuntos relacionados con el trabajo,

el auditor o auditores deben conservar independencia de criterio.

- 3.- Debe concederse la atención profesional debida al trabajo de examen y a la preparación de informe.

Fundamentalmente las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría.

Generalmente el auditor, no puede obtener el conocimiento que necesita con el resultado de una sola prueba, sino que frecuentemente lo consigue con el resultado de varias pruebas, circunstancias examinadas mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Esto es lo que se denomina procedimientos de auditoría.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas que forman la partida total se llama extensión o alcance de los procedimientos de la auditoría y su determinación es muy importante en la planeación de la propia auditoría.

Existiendo en las empresas operaciones de la misma naturaleza que se repiten en grandes cantidades no es posible el examen detallado de cada una de las partidas que forman una partida global por lo que el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales,

y derivado del resultado de esa muestra dar una opinión general sobre la partida global.

No es necesario que los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros se realicen en la fecha a que se refiere o en la que se cierra el período, ya que en muchos procedimientos son más útiles y mejor aplicados si se efectúan en épocas anteriores al cierre del ejercicio.

A la época en que los procedimientos de auditoría se aplican se le llama "oportunidad".

Son muchos los elementos que deben tomarse en cuenta para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría como son: el número de partidas individuales, el grado de eficiencia del control interno, el número de partidas equivocadas o con errores durante el examen, etc., por estas razones es sumamente difícil establecer reglas generales para determinar su extensión, debiendo ser el auditor quien aplicando su criterio profesional el que fije el alcance de los procedimientos que le den la certeza moral para fundar su opinión.

Diferentes tipos de Dictámenes.

Dictamen, proviene del latín (dictamen) que significa juicio que se forma o emite sobre una cosa.

El dictamen de auditoría según la definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es el siguiente:

El dictamen del contador público puede definirse como el documento suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión relativa a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado de los estados financieros de su cliente.

El dictamen de auditoría, según Mancera y Hnos., en su libro "Terminología del Contador", señala que:

"Es el documento que expide el Contador Público, con su firma al terminar una auditoría de balance y contiene dos secciones:

1. Una breve explicación del trabajo realizado.
2. Su opinión acerca de los estados financieros examinados en cuanto a si presentan de una manera razonable la situación financiera de la empresa conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente con relación al año anterior.

El dictamen es la parte más importante de la información que el auditor rinde, ya que es la expresión de su opinión con relación a los estados financieros.

Para ello sus servicios son solicitados por el cliente buscando la declaración, en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de la empresa a la fecha y por el período examinado.

La importancia de este asunto ha quedado ya reconocido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, al haber oficialmente establecido las normas de dictamen e información. Particularmente se hace referencia al artículo 2.11 del Reglamento de ética profesional relativo en los casos en que el Licenciado en Contaduría será considerado culpable de un acto -- que desacredite a la profesión en la expresión de su opinión -- sobre los estados financieros.

A continuación se mencionan las diversas formas en que el auditor puede reunir su dictamen según las circunstancias:

1. Limpio
2. Con salvedad o excepciones.
3. Negativo.
4. Abstención de opinión.

1.- Expresado como se ha mencionado implica necesariamente que el Contador Público, no tuvo limitación alguna -- en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas que estuvieran en desacuerdo con los principios de contabilidad, que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad al compararse con las utilidades en el ejercicio anterior. En estos casos -- el Contador Público puede expresar su opinión limpia o sin salvedades.

2.- Como es lógico en ocasiones el Contador Público no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia ya sea por haber estado sujeto a una limitación al alcance de su examen por existir alguna partida que no esté de acuerdo -- con los principios de contabilidad generalmente aceptados, --- etc., de aquí que cualquier excepción de importancia deberá -- reflejarse necesariamente como una salvedad o excepción al pro- pio dictamen.

En términos generales se presentan las siguientes -- clases de salvedades:

- a) Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b) Desviación en la aplicación consistente de los -- principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d) Incertidumbre.

Cuando las salvedades son importantes pero no a tal grado que haga negativa una opinión sobre los estados financieros tomando en conjunto, el dictamen se expresará únicamente - con salvedades necesarias.

Lógicamente el grado de importancia que se asigna -- a las salvedades, es materia de juicio personal por parte del profesional en vista de las circunstancias. El dictamen con -

salvedades deberá presentar dichas excepciones en tal forma, - que su alcance, significado e implicaciones queden incluidas - tan cerca como sea posible de la aseveración o declaración a - la que dichas salvedades intenten calificar mediante el uso -- de expresiones tales como "Excepto por" o "Sujeto a"

Puede hacerse referencia en el dictamen a una o va-- rias notas a los estados financieros que contengan la explica-- ción detallada de un asunto materia de salvedad o excepción,-- como en el caso de excepción por inconsistencia de los princi-- pios de contabilidad, cuando una excepción deriva de limitacio-- nes o limitaciones al alcance de la revisión, la salvedad debe-- rá expresarse dentro del cuerpo mismo del dictamen y no ser -- mencionado en las notas de los estados financieros, toda vez - que las notas son expresiones o afirmaciones del cliente y en consecuencia no pueden referirse al trabajo desarrollado por - el Contador Público.

3.- El contador público debe expresar una opinión ne-- gativa cuando como consecuencia de su examen encuentra que los estados financieros que pretende presentar la posición finan-- ciera y los resultados de operaciones de acuerdo con los prin-- cipios de contabilidad, no presentan esta posición y resulta-- dos razonablemente de acuerdo con dichos principios y las ex-- cepciones a tal grado importantes que la expresión de una opi-- nión con salvedad no sería adecuada.

Una opinión negativa debe incluir una explicación de las razones que la originaron.

4.- El abstenerse de expresar una opinión, es necesario cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante ya sea por el cliente o por las circunstancias.

La posición financiera puede verse afectada por asuntos no resueltos que influyen en la vida misma de la empresa, lo que impide al Contador Público, opinar sobre la situación financiera de la empresa, el mismo contador público deberá expresar todas las razones o motivos que dan lugar a la abstención.

Por considerarla de importancia a continuación se -- presentan los formatos de los diferentes dictámenes que se han mencionado.

Dictamen corto limpio o sin salvedad.

En mi opinión con base en el examen que practique -- los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al _____ de _____ de _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

México, D. F., a _____ de _____ de _____.

Atte.

C. P.
Céd. Prof.

Dictamen tradicional limpio o sin salvedad.

He examinado el balance general de _____
al _____ de _____ de _____, y los estados de resultados y
de cambios en la situación financiera 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 conta-
bilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré
necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos pre-
sentan razonablemente la situación financiera de _____ al --
_____ de _____ de _____, y los resultados de sus opera-
ciones del año que tardo en esa fecha de conformidad con prin-
cipios de contabilidad generalmente aceptados y aplicables so-
bre bases consistentes con las del año anterior.

México, D. F., a ____ de _____ de ____.

Atte.

C. P.

Céd. Prof.

Dictamen con salvedad o excepción.

He examinado el balance general de _____ de _____ al _____ de _____ de _____, y los estados financieros de resultados y de cambio en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyo las pruebas de los registros -- de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que -- consideraré necesarios en las circunstancias.

Excepto que los fondos de efectivo cuyo importe asciende a la cantidad de \$ 800 000.00 el cual representan el -- 6.66% del total del activo circulante.

En mi opinión, salvo por el efecto que pudiera tener la limitación al alcance a que se hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de _____ al _____ de _____ de _____, y los resultados de sus operaciones del año que tardó en esa fecha de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D. F., a ____ de _____ de _____

Atte.

C.P.
Céd. Prof.

Dictamen negativo.

En mi opinión con base en el examen que practiqué -- los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de _____ al _____ de _____ de _____ ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en -- esa fecha, por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

La compañía no registró ventas efectuadas en el ejercicio que acaba de concluir por la cantidad de \$ 5 000 000.00 y los inventarios incluyen todavía el costo de la mercancía -- vendida.

México, D. F., a ___ de _____ de _____

Atte.

C.P.
Céd. Prof.

Dictamen de Abstención de Opinión.

He examinado el balance general de _____ al _____ de _____ de _____, y los estados financieros y de cambios en la situación financiera que le son relativos, preparados por la administración de la compañía.

Por instrucciones de la gerencia no pude presenciar la toma física de los inventarios finales cuyo monto es la cantidad de \$ 60 000 000. que a la fecha están en litigio, me --- abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan.

México, D. F., a _____ de _____ de _____.

Atte.

C.P.

Céd. Prof.

Dictamen Fiscal.

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

El cuestionamiento anterior, aunado a innumerables - ventajas dió origen a que se institucionalizara el código fiscal de la federación, la legalidad del dictamen fiscal emitido por Contadores Públicos independientes, en relación con los estados financieros de los contribuyentes de gravámenes federa--les; es por ello que en este ordenamiento las autoridades pre--sumen como ciertos los hechos aceverados en los documentos que son analizados por ellos salvo que exista evidencia refutable respecto a su trabajo.

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en donde el Contador Público emite su opi--nión detallada acerca del resultado de su trabajo, debe elabo--rarse en base a los siguientes elementos:

- a) Se declara bajo protesta de decir verdad que se - emite el código y demás aplicables de este regla--mento 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.

- b) 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 señalará 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, debiéndose señalar expresamente las omisiones; este examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

c) Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que 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 retención 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.

d) Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas -- que integran los siguientes anexos:

1. Conciliación entre resultado contable y fiscal, para efectos del impuesto sobre la renta y -- otros impuestos.
2. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicios; y

3. Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

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

f) Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican a los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d), de la fracción IV del artículo 50 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 observancia de requisitos para su disfrute. El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

C A P I T U L O I V

DISCIPLINAS LEGALES QUE DEBE CONOCER EL CON TADOR PUBLICO AL DICTAMINAR FISCALMENTE.

Por el hecho de vivir dentro de una sociedad de dere
cho, la actuación del contador público, y por consiguiente la
relativa a efectos fiscales, se ve regulada por el mismo, esto
hace necesario que el profesional tenga presente la responsabi
lidad legal y moral en que incurre en el ejercicio de su profe
sión.

Con respecto a la responsabilidad legal que se ad- -
quiere al ejercer la profesión contable, y para el adecuado --
funcionamiento, existen dos grupos que son afectados:

- a) Los relacionados con la emisión del dictamen.
- b) Los relacionados con las responsabilidades del au
ditor.

Existen casos en que la responsabilidad no sólo es -
un problema de conciencia, sino que la ley fija responsabilida
des concretas, llegando a configurarse delitos, la responsabi
lidad legal, como consecuencia de sus servicios profesionales,

es de mucho significado la ausencia de dicha responsabilidad - implica que se responda legalmente a la falta cometida.

El contador público al emitir un dictamen fiscal, -- asume entre otros, ante el causante y el fisco una gran responsabilidad profesional que incluye una serie de hechos o actitudes encaminados a mantener la confianza que se ha depositado - en dicha persona.

Es muy importante que el Contador Público, tenga un amplio conocimiento de las distintas leyes que rigen la materia para el mejor funcionamiento de las obligaciones fiscales y para su desarrollo como profesional.

A continuación se señalan algunas disposiciones que regulan la actividad del Contador Público en su desarrollo profesional.

La Constitución Mexicana promulgada el 5 de febrero de 1917, señala en su artículo cuarto que todo individuo es libre de ejercer cualquier profesión u oficio, siempre y cuando sean lícitos así mismo hace referencia de los profesionistas - que requieren título para su ejercicio.

Dicho artículo a la letra dice:

Artículo 4.- A ninguna persona podrá impedirse que - se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que - le acomode siendo lícito. . .

... La ley determinará en cada Estado cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

Este artículo tiene relación con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que se mencionó en el Capítulo I, en donde se explican los requisitos que son indispensables para que el Contador Público dictamine estados financieros, -- con fines fiscales, uno de ellos es el de estar titulado y registrado en la SEP, y sea miembro de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

También el Código Civil, señala algunas disposiciones que regulan la actividad de todo profesionista.

En el artículo 2615 del Código Civil, se establece que la responsabilidad de la persona que presta servicios profesionales, en los siguientes términos "El que preste servicios profesionales solo es responsable hacia las personas a quienes sirve por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito".

Por tanto considero necesario aclarar los conceptos por lo que puede ser responsable el contador público, en el ejercicio de su trabajo.

Negligencia.- Se considera como falta de cuidado o inexactitud.

Impericia.- Se refiere a la capacidad profesional -- del Contador Público, ya que cuando no se está capacitado para desarrollar su trabajo, puede incurrir en el supuesto que se cometa.

Dolo.- Se entiende por dolo cualquier sugestión o artificio que se emplee para inducir a error o mantener en él a otra persona.

El artículo tiene relación con las normas relativas a la ejecución del trabajo, en donde se explica que el Contador Público, debe tener cuidado y diligencia al realizar su -- trabajo, así mismo entrenamiento técnico y capacidad profesional. De la misma manera en que el Código Civil guarda relación con las normas de auditoría, también se encuentra una conexión con el Código de Etica Profesional.

Considerando que una sociedad se rige por las normas legales y morales que regulan la actividad de todo individuo, es importante que el Contador Público tenga de su conocimiento el Código de Etica Profesional.

En lo que respecta a la ética profesional del código de Etica profesional que dice:

"Este código de ética profesional es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el -- ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o em--

pleado de Instituciones Públicas o Privadas.

Por lo consiguiente sea cual sea el ámbito en donde se desenvuelva el Contador Público se regirá por los siguientes principios:

- Debe contar con independencia de criterio esto es, expresar su opinión sin presión alguna.
- Calidad profesional. Al prestar su servicio el Contador Público debe proceder siempre con el mejor cuidado y diligencia.
- Preparación y calidad profesional. El Contador deberá poseer entrenamiento técnico y capacidad profesional para poder prestar sus servicios.

Responsabilidad personal. El Contador Público será responsable del trabajo que realice o de los que se lleven a cabo bajo su dirección.

Secreto Profesional. El Contador Público tiene obligación de guardar el secreto profesional en cuanto a hechos, datos o circunstancias respecto a su profesión, excepto cuando sea aceptado por su patrocinador o lo requiera la ley.

Obligación a rechazar tareas que no cumplan con la moral. De no hacerlo así faltará el honor y a la dignidad profesional.

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. Se abstendrán de aprovecharse de situaciones que puedan perjudi-

car a quien haya encontrado sus servicios.

Retribución económica. No constituye el único objetivo ni razón de ser del ejercicio de su profesión.

Respecto a los colegas y a la profesión. Mantendrán buenas relaciones con sus colaboradores, y enaltecerá la profesión.

Se han mencionado algunas de las disposiciones que regulan la actividad del Contador Público en el desarrollo de su actividad como profesionistas, en éllas se mencionan cuales son las obligaciones que debe cumplir como tal, ya que como profesional debe cumplir ante la sociedad.

A continuación se explicarán algunas disposiciones legales que debe conocer el Contador Público para el mejor funcionamiento de las obligaciones fiscales, ya que todas estas leyes le sirven al Contador Público para apoyarse en ellas y que los contribuyentes cumplan a su vez con sus respectivas obligaciones, que serán explicadas cuando así los desee el cliente por el Contador Público.

La Constitución Mexicana en el artículo 16º en su último párrafo dice:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que

se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

El Contador Público puede realizar visitas domiciliarias para revisar los libros y papeles que representan el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Contador Público realiza visitas domiciliarias, a través de su programa de fiscalización permanente el cual se encuentra en vigor.

El Código Fiscal de la Federación, hace mención en los artículos 42 al 46 de las visitas domiciliarias, estableciendo los requisitos necesarios para su buen funcionamiento.

Por considerarlo de gran importancia, a continuación se señala cada uno de ellos, con la finalidad de dar una amplia información, de lo que son las visitas domiciliarias, quién las practica y cuáles son sus requisitos.

*El Artículo 42º establece que la S.H.C.P. está facultada para comprobar que los contribuyentes y responsables solidarios cumplan con las disposiciones. La S.H.C.P. se encargará de investigar el por que, que se han omitido las contribuciones fiscales. Así mismo se encarga de rectificar errores aritméticos en las declaraciones, verificar que los contribuyentes y responsables solidarios exhiban los documentos necesarios, y de obtener las pruebas necesarias para formular la denuncia al

Ministerio Público para que ejercite la acción penal en caso de que exista la comisión de delitos.

Artículo 43º señala los requisitos que debe poseer la orden de visita, dichos requisitos son los siguientes:

- 1.- Lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.
- 2.- El nombre de la persona o personas que van a efectuar la visita.

*Código Fiscal de la Federación Ed. 1984.

Artículo 44º En el caso de visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales, los visitados responsables solidarios y los terceros están obligados a lo siguiente:

- 1.- La visita se realizará en el lugar señalado en la orden de visita.
- 2.- Si los visitantes llegan al lugar señalado en la orden de visita, y no encuentran al visitado o su representante, deben dejar un citatorio con la finalidad de que al día siguiente los esperen a la hora señalada, en caso de que no atiendan al citatorio se iniciará la visita domiciliaria con quien se encuentre.

En caso de que el visitante, note que el visitado pretende realizar maniobras para impedir el desarrollo de la visita, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Las autoridades fiscales pueden solicitar ayuda de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continuen con la visita iniciada, notificando al visitado la sustitución de visitantes para comprobar los hechos relacionados con las que estén practicando.

Artículo 45º Menciona que las personas con quien se entienda la visita domiciliaria, estan obligadas a permitir a los visitantes el acceso al lugar o lugares de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los visitantes podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la Autoridad Fiscal cuando se de alguno de los siguientes casos.

Cuando el visitante o su representante se niegue a recibir la orden.

Cuando el sistema, registros o libros de contabilidad contengan datos diferentes a las declaraciones presentadas.

Cuando no se le den las pruebas suficientes que comprueben la documentación presentada.

En caso de que los visitantes recojan la contabilidad deberán levantar acta parcial la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 del Código, donde se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades

de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales -- donde se levantará el acta final.

Artículo 46º La visita domiciliaria se realizará con forme a las siguientes reglas:

I.- En toda visita que se lleve a cabo en el domicilio fiscal se hará levantar una acta en la que conste los hechos u omisiones que hubiéren conocido los visitantes.

II.- Si la visita se realiza simultaneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final.

Los visitantes a fin de asegurar la contabilidad correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en los datos.

Como se ha mencionado en párrafos anteriores se podrán levantar actas parciales, en las que se hagan constar los hechos u omisiones de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluída.

El párrafo anterior tiene relación con el artículo - 31º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracción IV.

"El Artículo 31.IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que -

residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este artículo hace mención de las obligaciones que tienen los mexicanos para contribuir con el gasto público, esto es que deben presentar sus declaraciones de ingresos con -- las deducciones autorizadas, y pagar el monto que establece la ley.

Esta Ley se relaciona con la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Menciona en el título I las disposiciones generales, que las personas físicas y morales están obligadas al pago de impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.

*" Contribuciones de mejoras son las establecidas en esta ley a cargo de personas que se benefician en forma especial por las obras públicas proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal.

Esta Ley determina que es obligación de todos, contribuir al pago de impuestos como lo establece el artículo 31 constitucional. Asimismo, esta ley hace referencia de las facultades que tiene las autoridades fiscales del propio Departamento del Distrito Federal.

*Ley de Hacienda del Departamento del D.F.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esta Ley determina la relación entre el código fiscal de la federación su reglamento y el reglamento de la ley del impuesto al valor agregado, en las cuales establece en el artículo 32 la obligación para el pago de dicho impuesto, apoyándose en otras leyes para el mejor control de las contribuciones.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La ley del impuesto sobre la renta, menciona en su capítulo V las obligaciones que de las sociedades mercantiles, al igual que la ley de sociedades mercantiles que en sus artículos 172 y 173 y en el código de comercio en los artículos -- 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44 y 45; establecen -- las obligaciones de las sociedades, señalando cuales son los derechos y obligaciones para llevar a cabo la contabilidad por lo que es necesario que el Contador Público conozca dichas leyes, para el buen funcionamiento de las sociedades así como para el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se han mencionado las distintas leyes, detallando -- cuales son las obligaciones de los contribuyentes, para el mejor cumplimiento de las disposiciones fiscales, asimismo se -- han explicado las funciones de las sociedades y sus obligaciones, pero es importante mencionar las empresas que se dediquen a la importación y exportación de productos para estos casos -- existe el código aduanero en donde se señalan las obligaciones

y derechos de las empresas dedicadas a la importación y exportación de productos, también la legislación aduanera hace referencia a dichas operaciones.

El comercio libre en México, como en todas las naciones se puede efectuar a través de las aduanas marítimas fronterizas, interiores o aeropuertos internacionales como resultado de las siguientes operaciones aduaneras:

- a) Importación definitiva, temporal y especial. Entendiéndose por importación definitiva "El arribo de mercancías extranjeras destinadas a su consumo o uso dentro del país"; por importación temporal "la introducción de mercancías extranjeras destinadas a permanecer en el país por tiempo limitado"; y por importación especial "el retorno al país de las mercancías nacionales o nacionalizadas que se hubieren exportado en definitiva".
- b) Exportación definitiva, temporal y especial. Entendiéndose por exportación definitiva el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas para uso o consumo en el exterior"; por exportación temporal "las salidas de mercancía nacional o nacionalizada que vaya a permanecer en el exterior por tiempo limitado"; por exportación especial "el retorno al exterior de las mercancías extranjeras que habiéndose importado, no están nacionalizadas".

c) Tránsito internacional, por territorio nacional y extranjero, es decir por el paso de mercancías extranjeras a través del país y por la salida de -- mercancías nacionales o nacionalizadas para ser -- introducidas a la República, atravesando territorio extranjero.

d) Transbordo, o sea el traslado de mercancías de un vehículo en distinto viaje.

No podrá practicarse dicho comercio cuando existan las siguientes situaciones: Guerra internacional, posibilidades de afección de la salud pública o desobediencia a las disposiciones emitidas por el Gobierno Federal.

Todas las mercancías objeto del impuesto responderán en forma directa y preferentemente ante el fisco, por el importe de sus impuestos, derechos, multas y gastos que le correspondan.

La importación de mercancías empieza al entrar la nave que las conduzca en aguas nacionales o al cruzar la línea y visor internacional y la exportación de mercancías comienza en el momento de hacerse la presentación de las mismas en las oficinas aduaneras.

Los sujetos de los impuestos y derechos aduaneros y, por lo tanto, los obligados al pago de las cuotas que señalan las tarifas de importación y exportación son:

- a) El destinatario directo de la importación de mercancías aún cuando la operación sea tramitada a través de agente aduanal, apoderado, por la casa vendedora o por encargo de ésta; y
- b) El remitente de las mercancías al extranjero, ya que su trámite sea por medio de agente aduanal, apoderado o por la misma persona.

Tarifa del Impuesto General sobre Importación.

La actual tarifa del impuesto general de importación entró en vigor el 26 de noviembre de 1964 por decreto del 10 de noviembre del mismo año, con la finalidad de determinar la clasificación precisa de las mercancías objeto de este impuesto.

Para el manejo general de esta tarifa, se requiere de un conocimiento completo de la misma y una adecuada práctica, por lo que únicamente para los fines de este capítulo me concretaré a enunciar sus principales características.

La tarifa en vigor de importación está contenida en nueve columnas como sigue:

- 1a. Columna. Fracción (arancelaria).
- 2a. Columna. Nomenclatura.
- 3a. Columna. Unidad para la aplicación.
- 4a. Columna. Cuotas. Terceros países. Especifica en \$
- 5a. Columna. Cuotas. Terceros países. Ad-valores en %

6a. Columna. Cuotas. ALALC. Especifica en \$

7a. Columna. Cuotas. ALALC. Ad-valores en %

8a. Columna. Precio Oficial.

9a. Columna. Disposiciones generales.

De las nueve columnas que la forman, la relativa a la "Nomenclatura" es la base de su explicación, con las principales características siguientes:

La Nomenclatura constituye el agrupamiento de todo un "universo" de mercancías que pueden ser objeto de comercio internacional. Su campo total está comprendido en 21 secciones como sigue:

- Sección I. Animales y productos del reino animal.
- Sección II. Productos del reino vegetal
- Sección III. Grasas y aceites (animales y vegetales); productos de un desdoblamiento; grasas alimenticias elaboradas; ceras de origen animal y vegetal.
- Sección IV. Productos de las industrias alimenticias, bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco.
- Sección V. Productos minerales.
- Sección VI. Productos de las industrias químicas y de las industrias conexas.
- Sección VII. Materias plásticas artificiales, éteres y ésteres de celulosa, resinas artificiales y manufacturas de estas materias, caucho natural o

sintético, caucho facticio y manufacturas de -
caucho.

- Sección VIII. Pielés, cueros, peletería y manufacturas de estas materias; artículos de guarnicionería, tablartería y viaje; marroquinería, étc.
- Sección IX. Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera-corcho.
- Sección X. Materias utilizadas en la fabricación de papel.
- Sección XI. Materias textiles y sus manufacturas.
- Sección XII. Calzados, sombrerería, paraguas y quitasoles.
- Sección XIII. Manufacturas de Piedra, yeso, cemento, mica.
- Sección XIV. Perlas finas, piedras preciosas y semipreciosas, metales preciosos.
- Sección XV. Metales comunes y manufacturas de estos metales.
- Sección XVI. Máquinas y aparatos material eléctrico.
- Sección XVII. Material de transporte.
- Sección XVIII. Instrumentos y aparatos de óptica, de fotografía y de cinematografía, de medida, de comprobación, de precisión instrumentos y aparatos medico-quirúrgicos, relojería.
- Sección XIX. Armas y municiones.
- Sección XX. Mercancías y productos varios, no expresados ni comprendidos en otra parte.
- Sección XXI. Objetos de arte, objeto para colecciones y de antigüedades.

Las 21 secciones descritas se dividen en 99 capítulos los que a su vez se subdividen en 1907 partidas. El sistema de agrupamiento y las bases y reglas a que se ciñe esta estructura de clasificación, obedecen a normas de carácter internacional - especialmente elaboradas para la clasificación aduanera de mercancías. A esta estructura se le conoce como "Nomenclatura Aduanera de Bruselas" (NAB), debido a que fue elaborada por un consejo de cooperación aduanera de Bruselas.

Tarifa del Impuesto General Sobre Exportación.

Fue promulgada por decreto expedido el 27 de diciembre de 1957, con vigencia a partir del 1º de Enero de 1958. Su finalidad radica en la regulación de un impuesto de carácter tarifario a la exportación de bienes, mediante cuotas de carácter específico o en valores o ambas cuotas a la vez, cuyo monto varía de acuerdo con el objeto de que se trate. La estructura de esta tarifa consiste en la agrupación del conjunto de bienes -- exportables o "universo" en diez secciones numeradas del 0 al 9 bajo los siguientes rubros:

- Sección 0. Comestibles.
- Sección 1. Bebidas y tabacos.
- Sección 2. Materiales crudos excepto combustibles.
- Sección 3. Combustibles y lubricantes minerales.
- Sección 4. Materias grasas excepto lubricantes.
- Sección 5. Productos químicos.
- Sección 6. Manufacturados clasificados principalmente según el material.

Sección 7. Maquinarias, máquinas herramientas, material.

Sección 8. Artículos manufacturados diversos.

Sección 9. Armas municiones, valores y otros.

A las secciones les corresponden los dígitos del 0 - al 9 que son seguidos por otros también del 0 al 9, que señalan los capítulos; al mismo tiempo asignado a los capítulos se añade de nueva cuenta los números 0 al 9 para indicar los grupos en que se puede dividir este capítulo; a su vez las partidas se indican por los algoritmos del 00 al 99 separados por un guión de las tres cifras que anteceden.

El Código Aduanero, es de gran importancia ya que actualmente se importan determinados artículos, es por ello que ha sido necesario fijar en una ley las tarifas por las que deben pagar quienes deseen importar o exportar determinado artículo.

El Contador Público, debe tener de su conocimiento - cuales son las tarifas y que tipo de artículos se puede importar o exportar, ya que la mayoría de las empresas importan artículos o piezas para sus máquinas.

C O N C L U S I O N E S

I.- Debido a que existen diversas capacidades económicas en las empresas mexicanas que se encuentran afectadas por impuestos federales, para efectos de que la administración fiscal este en condiciones de llevar a cabo un mayor control y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a sido necesario reglamentar el Código Fiscal de la Federación, para que el Contador Público tenga una base legal que le sirva de apoyo para el mejor funcionamiento de las disposiciones fiscales.

II.- El Contador Público que presta sus servicios al Estado, esta capacitado para actuar dentro del ámbito fiscal, por sus conocimientos técnicos contables, de las disposiciones legales y otras a fines, presentando en la auditoría fiscal un campo propicio para el desarrollo de sus funciones, con el propósito de lograr un mayor control de los impuestos federales.

III.- El Contador Público a través de los conocimientos que adquiere durante su ciclo académico esta capacitado para servir a la sociedad, por medio de servicios profesionales, esto es que deberá actuar siempre de acuerdo a las normas establecidas, sin defraudar a terceras personas que depositan toda su confianza, cuando este emite su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

IV.- El Contador Público debe conocer las disposiciones legales con el propósito de lograr un mayor control de los impuestos federales, y consecuentemente de que el Estado - al recibir los ingresos que le correspondan por este concepto este en condiciones de otorgar verdaderos servicios públicos - para el bienestar de nuestra comunidad.

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

- Auditoría Financiera y
Procedimientos Arthur W. Holmes.
- Auditoría Práctica Luis Ruiz de Velazco
y Alejandro Prieto.
- Boletines de la Comisión
de Procedimientos de Au-
ditoría. Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.
- Código Aduanero.
- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución Política de los -
Estados Unidos Mexicanos.

Deberes de los Contadores

Junior y Señor Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Ley del Impuesto al Valor
Agregado.

Ley del Impuesto Sobre la
Renta.

Ley de Sociedades Mercantil
les.

Terminología del Contador .. Mancera Hnos. y colabo-
radores.

Reglamento de la Ley del
I.S.R.

Elementos de Auditoría Fi
nanciera y Operacional. . . Rene Amador.