

10.
29



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
"CUAUTITLAN"

EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA FISCAL
Y EL LICENCIADO EN CONTADURIA

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

BEATRIZ COLUMBA MARTINEZ BACA
BEATRIZ OLMOS VELEZ

Director de Tesis: Lic. Ma. Blanca Nieves Jiménez y J.



V. N. A. M.

México, D. F.

1990

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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	1
 <u>CAPITULO I</u>	
LA CONTABILIDAD EN LAS EMPRESAS.	
1.1 Antecedentes de la Contabilidad	3
a) Definición de Contabilidad	9
b) Campos y especializaciones de la Contabilidad	11
c) Importancia y finalidad de la Contabilidad y quienes la utilizan.	14
d) Principios de Contabilidad generalmente aceptados.	19
1.2 Concepto y características de la empresa.	23
a) Elementos, medio ambiente y clasificación de la empresa	26
b) Objetivos y finalidades de la empresa.	30
 <u>CAPITULO II</u>	
AUDITORIA FISCAL.	
2.1 Conceptos generales de Auditoría.	32
a) Definición y clasificación de Auditoría.	32
b) Importancia de la Auditoría, objetivo y finalidades.	37

c) Normas de Auditoría	42
d) Técnicas y procedimientos de Auditoría- de aplicación general	47
e) Control Interno	51
2.2 Concepto de Auditoría Fiscal	57
a) Propósito, objetivos y finalidades. . .	58
b) Aplicación de la Auditoría Fiscal . . .	60
c) La personalidad del Contador Público y- su actuación en el área fiscal.	63
d) Técnicas y procedimientos de Auditoría- Fiscal.	80

CAPITULO III

PLANEACION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA FISCAL.

3.1 Planeación de la Auditoría Fiscal.	85
a) Objetivos, políticas y factores que in- tervienen en el logro de una adecuada - y eficiente planeación.	86
b) Personal encargado de formular la pla- neación fiscal.	91
c) Obtención, verificación y evaluación de la información.	93
3.2 El Acta, documento importante de la Audito- ría Fiscal	105
a) Fundamento legal de las actas	107
b) Aspectos formales de las actas.	107

c) Requisitos indispensables de la comunicación escrita	111
d) Actas Parciales.	112
e) Acta Final	114
CONCLUSIONES	133
BIBLIOGRAFIA	136

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

La función contable nació como consecuencia de una necesidad social. El continuo crecimiento económico de México, dado por la expansión del comercio y la industria, ha contribuido al desarrollo natural de la Contaduría.

La política tributaria es parte de la estrategia de desarrollo, y está orientada para lograr el fortalecimiento de las finanzas públicas y combatir la evasión en el pago de impuestos.

En la época actual el Licenciado en Contaduría desempeña un papel importante en el área de Auditoría Fiscal, ya que el "Estado" se interesa en la contabilidad de las empresas para verificar si están cumpliendo con sus obligaciones fiscales oportuna y correctamente y en caso de encontrar deficiencias orientarlos y aplicar las medidas correctivas contables.

La verificación de dichas obligaciones fiscales se lleva a cabo a través de una visita domiciliaria para tener un mayor control de los contribuyentes en materia tributaria, utilizando para esto los servicios del Contador Público.

Con el desarrollo de esta tesis se pretende destacar -

la importancia que ha ido adquiriendo la Contaduría en la Auditoría Fiscal en nuestros tiempos y la necesidad de que el Licenciado en Contaduría este mejor preparado en ésta y otras áreas que son exclusivas de su competencia profesional.

Esperamos que esta tesis sea de interés y ayuda para -
estudiantes de la Carrera de Licenciado en Contaduría y para -
cualquier persona interesada con el tema que estamos tratando, -
con el objeto de un mayor y mejor entendimiento del trabajo -
que realiza el licenciado en Contaduría en el área de Auditoría Fiscal.

C A P I T U L O I

LA CONTABILIDAD EN LAS EMPRESAS

1.1 Antecedentes de la Contabilidad.

La Contabilidad moderna de las empresas no se desarrollo de un día a otro; es resultado de una evolución larga y gradual, pero su proceso evolutivo fue rapidísimo durante dos épocas: 1) el Renacimiento y 2) el Advenimiento de la sociedad mercantil.

El instrumento predominante de las operaciones económicas durante la Edad Media fue el castillo feudal. El uso primordial de la producción del feudo, fue el consumo; apenas se tomaba en consideración la forma de incrementar la productividad y de utilizarla para acrecentar la riqueza del feudo. La administración económica del feudo se dejaba en manos de subalternos y su funcionamiento era rutinario, apegado a las tradiciones y casi estático.

En cambio para el mercader medieval, la riqueza era un instrumento para acumular más riquezas. Tenía en sus manos gran variedad de operaciones, cuya índole y requisitos cambiaban de una etapa a la siguiente. Abarcaba toda clase de operaciones y la única condición que lo decidía a emprender una-

en particular era el lucro y el riesgo que corría.

Para el mercader obtener y conceder créditos fueron medios valiosos de acumular riqueza. Los sistemas contables rudimentarios del Renacimiento sirvieron primordialmente de medio para organizar registros detallados de los mercaderes en cosas tales como las sumas que debían diversas personas o que se debían a ellas; el pago y el cobro de las cuentas, y la indole, calidad, ubicación y costo de las mercancías. Sin embargo, en otro sentido estos sistemas presentaron el más grande de los servicios. Se emplearon para rendir una serie de informes o estados financieros que enteraban al mercader acerca del monto de las inversiones en sus diversas empresas, y de las utilidades o pérdidas que se habían realizado con ellas. Por lo tanto, el sistema contable se acopló muy bien al nuevo sistema de organización económica, en el cual el objetivo era el lucro y el capital el medio de conseguirlo. Los sistemas contables perfeccionados durante esa época se basaron en un nuevo método para llevar registros, conocido como teneduría de libros por partida doble. Los elementos fundamentales de este método fueron creados por los mercaderes de Génova, Venecia y Florencia, durante el siglo XIII y XIV. El primer libro de texto que trató del tema fue obra de Fray Luca Pacioli en 1494 y formó parte de un tratado de matemáticas, siendo la primera exposición sistemática de que tenemos noticia acerca de la contabilidad por partida doble, basado en el principio-

de la lógica denominada "Ley de causalidad" cuyo postulado -
consiste en que no hay causa sin efecto y que un efecto tiene
como origen una causa, pudiendo existir pluralidad en ambos -
sentidos (varios efectos provienen de una causa y viceversa).

Sin embargo, la exposición de Pacioli no presenta la -
contabilidad sistemáticamente llevada, tal como en la actuali
dad se práctica, pues la idea de formar anualmente un balance
y no sólo a la liquidación del negocio o del fallecimiento -
del propietario, fue introducida hasta principios del siglo -
XVII por el holandés Simón Stevin.

Esta es otra de las grandes épocas en que puede dividir
se la evolución histórica de la contabilidad. La idea de -
practicar balances anuales corresponde a un nuevo concepto de
los negocios.

Dentro de la mentalidad medieval cada negocio se conce
bía como una empresa aislada cuyas cuentas debían rendirse, -
al darse por terminada, sin que importara el tiempo que hu
biera sido necesario emplear para realizarla.

Pero el auge siempre en aumento de la actividad mercan
til llegó a hacer inoperante la idea de practicar el balance
al dar por concluida cada empresa. Los negocios se multipli
caron, se precipitaron unos sobre otros, se diversificaron, -

se extendieron y se complicaron con mayores inversiones obtenidas de diversas fuentes, realizándose todo ello en forma simultánea, hasta que resultó preferible hacer el cálculo de sus resultados de una manera periódica, dividiendo los negocios por años en vez de hacerlo por empresas. Esto explica la innovación de Simón Stevín, muy justificada en su época, que tomó fuerza legal en Francia con las ordenanzas de 1673 y que subsiste hasta nuestros días, con las pocas excepciones que presentan ciertos negocios momentáneos o no permanentes, por lo general creados para la realización de una obra específica.

Una expresión más del proceso evolutivo de la contabilidad, se tiene a fines del siglo XVIII, cuando Edmond Le Grandje, en Francia, implanta el libro mayor tabular, cuya importancia es superior, por contar con las características básicas de los registros tabulares superiores.

La práctica de la contabilidad dió origen al puesto administrativo de Tenedor de Libros, Contable o Contador, que tiene a su cargo el registro sistemático y oportuno de las transacciones realizadas por la empresa. Pero a medida que la actividad económica ha ido en aumento, y como consecuencia de la multiplicación de las empresas internacionales y de ultramar, sobre todo en países industrializados, comenzó a formarse a mediados del siglo XIX una nueva profesión: la de -

Contador Público, Contador Independiente o Censor Jurado de Cuentas. Con ello la contabilidad ha dado un nuevo paso adelante de acuerdo con su misión primordial de servir a la sociedad. El Contador Público agrega al dominio de su técnica que le permite examinar y fiscalizar las cuentas de las empresas, la independencia profesional que, a su vez, lo capacita para dictaminar u opinar acerca de la fidelidad de esas cuentas como expresión de la situación financiera de la empresa a que se refieren. En esta forma, la contabilidad ha creado un nuevo profesional, enteramente acorde con las exigencias de la economía contemporánea.

A partir del siglo XIX la contabilidad sufre transformaciones como:

- Naturaleza de las cuentas
- Depreciaciones
- Amortizaciones
- Reservas
- Contenido de la información
- Mecanización de la contabilidad
- Se definen los principios que permiten la confiabilidad de la contabilidad
- Sistemas de costos de producción
- Se reglamenta la profesión
- La reglamentación por parte del Estado de la información financiera que deben proporcionar las entidades.

La empresa moderna está muy alejada de la de los mercaderes del Renacimiento, casi todos los negocios hoy día están en manos de las anteriormente conocidas como sociedades anónimas y sociedades en nombre colectivo. El rápido crecimiento de la sociedad anónima, se debió al aumento en el número de personas que poseían derechos de propiedad en empresas de gran envergadura. Muy pocos de estos accionistas tenían conocimiento directo de las operaciones de las empresas de las que eran propietarios y no tenían otra manera de informarse, que los estados financieros periódicos de las compañías.

El contador en consecuencia, se enfrentó a la responsabilidad de informar, no sólo a la gerencia, sino a un público numeroso y anónimo, para el cuál sus informes eran fuente fundamental de información. Esto trajo consigo una dicotomía que entonces fue relativamente novedosa para la contabilidad, pero que en la actualidad está bien cimentada; la bifurcación entre la contabilidad de la empresa y la contabilidad administrativa. Cabe aclarar que la contabilidad es una, la utilización de la información y los diferentes datos, dan lugar a lo que ahora se identifica como Contabilidad Financiera y Contabilidad Administrativa. La primera es del dominio público y la segunda es para uso interno de la entidad.

El sistema contable moderno tiene que abastecer dos clases de información contable: 1) La relativa al negocio consi

derado globalmente y destinada sobre todo a oficinas del gobierno, a inversionistas y a otras personas ajenas al grupo administrativo de la empresa y 2) La información relativa a porciones o sectores individuales del negocio y sus relaciones con el conjunto total, se destina principalmente a los gerentes de la empresa.

a) Definición de Contabilidad.

Existen diversas definiciones de contabilidad, definiciones que, en el transcurso del tiempo, la describen como arte, como una ciencia, como una disciplina, etc. Es indudable que la contabilidad ha llegado a un grado de depuración jamás alcanzado en épocas anteriores.

Algunas definiciones de Contabilidad se citan a continuación:

James A. Cashin y Joel J. Lerner "La contabilidad es el proceso que ayuda en la toma de decisiones mediante el registro, la clasificación, el resumen y la información de las transacciones comerciales e interpretación de sus efectos en relación con los negocios de la empresa".

Raúl Muy y Mendoza "La contabilidad es la organización y el registro sistemático de documentos y libros de un siste-

ma contable y su verificación o crítica.

La contabilidad constituye un elemento de control e información de los fenómenos económicos que se derivan de las transacciones".

Alejandro Prieto "La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos monetarios, transacciones que son en parte al menos, de carácter financiero, así como de interpretar los resultados obtenidos".

Elías Lara Flores "La contabilidad es la ciencia que enseña las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (Banca, Industria, Comercio, Instituciones de Beneficencia, etc.)".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través del libro de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en su Boletín No. 1 dice: "La contabilidad es una técnica que produce sistemáticamente y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la - -

afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica".

Esta última definición reúne características de la contabilidad como son:

- La técnica mediante el proceso sistemático de registrar, clasificar y resumir en términos monetarios los datos financieros, producir información contable, igualmente sistemática y en forma estructurada.

- La información veraz y oportuna que permite la toma de decisiones fundamentales, que se traducen en el mejor funcionamiento de la empresa.

En conclusión la contabilidad es la ciencia que en base a sus principios generalmente aceptados registra, clasifica y resume en forma ordenada, clara y precisa y en términos monetarios, las operaciones efectuadas por una entidad económica, con el fin de proporcionar en cualquier momento, una imagen clara de la situación financiera de dicha entidad económica y facilitar la toma de decisiones en relación a ésta.

b) Campos y especializaciones de la Contaduría.

Al igual que muchas otras profesiones, la contabilidad-

abarca distintos campos que, a su vez, se subdividen en diferentes especializaciones.

James A. Cashin y Joel J. Lerner en su libro "Teoría y problemas de Contabilidad I" hacen la siguiente división:

Campos.

- Contabilidad privada. Los contadores contratados por una empresa para trabajar en su propio negocio, están vinculados a la contabilidad privada. Algunos contadores ocupan posiciones de contralores o jefes de las divisiones de contabilidad de una organización, vicepresidentes financieros y aun gerentes de compañías. Esta rama no es exclusiva del contador público, aunque actualmente ya es difícil que un contador privado supere ciertos niveles en la empresa.

- Contabilidad pública. Los contadores que ofrecen sus servicios profesionales al público en general, percibiendo honorarios como los médicos y abogados, trabajan en contabilidad pública. Son los Contadores Públicos que logran su título después de haber cursado estudios correspondientes al grado académico de licenciatura, hacer tesis y aprobar el examen profesional.

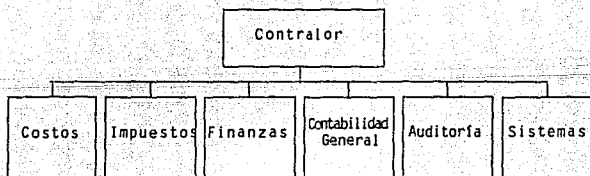
- Contabilidad gubernamental. Los contadores que labo-

ran en el gran conjunto de las oficinas estatales, locales, - municipales, departamentales, etc., están vinculados a la contabilidad gubernamental. En ocasiones el grupo es aún más amplio ya que incluye a los contadores que trabajan en hospitales, colegios, universidades, etc.

- Enseñanza. También hay contadores que dictan cursos en colegios, universidades, escuelas de comercio y demás. En las escuelas secundarias los cursos se orientan más bien a la teneduría de libros que hacia la contabilidad.

Especializaciones.

Cada uno de los distintos campos, se subdivide en diferentes especializaciones; las seis especializaciones principales de la contabilidad en la empresa privada son las siguientes:



Dichas especializaciones pueden adelantarse también en otros campos de la contabilidad. Por ejemplo: La auditoría es función exclusiva de los contadores públicos, pudiendo distinguirse actualmente a los auditores internos y a los auditores externos.

c) Importancia y finalidad de la Contabilidad y quienes la utilizan.

Importancia.

En la actualidad, el vivir en una comunidad con características múltiples y complejas, impulsa al ser humano a ser analítico e investigar con amplitud para tomar decisiones que con mayor o menor repercusión afectará el curso de sus actividades.

Por las mismas razones, los recursos de las entidades de nuestros días guardan una importancia de tal magnitud que crea en ellas la necesidad imprescindible de contar con información que exprese la forma en que se han obtenido, y a su vez, aplicado, los recursos, proceso al cual se le conoce con el nombre de finanzas.

Hoy en día los problemas son múltiples y las decisiones deben tomarse con mayor rapidez y superior índice de efi-

ciencia. Por tanto se requiere de una formal información financiera. La contabilidad, es el medio que, por sus métodos y técnicas, permite controlar y visualizar, a través de estados financieros, información clara, veraz y oportuna de todos los recursos de la entidad y sólo así poder tomar decisiones, conscientes de sus consecuencias.

Como medio para decir a la gente interesada cuanto concierne a las operaciones de las empresas, la contabilidad realiza varias funciones importantes. Primero, la contabilidad establece los procedimientos de rutina de registrar las transacciones diarias de los negocios, tales como importe de la mercancía vendida, el costo de la mercancía, compra para su venta, costo de los sueldos, impuestos y otros gastos. Segundo, la contabilidad toma esta información registrada y la clasifica de manera que los datos puedan ser fácilmente comprendidos por el hombre de negocios. Tercero, la contabilidad reúne toda la información registrada y clasificada y la resume, acondicionando la información en grupos significativos de partidas con el fin de eliminar los detalles innecesarios y para poner de relieve los hechos financieros más importantes. Cuarto, la contabilidad toma estos hechos resumidos y los interpreta mediante la comparación de determinados juegos de éstos hechos con otros juegos de hechos en el mismo resumen, y mediante su rastreo retrospectivo y el análisis de los cambios que han tenido lugar en los resúmenes sucesivos de año -

en año.

La meta de la contabilidad es revelar la situación financiera de una organización comercial y los cambios que se efectúan en ella periódicamente. Empleada como es debido, la contabilidad se convierte en el instrumento más valioso en poder de la gerencia.

La contabilidad es un registro metódico de las operaciones de una empresa, y su importancia se deriva de las siguientes consideraciones:

1. El empresario invierte valores en el negocio y necesita comprobar que su movimiento esté justificado, y las existencias en todo tiempo sean las debidas, tanto más cuanto que estos valores son manejados por sus empleados.

2. No solamente se invierten valores propios en el negocio, sino también valores ajenos, procedentes de compras a crédito o préstamos y por lo tanto se requiere conocer los pormenores de estos compromisos para cumplirlos debidamente.

3. Al registrar las operaciones realizadas y los resultados de las mismas, se va haciendo historia, de cuyo estudio puede obtener saludables enseñanzas el empresario para normar sus actos futuros.

4. Los impuestos están basados en la inversión de capitales, producto de los mismos u otras operaciones de comercio. Por lo tanto se requiere llevar contabilidad que sirva como fuente de datos y prueba, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En síntesis, la contabilidad es importante porque sirve al empresario: para controlar el movimiento de sus valores; conocer el resultado de sus operaciones; su posición con respecto a los acreedores y servir en todo tiempo de medio de prueba de su actuación comercial.

Esta importancia ha sido reconocida por el Estado, - quien en el artículo 33 del Código de Comercio establece que- "El comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones.....".

La condición financiera o la posición de un negocio o empresa comercial se conoce a través de la información suministrada por la contabilidad, la cual analizada sirve de base para la toma de decisiones.

Los fines fundamentales de la contabilidad son:

1. Establecer un control absoluto sobre todos y cada uno de los recursos y obligaciones del negocio;

2. Registrar en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por el negocio;

3. Proporcionar en cualquier momento, una imagen clara de la situación financiera del negocio;

4. Prever con bastante anticipación las probabilidades futuras del negocio; y

5. Servir como comprobante y fuente de información, -- ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter -- jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a la ley.

¿Quiénes utilizan la información contable?

1. Los propietarios de las empresas o negocios, utilizan la información contable porque necesitan conocer en un -- cierto periodo la evolución que el negocio ha tenido en su -- marcha hacia el objetivo fijado, así como la posición financiera de la empresa en un momento determinado.

2. Los gerentes utilizan la información contable para que los ayude en su planeación y controlar el funcionamiento de la empresa.

3. Los acreedores y presuntos acreedores, tales como -- bancos, proveedores de mercancías y servicios, investigan la situación financiera de toda empresa antes de resolver si se --

les dará crédito.

4. Las dependencias de gobierno se interesan en la contabilidad de las empresas, a veces como clientes y en su mayor parte para recaudar los impuestos.

5. Los funcionarios, empleados y obreros que por contrato o por ley tengan derecho a una participación de las utilidades del negocio.

d) Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico; las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Estos principios son:

- | | |
|-----------------------------|---------------------------------|
| 1) Entidad | Identifican y delimitan al |
| 2) Realización | ente económico y sus aspectos- |
| 3) Período Contable | financieros. |
| 4) Valor Histórico Original | Establecen las bases para cuan- |
| 5) Negocio en Marcha | tificar las operaciones del |
| 6) Dualidad Económica | ente económico y su presenta- |
| | ción. |

- 7) Revelación Suficiente Se refiere a la información.
- 8) Importancia Relativa Requisitos generales del sistema.
- 9) Consistencia tema.

1. Principio de la Entidad.

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

2. Principio de Realización.

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otras participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

3. Principio del Periodo Contable.

La necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos-derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican-

con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y los gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

4. Principio de Valor Histórico Original.

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado; aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, ésta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5. Principio de Negocio en Marcha.

La entidad se presume en existencia permanente, salvo-

especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

6. Principio de Dualidad Económica.

Esta dualidad se constituye de: 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y, 2) Las fuentes de dichos recursos que a la vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

7. Principio de Revelación Suficiente.

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8. Principio de Importancia Relativa.

La información que aparece en los estados financieros-

debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.

9. Principio de Consistencia.

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer la evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados no son leyes naturales, más bien, son reglas determinadas por el hombre, las cuáles para obtener validez deben tener aceptación general entre la profesión contable.

Estos son los principios que establecen la estructura básica de la contabilidad financiera. Pero como toda técnica, la contabilidad está sujeta a una evolución constante a criterios distintos, con diferentes enfoques y metodologías.

1.2 Concepto y características de la empresa.

La empresa; el primer antecedente se encuentra en las-

"Collegias" durante el Imperio Romano, nombre que se les da a las agrupaciones de artesanos.

Posteriormente Marco Aurelio (121-180 d. de J.C.) les confiere capacidad jurídica, con el objeto de asegurar la continuidad de los servicios públicos y privados, por lo cuál fue aumentado su número y especialización.

La sociedad económica se ha constituido en un sinnúmero de unidades u organizaciones mercantiles independientes que representan el medio a través del cuál actúa aquélla con el esencial y definitivo propósito de satisfacer fácil y eficazmente las necesidades económicas del hombre.

Es indiscutible que la contabilidad y como consecuencia la auditoría, toma características específicas y peculiares, dependiendo de la empresa en que se aplique por lo que es indispensable precisar lo que es una empresa; a continuación se citan algunas definiciones de varios autores:

Sergio Hernández y Rodríguez. "Empresa es la acción encaminada a un fin. Y, muy especialmente, la que comporta poner en juego, actividad, valor, energía u otras cualidades parecidas, proyecto importante u osado; aventura; organización industrial o comercial que se hace funcionar para alcanzar metas propias de la misma".

Alejandro Garrido y José E. Ocampo. Se define la empresa como "la unidad económico-social, en la que capital, trabajo y administración se coordinan para realizar una producción o servicio socialmente útil, de acuerdo a las exigencias del bien común".

La empresa es una unidad económica constituida por un conjunto de elementos materiales y humanos, para la consecución de determinados fines.

En virtud, de las anteriores definiciones podemos considerar que la esencia de la empresa se encuentra en la coordinación del capital y trabajo, y de las funciones técnicas que, completadas y coordinadas, dan como resultado el buen logro de los objetivos planeados.

Con base a las definiciones dadas, cabe señalar algunas características de la empresa:

- La empresa es un órgano o unidad con personalidad propia.
- Su naturaleza es económico-social.
- Consta de varios elementos, coordinados por uno de ellos mismos.
- Tiene una misión social.
- Existen factores externos que influyen en ella.

a) Elementos, medio ambiente y clasificación de la empresa.

Elementos que integran o componen una empresa.

1. Elemento material.-Es todo lo que forman los activos de la empresa (Edificios, maquinaria y equipo, materias-primas, etc.).

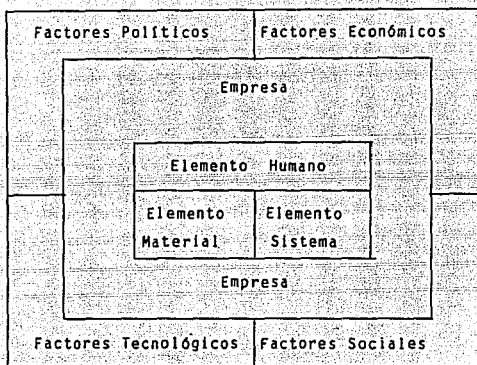
2. Elemento humano.-Es el elemento más importante con diferentes intereses de acuerdo a sus funciones. Aportan la mano de obra para lograr un producto o cambio de un salario, pretendiendo mejorar su nivel de vida.

3. Los sistemas.-Son las relaciones que dan a la empresa un funcionamiento acorde con las características de sus productos o servicios, unificando el elemento humano y el material para un fin.

El Medio Ambiente de la Empresa.

La empresa existe dentro y rodeada por un medio ambiente, que repercute en el funcionamiento de la misma.

Todas las acciones del entorno ocasionan repercusiones en el funcionamiento y operación de la empresa.



Factores del medio ambiente.

1. Factores Económicos. El desarrollo de la empresa es determinado por el ingreso del consumidor. La empresa deberá enfocar su producción a las necesidades de los consumidores.
2. Factores Sociales. Todos los hábitos adquiridos por el hombre como miembro de la sociedad afectan el desarrollo de la empresa: como son las creencias, moralidad y costumbres.
3. Factores Tecnológicos. La fuerza más importante que puede transformar la capacidad de la humanidad para mejorar su

nivel de vida es la tecnología.

Las innovaciones tecnológicas intervienen como factores de cambio, los cuales también tienen un ritmo muy acelerado.

4. Factores Políticos o Jurídicos. Se debe prestar atención a la legislación, opinión y reglamentos públicos, sus disposiciones pueden afectar de la noche a la mañana a las empresas.

Tipos y Clasificación de las empresas.

Las empresas pueden clasificarse según:

- (a) El tipo de producto
- (b) El número de trabajadores
- (c) El capital

Algunos autores las clasifican en:

I. Industrias Primarias: Agricultura, silvicultura, pesca y ganadería.

II. Industrias Secundarias: Minería, construcción y ma-nufactura.

III. Industrias Terciarias: Comercios, transportes, - -
electricidad, gas, agua y servicios generales.

(a) Clasificación de acuerdo al tipo de producto.

1. Empresas de bienes de consumo: alimentos y vesti-
do.
2. Empresas de bienes de consumo duraderos: automó-
viles, televisores.
3. Empresas de bienes de producción: proveen maqui-
naria a las industrias de consumo.
4. Empresas de servicios personales; consultoría, -
centros de investigación, etc.
5. Empresas de servicios públicos y privados: ban-
cos, transportes, industria eléctrica.

(b) Clasificación de acuerdo al número de trabajadores.

1. Artesanal o familiar (4 ó 5 personas)
2. Pequeña (40 a 80 trabajadores)
3. Mediana (80 a 500 trabajadores)
4. Grande (500 a 50,000 trabajadores)

(c) Clasificación según el capital.

Las empresas pueden ser desde el punto de vista ju-

rídico, propiedad de un solo individuo o de varios asociados, pueden ser:

1. Sociedades civiles (cuyo fin no es el lucro).
2. Sociedades mercantiles (cuyo fin es el lucro).

b) Objetivos y finalidades de la empresa.

Los objetivos de una empresa se pueden clasificar de la siguiente manera:

- **Objetivo de Servicio:** Ofertas de productos que satisfagan a los consumidores o usuarios y que solucionen sus necesidades con los productos o servicios que la empresa proporciona.

- **Objetivo Social:** 1. Buen trato y prestaciones a los empleados y obreros que prestan sus servicios en la empresa; - 2. Cumpliendo con sus obligaciones tributarias fiscales, cooperando en ésta forma a la realización de las actividades gubernamentales.

- **Objetivo Económico:** 1. El pago de dividendos a los inversionistas de la empresa; 2. El pago de intereses a todos los que complementan la estructura financiera de la empresa; - y 3. La reinversión de una cantidad proporcional a la utili -

dad obtenida, garantizando de esta manera, el buen crecimiento de la empresa.

Fines de la empresa objetivamente considerada.

1. Fin inmediato. La producción de bienes y servicios para un mercado.

2. Fines mediatos. Analizar qué se busca con esa producción de bienes y servicios.

- La empresa privada: Busca la obtención de un beneficio económico mediante la satisfacción de una necesidad de orden general o social.
- La empresa pública: Tiene como fin satisfacer una necesidad de carácter general o social, pudiendo - obtener, o no, beneficios.

Las empresas son el primer factor dinámico de la economía de un país y constituyen a la vez un medio de distribución que influye directamente en la vida privada de sus habitantes.

La empresa es la forma de utilización y conservación de las fuerzas productivas de la energía humana, en ella se establece una cierta relación de los hombres con las cosas.

C A P I T U L O I I

AUDITORIA FISCAL

2.1 Conceptos generales de Auditoría.

La Contabilidad posee un ciclo lógico perfectamente definido que puede apreciarse a través de sus etapas. La primera etapa es la Contabilidad constructiva, el plan o sistema, es decir, el registro; le sigue la etapa ejecutiva, es decir, la teneduría de libros, que pone en práctica las normas dictadas por la primera etapa; por último viene la etapa de la supervisión o de la crítica, que es la Auditoría, de esta última etapa nos vamos a ocupar en este capítulo.

La tarea del auditor es intervenir el trabajo finalizado y aunque al preparar las cuentas realice cierto trabajo de auditoría, este primer trabajo es producto de su capacidad como contador.

a) Definición y clasificación de Auditoría.

Existen numerosas definiciones con que algunos autores conceptúan a la Auditoría, algunas de ellas se citan a continuación:

1. Leslie R. Howard. "Podemos definir la auditoría como el examen realizado por un auditor acerca de la evidencia con que las cuentas finales de ingresos y el Balance General de una organización han sido preparados, para cerciorarse de que presentan una visión fiel y clara de las transacciones resumidas del período en revisión y del estado financiero de la organización en la fecha tope, permitiendo al auditor informar a partir del mismo".

2. Israel Osorio Sánchez. Auditoría "Es el examen crítico que realiza un licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

3. R. L. Grinaker y Ben B. Bair. "La auditoría en su más amplio sentido, puede ser definida como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de las operaciones de una organización económica".

4. Arthur W. Holmes. "Auditoría es el examen crítico y sistemático de la dirección interna, estados, expedientes, y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia, y los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial".

5. Eric L. Kohler. "Auditoría es la revisión analítica hecha por un Contador Público, del 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".

Observando estas definiciones unas más extensas y otras más concisas, vemos que todas ellas nos proporcionan una misma idea, que es básicamente la comprobación de las operaciones realizadas por las empresas para que el auditor pueda obtener los suficientes elementos de juicio que le sirvan de apoyo -- para la "opinión" profesional, que dará sobre los estados financieros de una empresa.

En conclusión, la Auditoría es la revisión efectuada en base a normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, de los libros y registros contables de una entidad económica, con el objeto de cerciorarse y verificar la razonabilidad de la información financiera y con el propósito de emitir una opinión sobre la misma.

Clasificación de Auditoría.

Para cumplir con los objetivos que comprende la auditoría, la profesión ha considerado necesario clasificarla atendiendo a las áreas de influencia que la misma comprende, así tenemos:

1. Auditoría de Estados Financieros.

Es la revisión de los libros y registros contables de una entidad; así como el estudio y evaluación del control interno y procedimientos contables administrativos de la misma basados en técnicas específicas (Normas y Procedimientos de Auditoría), con la finalidad de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras presentadas, con la cual se cubren los siguientes objetivos:

- a) Salvaguardar los activos.
- b) Obtención de información
- c) Promoción de la eficiencia de operación.
- d) Adhesión a las políticas prescritas por la Dirección de la entidad.
- e) Cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales para el mejor funcionamiento de sus operaciones.

2. Auditoría Administrativa.

Es el examen comprensivo y constructivo de la estructura de organización de una empresa, institución, sección de gobierno, o cualquier parte de una entidad, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma y operación y sus facilidades humanas y físicas.

3. Auditoría Operacional.

Consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa, institución, sección gobierno o cualquier parte de una entidad para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad.

Existe similitud y por ello confusión entre la Auditoría Operacional y la Administrativa, por lo que es conveniente recalcar las diferencias fundamentales que existen en su identificación.

Auditoría Operacional.	Auditoría Administrativa.
a. Se efectúa invariablemente revisando operaciones y no personas o departamentos.	a. Se efectúa revisando cualquier operación, persona o departamento, incluyendo los niveles jerárquicos.
b. Normalmente es efectuada por el Area de Auditoría Interna de una entidad.	b. Es realizada por auditores externos a la entidad.
c. Es realizada por un contador Público o Licenciado en Administración de Empresas.	c. Requiere los servicios de profesionales especialistas en diversas ramas, en virtud de la necesidad que

obliga por el amplio campo de acción que comprende.

4. Auditoría Social.

Es un concepto moderno de la auditoría que permite revisar y evaluar los logros sociales alcanzados por una determinada entidad; permite determinar los beneficios generados en favor de la sociedad a la cual sirva la entidad. Permite controlar e informar sobre aspectos como: personal empleado, inversión en remuneraciones al mismo, participación en el mercado con precios accesibles, etc.

5. Auditoría Técnica.

Es la supervisión y evaluación de actividades técnicas especializadas que realizan especialistas de otras profesiones.

b) Importancia de la Auditoría, objetivo y finalidades.

Finalidad e importancia de la Auditoría.-Esta área de actuación del contador público tiene un interés que puede extenderse a muchos sectores socioeconómicos, es distintiva y privativa de él porque lo identifica como un auténtico profesional, de tal manera que sólo teniendo un título profesional

reconocido legal y públicamente puede llevar a cabo.

La importancia de la auditoría radica en la utilidad - que tiene la información que proporciona a las personas interesadas para la toma de decisiones.

Un sector muy íntimamente ligado con la empresa es el - que forman los socios y accionistas que sin duda alguna requieren para la administración de la empresa una información clara, veraz y oportuna de los resultados de su empresa, ocupando al respecto los servicios del profesional que certificará dicha información después de efectuar el trabajo necesario.

La propia dirección, administración o gerencia de la empresa, en un momento dado desean saber el grado de eficiencia de su propia actuación, para lo cual una buena revisión del control interno, seguida de una opinión profesional de un contador público, satisface esa necesidad, señalando deficiencias y proporcionando consejos e indicaciones que guíen a la propia administración de la empresa.

Es muy común en la actualidad efectuar una auditoría - para efectos fiscales, ya que el fisco desea estar seguro del adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, utilizando para este caso los dictámenes proporcionados por los contadores públicos.

Puede efectuarse una auditoría para efecto de crédito o inversión en cuyo caso será utilizada por los proveedores o acreedores de una empresa, o por aquellas personas que desean invertir su dinero en alguna empresa.

Los trabajadores o empleados son otro grupo de personas que en un momento dado, pueden servirse del dictamen e informe resultante de la auditoría de la empresa donde prestan sus servicios; ya que en él pueden verificar que las utilidades sean correctas, algunas otras prestaciones o simplemente la productividad de la empresa, para basar alguna petición de aumento de salario u otras prestaciones.

En el caso de fusión de empresas, o de compraventa de las mismas será muy conveniente una auditoría de las empresas objeto de la operación, ya que así se podrán determinar la autenticidad de sus activos y valores y se podrá precisar lo conveniente o inconveniente de dicha transacción.

La Comisión Nacional de Valores, bien puede exigir un dictamen de un contador público, a aquellas empresas que desean emitir obligaciones o inscribirse en la bolsa de valores, buscando en este caso la protección del dinero del público inversionista.

Cuando la empresa se declara en quiebra, o hay concurso

de acreedores o liquidación de la misma, son convenientes los servicios de un auditor para saber con seguridad que es lo que se va a repartir.

Cuando un alto funcionario renuncia a un cargo importante que venía ocupando en una unidad socioeconómica, puede ser necesario efectuar una auditoría parcial del área que este funcionario cubre, con el objeto de exigir cuentas claras, responsabilizando a dicho funcionario de todas las anomalías encontradas.

También al público en general le interesan los servicios de auditoría que presta el profesional en esta materia. Puede haber interés en conocer el estado de madurez, solvencia o liquidez de determinada empresa de servicios públicos; como la Compañía de Luz y Fuerza, Teléfonos de México, etc., puesto que de tener mala situación financiera, sería peligroso y afectaría a un buen sector social.

En este campo de la actuación profesional del contador público, juegan un papel muy importante la responsabilidad y personalidad de este profesional, puesto que su labor es trascendental para varios sectores socioeconómicos, que para cumplir dignamente, el contador público como profesional deberá conjugar sus relaciones humanas óptimas, su ética, su espíritu de justicia y su vocación de servicio.

Se piensa comúnmente, de forma equivocada, que el objeto de una auditoría es descubrir errores y fraude. Esto podría suceder si se llevara a cabo la investigación de un conjunto de cuentas o de documentos comprobatorios, pero éste no es el objeto principal de una auditoría.

El objetivo del examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes; con la finalidad de conocer la autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan y verificar que los criterios, sistemas y métodos usados sean los adecuados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.

Una auditoría puede revelar la presencia de errores y fraude, pero éste es un aspecto secundario que surge en el proceso de auditoría y que tiene importancia solamente como ventaja surgida en este momento. El freno moral creado por la realidad de la auditoría ayuda a prever la incidencia de error o fraude, de aquí que estos dos aspectos vitales -detección y prevención de errores y fraude- surjan como secundarios respecto al objeto principal de la auditoría.

c) Normas de Auditoría.

Las normas regulan la conducta del individuo en la sociedad y el Contador Público en el ejercicio de su profesión - está sujeto a normas; dentro de estas normas se encuentran - las de Auditoría.

Normas de Auditoría. Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Clasificación de las Normas de Auditoría.

1. Normas Personales:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencia profesionales.
- Independencia mental.

2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo:

- Planeación y supervisión.
- Estudio y evaluación del control interno.
- Obtención de la evidencia suficiente y competente.

3. Normas de Información:

- Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- Suficiencia de las declaraciones informativas.
- Salvedades.
- Abstención de opinión.

1. Normas Personales.

Se entiende por normas personales las cualidades que el profesional debe reunir para el desarrollo que el carácter profesional de la Auditoría impone.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El trabajo de Auditoría es desempeñado por el Contador-Público con título profesional; así como también deberá contar con el entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor.

Cuidado y diligencia profesionales.

De lo anterior se entiende que el auditor en el desarrollo de la auditoría, está obligado a ejercitar cuidado y diligencia dando siempre toda su capacidad y actuando de buena fe

en la preparación de su dictamen.

Independencia mental.

El auditor al emitir su opinión o dictamen deberá mantener una actitud de independencia mental en todo lo referente a su trabajo profesional.

2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.

Se refiere a los elementos básicos y fundamentales que el auditor debe cumplir en la organización de una Auditoría. Dichos elementos se clasifican en:

Planeación y supervisión.

La planeación consiste en prever que procedimientos de Auditoría serán utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

La supervisión debe ejercerse en base a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado; ésta se ejerce en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

Estudio y evaluación del control interno.

A través del estudio y evaluación del control interno,-

el auditor podrá cerciorarse de la efectividad del mismo, permitiéndole así, determinar los procedimientos necesarios a emplearse en la realización de una auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente.

La obtención de evidencia suficiente y competente se presenta con la autenticidad de los hechos analizados. Se dice que existe evidencia suficiente cuando el auditor adquiere certeza moral sobre la corrección de los hechos, siendo competente cuando las pruebas se enfoquen a los aspectos importantes, dando significado a la revisión.

3. Normas de Información.

La terminación del trabajo del auditor es la emisión de su dictamen o informe en el que se indica sobre el trabajo realizado. Generalmente es la única parte del trabajo del auditor que queda al alcance del cliente y del público en general.

La importancia que tiene este dictamen para el propio auditor, para el cliente y para terceros, hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

Cuando el nombre del Contador Público quede asociado con esta información financiera debe expresar claramente la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y, en su caso, las limitantes importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Bases de opinión sobre Estados Financieros.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Se puede considerar que las normas de auditoría general

mente aceptadas constituyen la piedra angular de nuestra actuación profesional como auditores, indistintamente de las circunstancias que puedan prevalecer en las auditorías.

d) Técnicas y procedimientos de Auditoría de aplicación general.

Los procedimientos de auditoría son actos que han de realizarse en el curso del examen; no son principios ni normas, sino que se refieren simplemente al método a seguir en la auditoría de estados financieros. Aplicando la técnica apropiada, los procedimientos sirven para probar la razonable exactitud de los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría pueden conceptuarse como el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados y mediante los cuales el contador público obtiene elementos de juicio para fundamentar su opinión sobre los mismos.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Las técnicas de auditoría son los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido. Pueden entenderse mejor a través de la enumeración y explicación que de cada una de ellas hace la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

1. Estudio General.- Apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos, y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellos que puedan requerir atención especial.

2. Análisis.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida de terminada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

3. Inspección.- Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4. Confirmación.- Cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el dicho, generalmente por

escrito, de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en condiciones de conocer la naturaleza y características de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

5. Investigación.- Obtención de informaciones de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa.

6. Declaración.- Es poner por escrito en forma de memorándums o de resúmenes las investigaciones, firmadas por las personas que intervinieron en ellas, o en forma de documentos o cartas dirigidas por dichas personas al auditor.

7. Certificación.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

8. Observación.- Técnica por medio de la cuál el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma en que las operaciones se realizan dándose cuenta, de modo abierto o discretamente, de la forma en que el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

9. Cálculo.- El cerciorarse de la corrección numérica de las partidas que son resultado de cálculos o cómputos rea-

lizados sobre ciertas bases predeterminadas mediante el cálculo independiente de las mismas.

El auditor debe pues, aplicar cuidadosamente su criterio en la selección de procedimientos para llegar a obtener la evidencia necesaria y poder declarar en su dictamen que se aplicaron todos los procedimientos que consideró necesarios - en las circunstancias concretas del caso.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

En un principio, las labores profesionales de auditoría eran en su mayor parte, exámenes exhaustivos de las operaciones y registros de una empresa, tendientes a corregir y modificar los efectos de métodos deficientes de contabilidad y control interno. Sin embargo, corrigiendo paralelamente con la evolución de las empresas y con la mejoría de los métodos de contabilidad y de control interno, los auditores fueron dándose cuenta de lo impráctico y antieconómico que resultaba un examen exhaustivo de operaciones, registros y comprobantes y aprendieron a descansar, basando su opinión profesional en exámenes parciales que fueron llamadas pruebas selectivas.

El boletín No. F-02 de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, conceptúa las pruebas selectivas diciendo que: Es un procedimiento

que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numeroso de partidas (universo), mediante el examen de un grupo de ellas (muestra).

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

e) Control Interno.

El control interno se define según el boletín No. E-2 - del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como sigue:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

De la anterior definición se desprenden los siguientes cuatro principios de control interno que a su vez se dividen en tres partes:

1. De carácter contable:

- La protección de los activos de la empresa.
- La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.

2. De carácter administrativo:

- La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

3. Verificación interna.

El control interno contable es el que comprende el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros.

Las operaciones realizadas en la empresa deben ser registradas de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que permiten elaborar estados financieros confiables.

El control interno administrativo incluye el plan de organización y los procedimientos y registros relativos con los procesos de toma de decisiones que conducen a la autorización por la Gerencia, pero no se limita a dicho plan.

Esta autorización es función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la entidad y es el punto de partida para el establecimiento del control interno.

Verificación Interna, es aquella que comprende los procedimientos contables o los controles físicos, estadísticos o de otra clase, diseñados para salvaguardar los activos contra desfalcos y otras irregularidades similares o contra otras pérdidas evitables.

Los objetivos del Control Interno Administrativo, Contable y de la Verificación Interna, pueden llevarse a cabo con el mismo procedimiento en alguno de los tres casos, en otros cada uno puede requerir un procedimiento por separado.

Clasificación de los Objetivos del Control Interno.

Objetivos básicos:

- La protección o salvaguarda de los activos de la empre

sa, lo cual implica independencia entre la operación del negocio, la custodia de sus bienes y el registro contable de sus transacciones.

- La obtención, revisión y comprobación de la exactitud de la información financiera veraz, confiable y oportuna.

Esta información proviene de la contabilidad y es necesario que el registro de las operaciones sea correcto, que las transacciones consumadas se asienten en forma íntegra y verdadera de tal manera que no se omita ninguna de las operaciones realizadas, ésta es la principal misión del control interno.

- Mejoramiento y promoción de la eficiencia en la operación de un negocio.

Por lo general esto incluye una división de trabajo ya que se debe evitar que una sola persona realice una operación desde el principio hasta el fin; estableciéndose una comprobación automática del registro de las operaciones y resulta más fácil descubrir oportunamente errores.

- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Tanto el crecimiento mismo de las operaciones como los-

cambios de personal alteran las normas originalmente establecidas y el sistema puede deteriorarse hasta el grado de llegar a ser totalmente ineficaz.

Objetivos generales:

- Objetivos de autorización
- Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.
- Objetivos de salvaguarda física.
- Objetivos de verificación y evaluación.

Es importante hacer hincapié en que el Contador Público para poder emitir una opinión sobre los estados financieros de acuerdo a las normas de auditoría, debe evaluar el Control Interno, en base al resultado de dicho examen, podrá decidir si puede o no confiar en los métodos y registros empleados por la compañía, conocer los planes establecidos para llevar a cabo sus operaciones, y además saber si se deben reducir las pruebas de cumplimiento o ampliar con pruebas sustantivas.

Debe satisfacerse en cuanto a los detalles del sistema de control interno y procedimientos de contabilidad existentes, basándose en su experiencia y conocimiento de los principios de control interno, debe hacer un juicio sobre si el control interno alcanza las metas deseadas para prevenir errores.

después debe observar, calcular o probar partes específicas - del funcionamiento del sistema, confirmar que se opere de conformidad con las reglas y reglamentos prescritos por la compañía.

En conclusión podemos decir que:

El control interno es el que nos indica el camino a seguir en cuanto al manejo de las operaciones de la empresa - - desde su origen hasta su registro.

Es importante porque implica un conocimiento amplio de los métodos y rutinas que la empresa tiene establecidas para su operación y administración.

Al examinar el control interno se determina la extensión de los procedimientos de auditoría que sean aplicables - - conforme al objetivo de la empresa y la oportunidad con que - han de emplearse.

El alcance de la auditoría fiscal y financiera son afines, en virtud de que la auditoría financiera se lleva a cabo conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, -- adoptando pruebas de los libros y registros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que se consideren necesarios; la auditoría fiscal amplía la revisión haciendo un énfasis

sis en la presentación, determinación y entero de los impuestos correspondientes.

El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permite determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y se encuentra reglamentado según el artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su fracción II inciso b).

2.2 Concepto de Auditoría Fiscal.

Para poder dar un concepto de auditoría fiscal es necesario tener bien claro el concepto de auditoría en términos generales, para ello se citaron con anterioridad varias definiciones, de las cuales se concluye una misma idea: "es básicamente la comprobación de las operaciones realizadas por la empresa mediante el estudio y evaluación de sus libros contables, registros y documentación, para que pueda obtener el auditor, los suficientes elementos de juicio que le sirvan de apoyo a la opinión profesional, que dará sobre los estados financieros de una empresa".

Tomando en cuenta lo anterior podemos definir a la Auditoría Fiscal como: "la revisión detallada a los registros, libros autorizados, auxiliares y demás documentación comproba-

toria así como a las declaraciones de impuestos y bienes de los contribuyentes, que practican las autoridades fiscales con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la reunión de evidencia suficiente para probar las irregularidades fiscales en que el contribuyente incurrió al formular sus declaraciones de impuestos".

Se entiende por contribuyente la persona física o moral obligada al pago del impuesto, que la ley tributaria señala como sujetos pasivos de la obligación, sin más excepciones que aquellas que contenga la ley y que son de carácter general, cuando realizan alguna o algunas de las actividades gravadas por la ley y que dan nacimiento a un crédito fiscal con el fin de cubrir los gastos públicos.

a) Propósito, objetivos y finalidades.

La empresa al cumplir con el fin primordial para el que fue creada, es decir, al realizar actividades mercantiles que generan beneficios económicos, adquiere obligaciones fiscales por las cuales el auditor fiscal deberá cerciorarse que se estén cumpliendo oportunamente y en la forma adecuada.

Es obligación del Contador Público que lleva a cabo una auditoría fiscal, el conocer las disposiciones fiscales fundamentales que afectan a la empresa y en particular a aquella -

que esté auditando.

Con el conocimiento de las leyes fiscales, el auditor - estará en la posibilidad de vigilar el cumplimiento de las -- obligaciones impositivas de la empresa, y de igual forma descubrir fallas o errores de tipo fiscal que ocasionarían el - pago no solo de los impuestos no cubiertos o cubiertos indebidamente sino multas y recargos correspondientes; cumpliendo - de este modo el propósito del Gobierno Federal, que es lograr de los contribuyentes la observancia correcta de las leyes - fiscales.

Objetivos.

La auditoría fiscal es de carácter externo y consiste - en el examen metódico y ordenado de las transacciones y registros en los libros de contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de sus operaciones y la investigación de todos - aquellos hechos que puedan tener relación con la empresa, con el objeto de verificar que los principios de contabilidad generalmente aceptados hayan sido aplicados en forma consistente; conjuntamente con la aplicación de una técnica o un procedimiento de auditoría se persigue el logro del objetivo principal que es la obtención de evidencia, sobre hechos o circunstancias que tienen relación directa con el pago oportuno de - los impuestos mediante la correcta presentación de sus decla-

raciones.

Para ello se ha implantado una campaña para combatir la evasión fiscal cuyo objetivo central es el de lograr una presencia fiscal óptima en las distintas actividades económicas, que haga efectiva la sensación de riesgo en los contribuyentes de que pueden ser revisados en cualquier momento, para que se incremente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que la auditoría fiscal tiene como finalidad:

- La investigación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- Hacer sentir la presencia del fisco en los contribuyentes para evitar la evasión fiscal.
- Proveer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los elementos de juicio necesarios para poder emitir una liquidación.
- Fomentar la recaudación fiscal del país.

b) Aplicación de la Auditoría Fiscal.

Tanto en el Código Fiscal de la Federación como en las leyes especiales, se establecen las atribuciones de las auto-

ridades fiscales, que se consideran necesarias para cumplir eficazmente sus funciones, pues tienen que conocer la situación real de los contribuyentes y comprobar si se cumplen las disposiciones de carácter legal, tenemos por ejemplo las auditorías fiscales o visitas domiciliarias, las que previamente deben llenar determinados requisitos para que sean válidas; - la determinación y liquidación de los créditos fiscales, la revisión de las declaraciones de los contribuyentes, etc.; - para ello pueden proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes, solicitar de los sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros datos e informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; recabar de otras autoridades datos e informes que posean con motivo de sus funciones; emplear medios de apremio para hacer cumplir sus determinaciones, etc.

La auditoría fiscal o visita domiciliaria, podemos afirmar que es el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal real de los contribuyentes y poder determinar así el impuesto a su cargo; permite asimismo comprobar si dichos contribuyentes están cumpliendo con las disposiciones legales y descubrir o comprobar la infracción de las mismas.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 Fracción III establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-

blico a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:

"III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías".

Como ya se mencionó con anterioridad, el contribuyente es el sujeto pasivo del impuesto y es la persona que causa el impuesto y que debe pagarlo al Estado. Pueden ser sujetos pasivos del impuesto:

- Personas Físicas.
- Personas Morales privadas, como son las sociedades mercantiles.
- Los establecimientos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

Las visitas domiciliarias sólo se practicarán por mandato escrito de autoridad fiscal competente y podrá ser de carácter general para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales durante cierto tiempo o concretarse únicamente

te a determinados aspectos.

Las visitas domiciliarias son aplicables para verificar si los contribuyentes han cumplido con su obligación principal como sujetos pasivos, que consiste en pagar el impuesto, en la forma y términos establecidos en las Leyes Fiscales y con obligaciones secundarias como pueden ser presentar avisos, manifestaciones, declaraciones; llevar la contabilidad, libros y documentación en la forma establecida en las Leyes Fiscales.

c) La personalidad del Contador Público y su actuación en el área fiscal.

En todo grupo social necesariamente tienen que relacionarse sus miembros para cumplir con los fines naturales y espontáneos que han sido puestos de manifiesto por la propia naturaleza del hombre.

En todo grupo social se advierte la presencia de una parte formada de una o varias personas que rigen sus destinos e imponen los medios necesarios para el bienestar de sus miembros.

En nuestra sociedad el fisco es un sector importante ya que es el encargado de administrar y distribuir la contribución económica proporcionada por los miembros de la sociedad.

para la subsistencia de la misma.

Por eso nuestra legislación fiscal mexicana se apoya en el principio de justicia que dice: "Todos los ciudadanos deben contribuir de acuerdo con sus facultades, al sostenimiento del gobierno".

El fisco es el conjunto de leyes y organismos que ponen y regulan la contribución de los miembros de la sociedad.

En nuestro medio económico-social, ya sea a nivel empresa, ya sea a nivel individuo asociado o no asociado concretamente con otros semejantes, prevalecen todos los ordenamientos fiscales, los cuales deben interpretarse, respetarse y cumplirse de acuerdo a lo dispuesto.

Para que esa interpretación, respeto y cumplimiento, sean verificados, se hace necesaria la intervención de personas capacitadas, técnica y moralmente para que presten asesoramiento y coadyuven al contribuyente.

En la actualidad, es obvia la actuación eficiente del profesional en contaduría pública en el área fiscal, ya que su preparación técnica, su conocimiento en las leyes fiscales e impositivas, así como el conocimiento de las causas que originan las contribuciones, lo acreditan como idóneo en este

campo.

Son muchas las tareas que en materia fiscal realiza el contador público: Cada individuo o agrupación de individuos deben situarse en el orden fiscal y por lo tanto debe determinar su régimen fiscal.

De las propias leyes fiscales emanan una serie de mandatos tales como inscripciones, empadronamientos, registros, manifestaciones, etc., para cuyo cumplimiento con frecuencia interviene la asesoría del contador público y hasta la ejecución de muchas de éstas obligaciones es por personas dirigidas por dicho profesional.

Con base en sus conocimientos y experiencia, es frecuente la actividad del contador público como gestor y representante fiscal de las empresas o sociedades.

La preparación académica, el conocimiento de la relación que las causas fiscales guardan con la productividad de la empresa, hacen que el contador público pueda interpretar y comentar las leyes fiscales y mercantiles; por ello es muy frecuente que él, lleve a cabo estudios e investigaciones fiscales además de propiciar un campo apto para que todas las disposiciones de este tipo se cumplan con justicia y equidad.

En este terreno la responsabilidad social del contador-público es importante, ya que está de por medio no sólo una persona o un grupo, sino la sociedad entera; está de por medio el desarrollo socioeconómico de una nación; está en sus manos la justicia y bienestar social. Por lo mismo, no basta la preparación académica ni la experiencia adquirida, sino que cada vez debe prepararse más el contador público respecto del espíritu, modificaciones y matices así como motivarse y motivar a los demás en el sentido de aclarar y subrayar la importancia y necesidad del cumplimiento completo y oportuno de todas y cada una de las disposiciones fiscales y mercantiles.

Personalidad del Contador Público en la Sociedad.

Se considera a la personalidad el conjunto de características innatas o adquiridas que definen la actitud y presentación de una persona ante los demás seres que le rodean.

En vista de lo joven que es la profesión contable y también en vista, de que en los tiempos actuales ha experimentado un desarrollo muy acelerado, es posible que se encuentren situaciones defectuosas que se está a tiempo de descubrir y de encauzar por un camino recto y constructivo.

Las características innatas que forman la personalidad del contador público son aquellas cualidades que tiene cada -

persona al nacer y que son propias de cada individuo.

Las características adquiridas son aquellas cualidades que hubo de obtener a través del tiempo, en las diferentes aulas de estudios y en la experiencia profesional, y que se puede advertir a través de su actuación.

Las características que forman una imagen positiva y óptima del contador público se señalan en el siguiente cuadro:

Características relacionadas con la Preparación profesional:

- Vocación acertada.
- Aprovechamiento.
- Culminación.

Características relacionadas con el Trabajo:

- Constancia y orden.
- Claridad y limpieza.
- Puntualidad y dedicación.
- Sencillez y precisión.

Características relacionadas con la Persona:

- Accesible y cortés.

- Culto e intelectual.
- Entusiasta y optimista.
- Agil y dinámico.
- Comprensivo y humano.

Características relacionadas con la Etica:

- Responsabilidad.
- Dominio de la profesión.
- Respeto y discreción.
- Amplio criterio.
- Independencia mental.
- Honradez y confiabilidad.

Características relacionadas con la preparación profesional del Contador Público:

Vocación.- Es un llamado espiritual interno hacia un estado de vida determinado, es decir la inclinación a un estado, profesión o carrera.

Se considera que cuando se elige una profesión, se debe atender a los siguientes puntos: inclinación y atracción; gusto por la actividad; aptitudes para desempeñarla, y futuro social y económico.

Aprovechamiento.-Una vez que se ha emprendido la prolongada etapa de la preparación profesional, lo mejor será emplear todos los conocimientos técnicos, científicos, culturales y de toda índole, porque de lo contrario se incurrirá en el fracaso personal, no concluyendo los estudios, o lo que es peor, el desempeño de la profesión será de tal manera deficiente, que se dañe al sector social en que desempeñe cualquier trabajo.

Culminación.-Es concluir los estudios coronándose con los conocimientos necesarios para obtener un título profesional.

Características relacionadas con el Trabajo del Contador Público:

Constancia y orden.- Un sistema contable para que cumpla con la finalidad de informar oportunamente, es preciso que se tenga al día, o sea, actualizado y al corriente.

Claridad y limpieza.- La contabilidad es un lenguaje y éste deberá ser claro y limpio. Claro, para que las personas que se sirvan de ellos, los entiendan e interpreten fácilmente; limpios y presentables de manera que por sí solos inviten a su lectura y utilización.

Puntualidad y dedicación.- Cuidado y exactitud de hacer las cosas a su tiempo. La falta de estas cualidades traería-

consecuencias negativas tanto para el propio contador como para las personas que utilizan sus servicios.

Sencillez y precisión.- Proporcionar una comunicación oral o escrita legible, exacta y breve, a quienes se han de servir de ella.

Cualidades relacionadas a la persona:

Sea cual fuere el trabajo realizado, el contador público constantemente está tratando con gentes, con seres humanos: cada una de esas personas, guarda una actitud mental y social respecto del contador público, y por lo mismo habrá diversificación de caracteres, temperamentos, etc., los cuales requieren de un trato especial y adaptable.

Accesible y cortés.- Se debe pensar que, tal vez, el fácil trato y atención por parte de este profesional sean las más indicadas para una determinada persona o grupo de personas o en una determinada ocasión.

Culto e intelectual.- Quizás una personalidad cultivada y dedicada al estudio sea más conveniente en otras ocasiones o ante determinadas personas.

Entusiasta y optimista.- Tener la mente despierta y sa-

turada de ideas positivas para emprender una meta, esperando que los resultados sean satisfactorios.

Agil y dinámico.- Pensar y actuar de manera rápida y sutil, así como una constante inquietud por buscar diferentes soluciones a los problemas y la reacción rápida y oportuna ante situaciones positivas o negativas.

Comprensivo y humano.- El contador público maneja cifras y números que representan aspectos monetarios, datos que significan situaciones económicas y financieras, pero también, debe tener en cuenta el elemento humano que en todo momento se encuentra latente dentro de esas operaciones, datos o cifras.

Características relativas a la ética:

Responsabilidad y dominio de la profesión.- Es la obligación moral que lleva consigo el desempeño de un cargo y la facultad de disponer y usar libremente los conocimientos adquiridos. La responsabilidad es fundamental. Esta le da al contador público el toque de profesional, junto con el dominio que tiene sobre su profesión, aún cuando no sea de modo absoluto.

Respeto y discreción.- Con frecuencia el contador públi

co, conoce situaciones muy íntimas ya de una empresa o de una persona, en cuyo caso está obligado a guardar toda la sensatez que es necesaria y que la propia ética exige como el "Secreto Profesional".

Amplio criterio e independencia mental.- El amplio criterio del contador público es necesario, sobre todo cuando efectúa revisiones o auditorías, quien a su vez será mentalmente libre para emitir opiniones o juicios.

Honradez y confiabilidad.- En general, por la naturaleza de muchos de sus trabajos, que consisten en manejar valores y bienes, brota a la vista la indispensable necesidad de que el contador público inspire confianza y haga sentir a todos los que le rodean que con él está todo seguro, tanto bienes materiales como espirituales.

Relaciones Humanas y Comunicación.

Relaciones Humanas.-Es el arte de convivir en armonía, respeto y cordialidad sinceros con el prójimo.

Las relaciones humanas son importantes para el éxito, la felicidad, o aún la salud mental del individuo.

El contador público trata con personas que como él; po-

seen diversa preparación, cultura, carácter, temperamento, ocupación, etc.; pero con un factor común inseparable e inconfundible: el de poseer, como seres racionales, una "dignidad humana".

Lo importante está en que esos mismos seres humanos poseen características tales como orgullo, amor propio, egoísmo, fragilidad, intereses especiales; lo cual hace que las relaciones personales sean muy complejas.

Para que el contador público conviva bien, es preciso que antes de conocer a las demás personas, se conozca a sí mismo; una persona no es conocida si no se conoce su temperamento, carácter y personalidad.

El desarrollo humano individual no es posible si permanecemos mental, social o físicamente aislados. La comunicación es indispensable para lograr la necesaria coordinación de esfuerzos humanos a fin de alcanzar los objetivos perseguidos. La comunicación es un proceso mediante el cual transmitimos y recibimos datos, ideas, opiniones y actitudes para lograr comprensión y acción.

La preparación técnica y experiencia del contador público le autorizan a efectuar muy diversas tareas en variados núcleos sociales; pero también su preparación muy técnica y su-

costumbre de trabajar con aspectos cuantitativos tales como números, medidas, etc., podrían hacer que descuidara la realidad de que son personas, seres humanos, prójimos, con los que trata y convive.

Actuación del Auditor Fiscal.

La ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y el Código de Etica Profesional de los Contadores Públicos, son documentos importantes que regulan la conducta del Auditor Fiscal.

El auditor fiscal es la persona capacitada, técnica y moralmente que vigila el cumplimiento completo y oportuno de todos los ordenamientos fiscales.

Tomando en consideración el sentido común, la formación ética de cada individuo y la naturaleza propia de las funciones el "Código de actuación del Personal de Fiscalización", establece diversas normas y lineamientos de observancia obligatoria para el personal de Fiscalización; estas normas enfatizan la probidad que debe ser cualidad inherente del personal, quienes además de ser servidores públicos son ante las personas auditadas, autoridades fiscales que deben ejercer su función precisamente en los términos establecidos.

Normas que Reglamentan la Conducta del Auditor Fiscal.

Normas de aplicación general del personal de fiscalización: se capacitará permanentemente y basándose en la experiencia que adquiere en el desarrollo de su trabajo, tiene la obligación de llevar hasta sus últimas consecuencias, las investigaciones para adquirir los conocimientos técnicos necesarios para solucionar en forma correcta, los problemas fiscales, contables y de auditoría que se le presenten.

- Se abstendrá de realizar e intervenir en actividades incompatibles con las funciones de Fiscalización como el presentar servicios de asesoría fiscal o recomendar asesores fiscales, así como participar en revisiones en donde las personas auditadas son familiares o conocidos; por no existir independencia mental.

- En cuanto a técnica se refiere, el personal de Fiscalización deberá estar consciente, en cada actuación, de la gran importancia que tienen las funciones que realiza y aplicará todos sus conocimientos y esfuerzos al desarrollo de sus funciones con el objeto de que su trabajo reúna un nivel óptimo de calidad técnica.

- Se abstendrá de efectuar investigaciones sobre los resultados obtenidos y procedimientos aplicados en revisiones o

asuntos a cargo de otro personal; salvo que por motivo de giro, tipo de evasión, fraude o relación entre empresas, requiera conocer algunos aspectos técnicos de esos casos y siempre bajo la autorización de sus superiores.

- Tratará con cortesía y diligencia pero con energía y respeto a los contribuyentes y profesionales con los que se tiene contacto en el desarrollo de las comisiones, y mantendrá una relación cordial con los compañeros de trabajo.

- Se abstendrá de realizar dentro de las oficinas y en las horas de trabajo, todo tipo de operación mercantil y cuidar y conservar en buen estado los documentos, mobiliario y demás bienes que se proporcionen para el desempeño de su trabajo.

- Evitará usar información, material técnico o procedimientos originados en sus áreas, para situaciones ajenas al desempeño de sus funciones.

- Se abstendrá de aceptar o recibir, inclusive a través de otras personas, dinero u objetos que impliquen conflicto de intereses.

En relación a las visitas domiciliarias que realiza observará las siguientes normas:

- Solo acudirá al domicilio de un contribuyente cuando sean designados en la orden de visita, en oficio de sustitución o ampliación de personal, o cuando acudan en calidad de testigos, debiendo exhibir el o los documentos oficiales que la propia Dependencia le proporcione para efectos de su identificación ante la persona que atienda la visita.

- Procurará conseguir la colaboración y aún la confianza del contribuyente, su representante legal, funcionarios y empleados, sin llegar a familiaridades, desarrollando su comisión en el menor tiempo posible.

- Cuando se requiera trabajar fuera del horario de la empresa, siempre se requerirá la presencia de un empleado de la misma y considerar el horario en que puede ejercer sus facultades.

- Evitar aceptar invitaciones a comer u otros eventos de índole social, cultural o deportivo.

En los términos y procedimientos de las disposiciones legales aplicables al personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, la falta de cumplimiento a las normas anteriormente descritas, dará origen a las "sanciones" que de acuerdo a la gravedad o reincidencia observada, podrán

ser las siguientes:

1) Apercibimiento o amonestación mediante escrito, documento que, fundado y motivado se dirigirá al personal, cuando se haya comprobado que incurrió en falta u omisión y se le solicite se corrija.

2) Suspensión temporal del empleo, cargo o comisión y en su remuneración por un período no menor de tres días ni mayor de tres meses. El período de suspensión será fijado por el titular de la Dependencia de acuerdo con la gravedad de cada caso.

3) Destitución del empleo, cargo o comisión, demandado por el titular de la Dependencia.

4) Inhabilitación para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público. Esta sanción será aplicable por resolución jurisdiccional.

Lo que el Auditor Fiscal Examina, Lo que el Auditor Fiscal Realiza.

Durante una auditoría todos los registros del contribuyente deberán estar disponibles para su examen, entre los registros, archivos y otra información, el auditor fiscal, en -

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

la mayoría de los casos, examinará con más o menos detalle -
los siguientes:

I.- Extracto de la escritura constitutiva, sus partes -
más importantes; Estatutos, actas de asamblea de accionistas -
y del consejo de administración; Reformas constitutivas y es -
tatutarias.

II.- Registros Generales. Libros: Diario, Mayor, de In -
ventarios y Balances, de Actas, de Acciones Nominativas, Va -
riaciones al capital, etc.; registros auxiliares, registros -
de pólizas de diario y pólizas cheque y listas de raya o nómi -
na.

III.- Propiedades inmuebles: Escritura de propiedad; -
procedimientos de depreciación, adiciones, mejoras, gravámenes.

IV.- Información complementaria: Comprobantes pagados y
pendientes de pago, documentos por cobrar, por pagar y cance -
lados, declaraciones del impuesto sobre la renta, del Impues -
to al Valor Agregado, Impuestos especiales, etc., contratos -
de arrendamiento, archivo de contratos, estados de cuenta ban -
carios, y toda la demás documentación que sirva de base para
la realización de la Auditoría.

Sería difícil imaginarse dos trabajos de auditoría en -

los cuales las labores sean las mismas ya que los organismos se diferencian como una persona de otra, la forma de llevar a cabo el trabajo de un auditor será distinta de otro, aunque los dos trabajen para el mismo organismo. El resultado es un sistema individual de procedimientos y desarrollo, aunque el resultado final sea idéntico.

Como en toda situación que surge en la práctica, varias circunstancias influyen en el tipo de trabajo del auditor fiscal, las cuales son: el tiempo, el método de contabilidad y el sistema de registro utilizado por la empresa, el control interno, el trato con el personal de la empresa; con frecuencia el auditor fiscal encuentra condiciones difíciles de trabajo que disminuyen su eficiencia como el ruido, desaseo, interrupciones constantes o mala iluminación; sin embargo el auditor fiscal debe vencer todas estas dificultades, sin que la calidad de su trabajo se afecte.

d) Técnicas y procedimientos de Auditoría Fiscal.

Una vez que el auditor fiscal ha seguido un proceso más formal para recolectar información (visita domiciliaria), procederá a estudiar las características y condiciones particulares de la empresa auditada, estando en posibilidad de aplicar los procedimientos de Auditoría más efectivos y adecuados.

A través del estudio y evaluación del control interno,-

el auditor fiscal se cerciora de la efectividad del mismo, -
- permitiéndole, así, determinar los procedimientos necesarios -
- a emplearse en la realización de una auditoría fiscal.

La auditoría fiscal, aunque presenta algunas diferencias, -
- en cuanto a objetivos con la auditoría independiente, tiene la
- característica de ser un trabajo de auditoría y por lo tanto -
- se vale de los mismos medios (procedimientos y técnicas de au-
- ditoría) y está regida también por las normas de auditoría que
- en su caso le sean aplicables.

Los procedimientos de auditoría fueron definidos en la -
- primera parte del presente capítulo como: El grupo de técni-
- cas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de
- hechos y circunstancias relativas a los estados financieros -
- examinados y mediante los cuales el contador público obtiene
- elementos de juicio para fundamentar su opinión sobre los mis-
- mos. Las técnicas de auditoría fueron definidas como: las --
- pruebas de investigación que el auditor usa para obtener la -
- información que necesita y comprobar la información suminis- -
- trada u obtenida.

Es imposible establecer procedimientos rígidos para exa-
- minar a la empresa. Las diferencias en la forma de realizar-
- las operaciones, en los sistemas de organización, en los trá-
- mites o rutinas establecidas para el control, y en general, -

en los detalles de operación de las empresas, hacen que la técnica o el procedimiento adecuado en un caso, no lo sea en otro, debiendo adaptarse a las características de la empresa que se va a examinar y dependerá del criterio profesional del auditor la forma de atacar el problema y será él quien deberá dar la pauta definitiva respecto a la combinación de las técnicas o las pruebas a aplicar, para que le den la suficiente certeza moral para emitir su opinión.

A continuación se relacionan algunos de los procedimientos aplicables en el Area de Auditoría Fiscal.

La Auditoría Fiscal se realiza en varias etapas, la primera etapa es el inicio, en el que se aplican los siguientes procedimientos:

1) Entrega de oficio citatorio, en caso de que no se encuentre el destinatario de la orden o su Representante Legal.

Si el día en que se presentan los visitantes no está el visitado o su representante legal se relacionarán los elementos contables encontrados en ese momento con el fin de no perder el factor sorpresa de las Auditorías Fiscales, mismo que permite el Código Fiscal de la Federación. Al efecto el inicio, será sorpresivo y enérgico sin llegar nunca a arbitrariedades.

2) Entrega de la orden previa identificación de los visitantes. El Código Fiscal de la Federación señala que los actos administrativos deben tener como requisitos mínimos los siguientes: 1) Constar por escrito; 2) Señalar la autoridad que lo emite; 3) Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; 4) Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a la que va dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

3) Aplicar cuestionario de investigación fiscal, para tener una visión general de las operaciones que realiza la destinataria de la orden.

4) Acudir al Departamento de contabilidad y en su caso al archivo, para localizar, concentrar y controlar toda clase de documentación comprobatoria de las operaciones realizadas, libros, registros y demás elementos de la contabilidad.

5) Llevar a cabo la confronta de documentación contra libros, con el propósito de: Localizar cualquier otra documentación comprobatoria, registros económicos, etc.

6) Efectuar recorrido físico de las instalaciones con el fin de adquirir una idea lo más precisa posible de las

existencias en sus diversos inventarios, en clase y cantidad, levantando en cifras globales, un inventario físico, por la relación de dependencia tan estrecha que tienen los inventarios con el costo e ingresos declarados; y conocer el tamaño y calidad de activos fijos y la capacidad de producción.

7) Se levantará acta del inicio como constancia de que se cumplieron formalidades legales establecidas en relación a la entrega de la orden y comienzo de la revisión, ante la presencia de dos testigos de asistencia, entregándole copia al contribuyente o persona con la que se entendió la visita.

8) Posteriormente al inicio se efectúan pruebas para evaluar la razonabilidad de los ingresos, compras y gastos registrados en la contabilidad, tendientes a comprobar la veracidad de las cifras presentadas en las declaraciones de impuestos, dejando plasmadas las irregularidades en papeles de trabajo.

9) Evaluar las irregularidades localizadas como resultado de la revisión, haciéndolas constar en Acta Final debidamente circunstanciada, entregando una copia al contribuyente para su conocimiento, después de la firma del visitado o su representante, los visitantes y dos testigos de asistencia.

C A P I T U L O I I I

PLANEACION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA FISCAL

3.1 Planeación de la Auditoría Fiscal.

En toda actividad, pero sobre todo en las auditorías, - la planeación es insustituible. Porque planear es decidir anticipadamente lo que se va a hacer; es decidir que acciones - llevar a cabo sobre la base de conocimiento objetivo del - - asunto. Una hora de planeación ahorra días de trabajo innecesario.

En Auditoría Fiscal la planeación debe hacerse para decidir y revisar primero aquellos renglones de las declaraciones de impuestos donde se puedan determinar irregularidades - de importancia en cuanto al monto de diferencias de impuestos.

La planeación implica: Primero, identificar incongruencias, anomalías, etc., que sean indicios de irregularidades. Segundo, precisar qué se busca o qué es lo que se desea comprobar. Tercero, de qué elementos se dispone que permitan lograr ese objetivo y Cuarto, qué problemas y carencias existen y como superarlos.

El mayor porcentaje en el éxito obtenido en el resulta-

do de las revisiones fiscales, estriba en que éstas, se basaron en su desarrollo, en una excelente y adecuada planeación y obviamente, se ejerció sobre ellas una continua supervisión.

Lo anterior, implica que para lograr los objetivos presentes en las políticas, tendientes a obtener cada vez mayor recaudación a través de la presencia del fisco en los domicilios de los contribuyentes, las herramientas con que cuenta el auditor, deben ser cada vez más sólidas, para que con su utilización en las revisiones le permitan detectar y plasmar tanto en papeles de trabajo como en las actas de auditoría las irregularidades, incongruencias o fraudes que constituyen evasiones fiscales.

Es por ello, que para decidir el plan de acción a seguir en una revisión, deben tomarse en cuenta los objetivos y políticas que se persiguen, considerando en su ejecución las decisiones de quien dirige la revisión.

a) Objetivos, políticas y factores que intervienen en el logro de una adecuada y eficiente planeación.

A.- Objetivos.

- Detectar las áreas que procede revisar con mayor alcance y oportunidad.

- No dejar de realizar procedimientos: sobre operaciones, cuentas o registros en donde se hayan detectado incongruencias.

- No aplicar técnicas de auditoría sobre: renglones, cuentas, registros u operaciones, en donde no se tenga ningún indicio de irregularidad.

B.- Políticas.

- Evaluar y meditar sobre los procedimientos más idóneos y sobre que áreas se aplicarán, considerando: extensión, alcance y oportunidad.

C.- Factores.

- Giro o clase de actividad que desarrolla la empresa visitada. Examinar en bodegas o almacenes, la clase de mercancías, de materia prima, de envases, de productos terminados que obran en existencia y en su caso presenciar los diversos procesos productivos.

- Régimen fiscal a que está sujeto. Es importante estudiar las disposiciones que estuvieron en vigor en el ejercicio que se audita. Por los cambios que tienen cada año las disposiciones fiscales.

- Cómo comercializa sus operaciones. Examen de los documentos o formas utilizadas por la empresa y la forma en que

vende sus productos.

- Trámite administrativo para realizar sus operaciones. Investigar el trámite de la documentación hasta que es contabilizada, lo que permitirá saber a donde se puede acudir para conocer los datos de las operaciones que quedaron contabilizadas y que sumariadas deben constar en las declaraciones.

- Controles e informes establecidos:

1. Sistema contable. La carencia de un adecuado sistema contable, así como el que la contabilidad se lleve atrasada, es signo de omisiones o errores al cuantificar las operaciones en el ejercicio en que se llevaron a cabo.

Es importante mencionar que no interesa conocer ni menos evaluar, el sistema contable en uso en el año en el que se está haciendo la auditoría, sino del ejercicio que se audita.

2. Estudio de cifras declaradas incluyendo las de otros ejercicios, con el fin de compararlas y detectar cuales son las operaciones que alcanzan importes o volúmenes de consideración, en que renglones las cifras correspondientes muestran incongruencias o desproporciones en relación a otras cifras del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores o movimientos que despierten sospechas de posibles errores, entre otras causas por no corresponder al giro.

3. Antecedentes de la visitada. Lectura detenida de las causas por las cuales se expidió la orden de Auditoría; examen de el expediente de Archivo Permanente y en su caso, de los abiertos por el contribuyente por recursos y por juicios promovidos, así como la inconformidad de los trabajadores al reparto de utilidades si la hay.

4. Clientes, proveedores, terceros, etc., importantes para la auditada por la clase de operaciones que realiza o el tamaño de sus empresas.

5. Signos externos, Volumen de operaciones, tamaño de la empresa.

6. Deficiencias del control interno, resultado de los procedimientos de inicio, incluyendo el cuestionario de investigación fiscal, antecedentes que originaron la orden de visita, etc.

No hay que olvidar que la planeación, tiene que ser acorde al tipo de revisión de que se trate.

¿En que consiste la planeación?

La planeación consiste en investigar hasta tener la certeza de que no existen irregularidades, o hasta localizar los

elementos y fuentes en caso de que existan; en examinar, estudiar y evaluar cada uno de los elementos que integran los factores internos y externos que permiten conocer todos los aspectos y peculiaridades de la empresa a auditar y que influyen en la clase e importe de las operaciones a contabilizar y a declarar; en determinar las partidas, las operaciones, las cuentas de resultados y de balance, así como las subcuentas que son importantes o en las que es posible o casi seguro se ha incurrido en errores, en fraudes fiscales, por ser desproporcionadas o incongruentes en relación a las demás cifras o a los signos externos de la auditada; formular los procedimientos especiales al caso y decidir cuáles de los procedimientos que constan en los programas se van a aplicar y cuáles de éstos procede modificar; que cédulas procede preparar y a quién encargar los procedimientos de mayor dificultad técnica o aquellos que requieren determinadas características personales, no técnicas.

Pruebas o evidencias mínimas que deben obtenerse.

El trabajo de auditoría fiscal no sólo debe obtener evidencias suficientes y competentes para tener elementos de juicio y poder concluir lo acertado o improcedente de una partida, sino que además deberá reunir los requisitos que se nos piden, para poder consignar en acta los hechos debidamente circunstanciados, para que prevalezcan ante la oficina líquu-

dadora y el Tribunal Fiscal todas las observaciones.

b) Personal encargado de formular la planeación fiscal.

En toda planeación fiscal intervendrán el Jefe de Departamento, el Coordinador, el Supervisor, el o los Auditores y el o los Ayudantes que realizarán el trabajo. Quienes deberán hacer la recopilación de los factores de planeación, efectuar su estudio y su evaluación, hasta tener un conocimiento más preciso y completo de la empresa. Reflexionando además en que afecta o en que repercute cada uno de ellos en el cumplimiento o en el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Entre ellos decidirán las áreas que se revisarán en forma normal y aquellas áreas y operaciones que requieren una revisión más a fondo y con procedimientos adicionales a los de los programas autorizados o cuáles cambios procede hacer a éstos; y qué períodos abarcarán las pruebas.

Responsable de la Auditoría Fiscal.

A efecto de poder deslindar responsabilidades, siempre debe existir una persona que se responsabilice de la auditoría, es decir, quien dirige o toma las decisiones sobre las acciones a seguir, debe responder en cuanto a la auditoría de:

- Su atraso.
- Resultados negativos o en ceros.
- Su inadecuada o deficiente planeación.
- Desarrollar procedimientos sin tener indicios, presunciones, incongruencias o certeza moral de irregularidades, de lo cual es responsable el Jefe de Departamento.

La persona responsable de que el trabajo se esté realizando conforme a lo planeado es el Coordinador.

La supervisión del trabajo la ejercerá el Supervisor - quien deberá tener conocimiento cuando menos de los siguientes elementos:

- Sistema administrativo y contable de la auditada.
- La forma de documentar y registrar las operaciones -- que realiza.
- Las disposiciones fiscales vigentes y aplicables en - ese ejercicio.

El supervisor a su vez, deberá informar a sus superiores, la forma en que se va desarrollando la auditoría, los resultados de la planeación original y la necesidad en caso de que - sea necesario de modificar esa planeación.

Al llevar a cabo una Auditoría Fiscal, debe existir la-

cooperación de parte de todos los elementos del grupo, por - que pueden surgir problemas; cuando existe apatía, falta de - interés o de convencimiento, o simplemente por deseos de sabo - tear el desarrollo del trabajo.

Responsabilidad del Auditor Fiscal.

1. Desarrollar los procedimientos acordados en la pla - neación y que se consideren necesarios.

2. Reunir toda la evidencia necesaria, que demuestre que el visitado, cumplió correctamente con sus obligaciones fisca - les; o incurrió en las irregularidades y por el monto de las - operaciones, que se plasman en papeles de trabajo, Actas o in - formes.

3. No dejar de desarrollar ningún procedimiento, que sea posible y necesario para confirmar o desvirtuar irregularida - des, conocidas durante el desarrollo de la visita.

4. Describir con claridad y precisión, cronológicamente en actas los hechos de tal forma, que cualquier lector, lle - gue a la misma conclusión del Auditor Fiscal.

c) Obtención, verificación y evaluación de la información.

Los programas de trabajo y la Tarjeta Control, como ele

mento específico de la planeación en Auditoría Fiscal.

Las bases y los elementos de la planeación están contenidos en las normas y procedimientos de auditoría que fueron adaptados, principalmente los elementos, a las revisiones de tipo fiscal.

Tomando en cuenta las bases y los elementos citados en el Capítulo II, se procede a formular la planeación que no es más que estudiar las bases y los elementos, tomar en cuenta las situaciones presentadas al inicio y elegir de acuerdo con esto los puntos o procedimientos que constituyen los programas de auditoría y vaciarlos en la tarjeta control, señalando cuando sea necesario los procedimientos específicos que dichos programas no contengan y marcando la extensión de los procedimientos y el tiempo estimado en realizarlos.

En el programa se fijan prioridades, secuencias y se sincronizan los pasos a seguir para la consecución exitosa de las metas en donde el factor tiempo debe quedar necesariamente incluido. El programa constituye una serie de órdenes que influyen sobre la conducta de los subordinados

Control Interno.

No puede tratarse igual a una empresa con un control in

terno bien establecido y que opera en forma correcta, que cubre todos los aspectos de las operaciones de la empresa, que es confiable; que a una empresa que no tiene control de almacén, no cuenta con auxiliar de compras ni de proveedores, no levanta inventarios, no lleva libro de ventas o tiene registros en blanco; la revisión en este caso se realiza con más detalle.

El estudio y evaluación del control interno sirve como base para determinar la confianza que va a depositar en él el auditor fiscal y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención y verificación de la información.

Una vez que se ha recolectado la información que sirva al auditor para conocer mejor el negocio del contribuyente y enfocar mejor su auditoría surge la pregunta: ¿En donde se plasmará la información obtenida?

Todas las investigaciones e información recabada de la empresa deberán quedar plasmadas en cédulas de trabajo, mejor conocidas como papeles de trabajo.

Papeles de trabajo.

¿Qué son papeles de trabajo?

Son la constancia escrita de los procedimientos precisos que se desarrollaron, en qué períodos del ejercicio a revisar se llevaron a cabo, sobre qué operaciones y con qué limitación; así mismo de las pruebas recabadas y que crean evidencia de que las cifras y conceptos examinados en declaraciones de impuestos, en informes contables o en libros son correctos o contienen los errores contables y omisiones fiscales. Papel de trabajo es donde constan los resultados obtenidos como consecuencia de procedimientos llevados a cabo.

Las cédulas o papeles de trabajo ya sean sumarias o analíticas son el conjunto de anotaciones o extractos formulados por el auditor, que le servirán para redactar el acta o informe, y son el punto de contacto entre ésta y los libros y registros. Describen el trabajo desarrollado y son la única prueba que tiene el Auditor Fiscal para defender su integridad profesional en caso de verse amenazada, y por lo tanto son una constancia del trabajo efectuado.

Reglas para su formulación.

a) Previas a su formulación:

- Estudiar si es necesario hacerlos, pues en ocasiones se puede desarrollar un procedimiento sobre conceptos que ya constan en otros papeles de trabajo.

- Aprovechar estados, relaciones y documentación cuando se puedan obtener directamente del contribuyente copias u originales, verificando la corrección y autenticidad de los documentos y cifras en ellos consignadas.

- Establecer previamente el orden en que se van a ir vaciando datos, cifras y conceptos en el cuerpo de la cédula.

b) Al formularlos:

- Anotar todos los datos necesarios, para que cualquier lector los entienda y saque las conclusiones correctas con el debido fundamento, por la simple lectura de las cédulas.

- La redacción usada en las cédulas, debe permitir que el lector llegue al mismo conocimiento de los hechos y pruebas y a la misma conclusión, por lo cuál los papeles de trabajo deben transmitir todos los datos y circunstancias conocidas, identificadas y recabadas por el visitador.

- La redacción de los papeles de trabajo debe ser completa, precisa y clara, tanto en el cuerpo de la información, como en la cabeza de las columnas, también al describir las irregularidades incurridas, pruebas y procedimientos así como en conclusiones y notas aclaratorias.

- Anotar los datos en forma columnar, cuando un concepto o una clase de cifras es probable que vaya a aparecer varias veces, lo cuál ahorrará tiempo al formular la cédula, facilitará su lectura, la integración de las sumarias y la for-

mulación de actas e informes.

- El que hizo la cédula debe verificar si lo que escribe, es realmente lo que quiso decir, si no lo es debe volver a redactar.

- Cruzar los datos que aparecen en dos o más cédulas.

- Todo concepto o número equivocado debe tacharse con líneas paralelas, anotándose lo correcto en la parte superior de éste, evitando que se crea que se trata de ocultar algo, - es decir debe poderse leer lo tachado.

- Las cédulas no deben repetirse o pasarse en limpio.

- Las cédulas se deben formular en papelería en uso de la D.A.F. y a tinta, esto es con el fin de proteger a quien las realizó de alteraciones a lo ya anotado.

- Es muy importante usar letra legible y en su caso de molde.

- Anexar todas las tiras de las tabulaciones hechas y constar las operaciones aritméticas efectuadas a mano.

c) Sobre su custodia y guarda:

- Una vez formulados no podrán ser destruidos, siendo responsabilidad del visitador su conservación física.

- No podrán mostrarse al contribuyente, para evitar que conozca antes de tiempo los resultados y obstaculice el desarrollo de la visita.

- Deben conservarse siempre bajo el control directo del

auditor pues son la única evidencia del trabajo realizado y donde constan los resultados obtenidos.

Las pruebas rendidas deben quedar vaciadas en papeles de trabajo, elaborados con las cualidades citadas, para tener la seguridad de que la conclusión a la que llegaron los visitantes es la correcta y está bien fundada y motivada.

Cédula: Es la hoja o conjunto de hojas en que constan los procedimientos de auditoría desarrollados sobre una misma clase de operaciones, el movimiento o saldo de una cuenta o subcuenta y las observaciones encontradas.

Los elementos de cada cédula son:

- Encabezado.
- Cuerpo de la información.
- Notas complementarias o aclaratorias.
- Pie de la cédula.

Encabezado: Lo integran los datos que se deben poner en la parte superior de la primera hoja de la cédula y estos son la clave o índice, nombre del contribuyente auditado, ejercicio revisado, área sobre la que se está trabajando y el concepto del trabajo a desarrollar. También deberá llevar las iniciales del nombre del Supervisor, Auditor y de quién

formuló la cédula, fecha de inicio y terminación de la misma, así como las iniciales de quien la revisó.

Cuerpo de la cédula: En él se anota el trabajo desarrollado, los conceptos y cifras con que se trabajó, las observaciones encontradas, la conclusión a que se llegó y básicamente el fundamento.

Se consignan sólo las partidas que se observan o las que integran la omisión; las pruebas que hacen evidente que incurrió en la omisión y la conclusión a que se llega en cuanto al monto y renglones de la declaración a modificar.

Notas aclaratorias o complementarias: Son para aclarar, explicar y/o complementar las situaciones y cifras asentadas en el cuerpo de la cédula, sólo se hará cuando sea indispensable para su mayor comprensión.

Pie o calce de la cédula: En ésta parte se anotarán la fuente de los datos, significado de las marcas o cruces.

Cualidades de la cédula.

Siendo los papeles de trabajo de tan fundamental importancia, la elaboración de los mismos debe reunir las siguientes cualidades:

Completa.- Que contenga todos los datos o elementos anteriormente descritos.

Que se entienda.-Las cédulas deben hablar por sí solas, por su simple lectura cualquier lector puede saber qué se revisó, procedimientos utilizados, qué se busca, irregularidades conocidas, observaciones, las pruebas que hacen evidentes las irregularidades y en que renglones y monto se modifican las declaraciones presentadas.

De fácil lectura.- Dependerá del orden o distribución de los datos presentados, de su separación suficiente entre sí, lo legible de la letra, etc.

Objetivas.- Las cédulas deben contener únicamente los hechos y cifras que constan efectivamente.

Clase de cédulas.

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

Sumarias.- En ellas se reúnen las cifras, los procedimientos, conclusiones u objeciones de un grupo homogéneo de conceptos o cifras analizadas en otras cédulas.

De análisis.- Contienen el desarrollo de uno o varios

procedimientos aplicados sobre un concepto, saldo o parte del movimiento de una cuenta.

De subanálisis.- Contiene ampliaciones de procedimientos desarrollados en cédulas de análisis aplicado sobre un desglose de sus cifras, o la aplicación de un procedimiento diferente a los desarrollados en la cédula de análisis sobre las mismas cifras contenidas en ellas o sobre una parte.

Destino de las Cédulas.

Archivo de Papeles de Trabajo.- Los que contengan información que sólo se va a aprovechar para el informe de la auditoría de un ejercicio.

Archivo de referencia Permanente.- Los que contengan información aprovechable para la Auditoría que se está haciendo y para otros ejercicios siguientes como son el resumen de escritura constitutiva, de contratos, etc.

Las cédulas se integran por grupos como sigue:

- Cédulas de Archivo Permanente:

a) Régimen Fiscal y otras obligaciones.

b) Extracto de Escrituras Públicas (Constitución de la-

Sociedad, modificaciones a la misma, Poder al Representante - Legal).

c) Libros de Contabilidad y Sociales.

d) Datos de avisos presentados por la empresa visitada.

- Cédulas de Archivo de Papeles de Trabajo:

a) Cédulas de Conclusiones (Sumarias de diferencias de Impuestos).

b) Cédulas de Impuestos.

c) Cédulas de Ingresos.

d) Cédulas de Costo (hasta 1989)

e) Cédulas de Deducciones.

Los papeles preparados son la primera evidencia del trabajo realizado, por lo que será necesario que éstos contengan información substancial acerca de los elementos de juicio suficientes que habrá de soportar la opinión que se deberá rendir.

Los papeles de trabajo son revisados por personas que no han intervenido en su preparación, quienes habrán de contar con una amplia educación profesional, así como un magnífico entrenamiento y experiencia que deberán asegurar la revisión adecuada de los papeles de trabajo.

La persona que revise los papeles de trabajo, antes de

dar por terminada la auditoría, tendrá que revisarlos, haciéndose las siguientes preguntas:

1. El análisis está completo y reúne todos los requisitos de información que se intenta presentar?

2. Se han llevado a cabo los procedimientos de verificación adecuados en el trabajo realizado y han sido claramente indicados?

3. Los comentarios y explicaciones de cualquier clase han sido descritos en forma clara y concisa?

Si como consecuencia de la revisión de los papeles de trabajo, el personal que revisa estuviera insatisfecho con los procedimientos aplicados o con el alcance de las pruebas, lo dará a conocer a fin de que se incluyan los procedimientos de verificación a que haya lugar, asegurando de ésta forma la correcta realización del trabajo.

Evaluación de la información.

Todas las conclusiones relativas al trabajo efectuado, deberán quedar plasmadas en papeles de trabajo; revisando:

- Que se hayan realizado todos los procedimientos acordados y con la extensión convenida.

- Que no haya otras áreas o renglones contables a revisar.

- Si es procedente ampliar la revisión.
- Que los hechos u omisiones sean realmente quebrantamientos a disposiciones fiscales. Identificandose con precisión el Artículo, la fracción, el apartado, el subinciso, etc. en que consta esa norma.
- Que los hechos u omisiones estén sólidamente probados, es decir fundados y motivados.

Una vez que se aplicaron todos los procedimientos de auditoría y se revisaron los papeles de trabajo se procede a relacionar todas las partidas observadas, integrando las cantidades a consignar y elaborando el borrador de Acta Final.

3.2 El Acta, documento importante de la Auditoría Fiscal.

Se entiende por Acta, la relación escrita de lo tratado en una junta, certificación del resultado de una elección. En un sentido más amplio, acta es un documento público en el que se asientan en forma enunciativa y circunstanciada los hechos derivados de la actuación de los particulares o de las autoridades, que se somete a la consideración de éstas últimas, o sea, que se asientan en ella, hechos que pueden derivarse de situaciones civiles, jurídicas, mercantiles y fiscales.

Acta en materia fiscal, es el documento público en el que se asientan en forma cronológica y circunstanciada: los-

hechos, omisiones y demás irregularidades conocidas y probadas, como resultado de una visita domiciliaria. Al ser el Acta un documento público, tiene el mismo valor probatorio de las Actas Judiciales. Mediante este documento, se informa a los contribuyentes que se visitan las omisiones en que han incurrido, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Las omisiones y demás irregularidades, deben estar probadas y soportadas antes de consignarse en el acta, con la información de la documentación comprobatoria correspondiente plasmada en papeles de trabajo.

El acta es la consecuencia del desahogo, de una visita domiciliaria de auditoría, al amparo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de la Federación, en ella se consignan en forma cronológica y circunstanciada los hechos y omisiones que constituyan las irregularidades, o quebrantos a las disposiciones fiscales incurridos por los visitados conocidos y probados como resultado de la visita que se le practicó.

El acta es el documento con validez legal para dar a conocer cuáles fueron los resultados obtenidos en una visita domiciliaria. Cualquier irregularidad consignada en los papeles de trabajo omitida totalmente en acta, es como si no se hubiese descubierto. Porque no se liquida en base a papeles

de trabajo sino con base en acta.

a) Fundamento Legal de las Actas.

Disposiciones que obligan a levantarlas.

Tanto la Constitución Política como el Código Fiscal de la Federación obligan a levantar un acta circunstanciada de los hechos u omisiones conocidas al concluir las visitas domiciliarias efectuadas con el fin de comprobar la forma en la que el contribuyente visitado ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, Art. 16 Constitucional y 46 del Código Fiscal de la Federación, levantándose en presencia de dos testigos.

Así mismo en el Código Fiscal de la Federación se establece la obligación de levantar actas tanto al final de la visita como al presentarse otras situaciones de carácter concreto a fin de asentarse en las mismas, hechos tales como: el recogimiento de libros y documentos Art. 45, colocación de sellos, designación y cambios de testigos Art. 46 fracción III, etc.

b) Aspectos formales de las actas.

Aspectos formales de las Actas, a observar en su levantamiento.

Todas las actas deberán levantarse en el domicilio fiscal del contribuyente visitado, a excepción de los casos en los que las actas pueden levantarse en domicilio distinto al fiscal: cuando el domicilio fiscal no existe o el local se encuentra cerrado o desocupado; cuando se tenga la necesidad de recoger toda la contabilidad del visitado; cuando resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, se pueden levantar las actas respectivas en la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a la jurisdicción del contribuyente o en el domicilio de la autoridad que practica la visita.

Aspectos formales a vigilar al transcribir mecanográficamente el acta.

Formular borradores de acta con letra de molde y someterlos para su aprobación.

Al pasar a máquina el acta, los errores de mecanografía se testarán con un guión -; no usar corrector, porque únicamente, se corregirá el original, subsistiendo el error en las copias. Las Actas de Auditoría Fiscal son hechas en original y seis copias.

Tener cuidado al colocar el papel carbón evitando se coloque al revés o en algunas copias se omita.

Dejar los márgenes necesarios: Izquierdo con espacio suficiente para perforaciones y antefirmas.

Tener cuidado de relacionar los folios, con las palabras Pasa al folio, viene del folio, ya que algunos no tienen numeración consecutiva.

Anotar en el primer folio los datos del encabezado y en los subsecuentes, sólo el número de hoja, folio, nombre del visitado y número de la orden de visita.

Verificar que estén completas todas las firmas, del visitado, de los testigos y de los visitantes en todos y cada uno de los folios.

Al levantarse actas durante el desarrollo de una revisión deberá consignarse:

a) En acta Final.- Todos los hechos conocidos y probados durante la visita. Cuando el contribuyente corrija su situación fiscal antes del cierre del acta final, pagando la contribución omitida junto con sus accesorios (multas y recargos), se consignará este hecho en Acta Final.

b) Complementaria.- Los hechos relevantes y además necesarios para lograr una liquidación favorable al fisco de todas las irregularidades detectadas y probadas durante la revisión.

c) Parciales.-Todos los hechos que constituyen, soporten o apoyen irregularidades conocidas.

d) De solicitud de documentación e información y datos de terceros.-Todas las pruebas que apoyen y/o complementen o comprueben dudas, fallas, certeza moral, etc.

Redacción de Actas. Algunas reglas.

1.- Conocer bien el tema sobre el que se va a escribir.

2.- Pensar previamente lo que se va a escribir porque redactar es poner por escrito lo que se pensó.

3.- Ordenar en la mente los pensamientos para escribir en ese mismo orden.

4.- Dar a conocer el tema en una secuencia lógica: pasando de lo más conocido a lo desconocido. Pasando del antecedente a lo que se concluye de eso.

5.- Un párrafo debe de servir de fundamento a lo que se dice en el siguiente.

6.- No entremezclar en un sólo párrafo dos o más conceptos, ideas, irregularidades o pruebas.

7.- Separar físicamente cada idea, cada concepto, cada prueba, cada irregularidad de las demás, el lector debe saber con precisión en donde termina un tema, una idea, una irregularidad, una prueba y donde comienza el siguiente.

8.- No usar frases ni párrafos largos; ser conciso pero escribir las ideas completas.

9.- Separar con títulos y subtítulos.

10.- Es preferible ser redundante a omiso.

11.- Comparar mentalmente lo que se quiso decir contra lo que está realmente en el escrito.

12.- No escribir conclusiones que no estén apoyadas en lo dicho en párrafos anteriores o en lo que se va a decir a continuación.

13.- No escribir en un inciso, en un subcapítulo, o en un capítulo, lo que procede incluir en otro inciso, subcapítulo o capítulo.

14.- Lo que se dice debe tener relación con el tema que se expone y con el capítulo, subcapítulo que se está redactando.

15.- Las irregularidades se consignarán en orden de:

- Objetividad (Cuadro resumen principalmente).

- Importancia, siendo ésta en función a su cuantía y en función a la solidez de las pruebas que hacen evidente que se incurrió en ellas.

c) Requisitos indispensables de la comunicación escrita.

Claridad. Hacer que lo que se escribe sea entendido rápidamente y sin esfuerzo de ninguna naturaleza.

Precisión. Incluir todos los elementos necesarios para la comprensión de la idea y abolir cualquier ambigüedad.

Pureza. La redacción debe apegarse a las normas grama-

ticales, usando los términos correctos, y evitando el uso de aquellos que por lo generalizado de su empleo ya nos parecen correctos.

Síntesis. No debe hacerse uso excesivo (abuso) de las llamadas frases periféricas para adornar el escrito, pues las más de las veces restan claridad y precisión a la idea central.

Naturalidad. No transformarse o afectarse en el momento de redactar el escrito, debido a la falta de costumbre; debe lograrse ésto en forma sencilla y normal.

Cortesía. La cortesía es elemental, nunca resultará inútil el tratamiento comedido que se dé a nuestros correspondientes.

El uso del lenguaje técnico adecuado a el trabajo es necesario para cualquier profesional. La contabilidad tiene su propia terminología, el Licenciado en Contaduría debe trabajar al respecto a fin de utilizar denominaciones aceptadas que faciliten la comunicación y el entendimiento por parte de las demás personas.

d) Actas Parciales.

El objetivo de levantar actas parciales es evitar que el contribuyente pueda exponer como causas de nulidad de la liquidación que no se cumplieron con alguna de las formalida-

des que se establecen en el Código Fiscal de la Federación -- (C.F.F.), en el desarrollo de las visitas domiciliarias. En esas actas se consignarán los hechos que prueban que sí se cumplieron esos requisitos o formalidades (Art. 46 del C.F.F.).

Estas actas parciales son:

- Acta de preinicio o de entrega de citatorio en caso de no encontrarse el visitado o su representante legal (Art. 44 - Frac. II C.F.F.).

- Acta de inicio al terminar el programa de inicio el día en que se entregó la orden (Art. 44 Frac. II y III C.F.F.).

- Acta de ratificación de la visita, entrega de la orden al representante legal cuando se presenta días después del inicio (Art. 44 Frac. II C.F.F.).

- Acta comunicando aumento, disminución y sustitución de visitadores y su identificación (Art. 43 Frac. II y 44 Frac. - III).

- Acta de aportación de datos por terceros (Art. 42 Frac. II, III y VI y 46 Frac. I).

- Acta de aseguramiento de la contabilidad, colocación, ruptura y recolocación de sellos (Art. 46 Frac. III C.F.F.).

- Acta de recogimiento de libros y documentación (Art. - 45 C.F.F.).

- Acta de resistencia (Art. 45 y 55 Frac. I C.F.F.).

- Acta de devolución de documentación recogida.

- Acta para consignar hechos que evidencian que el visitado está en situación de presuntiva.

- Acta para consignar que se amplía la visita a otro domicilio del contribuyente de la misma jurisdicción de la autoridad que emitió la orden original.

- Acta de solicitud de libros, registros que forman parte de la contabilidad que deben tener en su poder.

- Acta para consignar que otra autoridad inicia visita en una sucursal o dependencia de la auditada, fuera de la circunscripción territorial donde está la matriz.

- Acta de notificación al visitado del resultado de solicitud de datos por terceros.

- Acta de opción para que ejerza la autocorrección.

- Acta de modificación al acta de inicio cuando no había ningún elemento para desarrollar la auditoría.

- Acta complementaria.

e) Acta Final.

El acta Final es el documento en el que se dan a conocer al visitado los resultados obtenidos en una visita domiciliaria.

Los capítulos que integran esta acta son:

1. Encabezado o parte superior de cada uno de los folios.

Cuerpo del Acta.

2. Antecedentes.

3. Personalidad.

4. Generalidades.

5. Hechos.

6. Complementarias.

7. Lectura del acta.

8. Cierre del acta.

9. Fe de erratas.

10. Firmas.

1. Encabezado o parte superior de cada uno de los folios.

Angulo superior izquierdo del primer folio.

- Nombre.- Anotar el nombre completo del visitado o bien la razón social sin abreviaturas, salvo las siglas del tipo de sociedad.

- Giro.- El que se declara, según solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

- Domicilio.- El que se consigna en la orden.

- Registro Federal de Contribuyentes.- Anotar la clave del contribuyente, según solicitud de inscripción presentada.

Angulo superior derecho del primer folio.

- Número de oficio.- Se anota el que le correspondió a-

la orden de Auditoría.

- Expediente.- Es el número que tiene asignado el contribuyente visitado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Orden de Auditoría Núm.- Se anota el número y tipo de revisión.

- Acta de visita Número.- No se llena este renglón, se ponen guiones.

- Clase de Acta.- Anotar la palabra FINAL.

- Inspector.- Se testa esta palabra y se sustituye por visitadores: Los que se citan.

Encabezado de los siguientes folios.

Únicamente se anotan los datos de nombre, Clave del Registro Federal de Contribuyentes y el número de folio, inmediatamente abajo de donde aparece impreso, a efecto de que aparezca en todas las copias. En el siguiente renglón anotar "Viene del folio ", anotando el número de folio anterior.

Cuerpo del Acta.

2. Antecedentes.- Los datos anotados en este apartado, vienen siendo la introducción del acta y se ajustan a lo siguiente:

- Lugar, fecha y hora en que se constituye el personal-

para iniciar el levantamiento del acta.

- Posteriormente deben anotarse los nombres de los visitadores (únicamente los que firmarán el acta).

- Domicilio.- El que aparece en la orden de auditoría.

- Nombre completo del visitado o la razón social sin abreviaturas, salvo las relativas a clase de sociedad y en su caso, el nombre comercial del negocio.

- Ejercicio que ampara la orden y el período siguiente a la fecha de cierre del ejercicio de 12 meses y la fecha de entrega de la orden.

- Número de la orden de auditoría.

- Número de oficio de la orden de auditoría.

- Número de expediente: 307/

- Fecha del oficio de la orden de auditoría.

- Nombre, puesto e identificación de la persona que recibió la orden de visita. O el nombre del representante legal y la fecha en que recibió la orden posteriormente cuando no fue el primer día y los datos del acta levantada ratificando la recepción de la orden y oficio y actuación de los visitadores.

- Fecha en que se recibió la orden de auditoría.

- Identificación de los visitadores.- Estos deberán identificarse ante el visitado, exhibiendo las credenciales u oficios expedidos por el funcionario competente.

- Datos del acta que se levantó al inicio de la auditoría.

- Datos del acta de aumento, sustitución o disminución de visitadores y en su caso, el párrafo de ratificación de la visita.

3. Personalidad.- En este capítulo se anotan los siguientes datos: nombre del contribuyente persona física con quien se entendió la diligencia, o bien, del representante legal de la empresa visitada, su número de Registro Federal de Contribuyentes, y los datos de la escritura en que le fue conferido ese poder y de la inscripción de la misma en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio. Los datos del documento con que se identificó.

También se anotará que se le requirió al representante legal nombrara testigos y que al efecto designó como tales a personas cuyos nombres, domicilios y números de cédulas en el Registro Federal de Contribuyentes e identificación se consignan, así como que dichas personas aceptan desempeñar ese cargo.

Si se negó designarlos y lo hicieron los visitadores, se consignará expresamente en el acta: "Que habiéndose requerido al representante legal de la auditada, o al visitado si es persona física, que nombrase a dos testigos, se negó a hacerlo - por lo cuál los visitadores designaron a y a ".

4. Generalidades.- En este capítulo del acta final se -

consignan diversos asuntos que repercuten en forma general en la auditoría.

- Visitas que se le han practicado, de carácter fiscal:

Cuando si ha tenido, se debe citar todas las visitas de que ha sido objeto, indicando la autoridad que la llevó a cabo y el acta donde consta el resultado de la visita.

En caso de que manifieste no haber tenido ninguna visita, así hacerlo constar.

- Régimen Fiscal:

Mencionar los impuestos a que está afecta la visitada conforme a las actividades que realiza y aquellos de los que es retenedora.

- Constitución de la Sociedad:

Se consignarán todos los datos relativos a la constitución de la sociedad, como son: Número y fecha de la escritura, ante que notario se levantó y los datos de su inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio. Nombre de los accionistas y capital que suscribieron y exhibieron.

- Modificaciones a los estatutos contenidos en la escritura constitutiva:

Anotar en que consistieron esos cambios y los datos de las escrituras relativas a esas modificaciones.

- Fecha de Iniciación de operaciones:

Anotar la que aparece en la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

- Avisos:

Citar los que no fueron exhibidos y que sí tenía la obligación de presentar, consignándose que previamente le fueron solicitados por oficio y no los exhibió.

- Giro o Actividad:

Citar el que aparece en las declaraciones coincidente con el manifestado en la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

- Contratos:

Por cada contrato que sea prueba, elemento o fuente de observaciones que se van a consignar en acta, anotar los datos principales.

- Libros de Contabilidad y Sociales:

Detallar todos los libros que fueron exhibidos a los visitadores, anotando la clase de libro, los datos de autorización, el último folio utilizado, y la fecha del último asiento.

5. Hechos.- Este capítulo es el más importante de las actas, porque en él se consignan los hechos y las omisiones que integran las irregularidades incurridas por los contribuyentes y las pruebas que demuestran que realmente acaecieron.

Se deben describir los hechos constitutivos de la irre-

gularidad en forma clara y completa; exponer las pruebas que evidencian en forma absoluta que se incurrió en esa irregularidad y que demuestran el monto de la misma, describir los hechos y pruebas permitiendo identificar las disposiciones fiscales, precisar que fueron quebrantadas, utilizar una redacción precisa y ordenada.

El auditor también debe describir en acta las causas imputables a la visitada, que impiden reunir las pruebas o más pruebas; es decir, consignar las carencias en el sistema contable y administrativo que impiden reunir dichas pruebas.

Los hechos se exponen anotando en primer término, los hechos relativos a cada ejercicio auditado y dentro de cada ejercicio los correspondientes a cada contribución, y posteriormente anotar los datos de la declaración complementaria, en caso de que la visitada la hubiese presentado.

Es conveniente formular un cuadro resumen de las irregularidades que modifican las cifras declaradas agrupándolas por clase y en función a los renglones o partidas de la declaración, para posteriormente analizar cada una de éstas.

Si se incurrió en la misma clase de irregularidades en dos o más ejercicios auditados, se consignará por cada ejercicio, la clase de irregularidad; los hechos u omisiones relati

vos y las pruebas; así como, los datos de los documentos, de los libros y de las partidas en las que se cometió esa irregularidad.

En el supuesto de que la irregularidad afecte dos impuestos distintos debe anotarse en el segundo que se consigna "Se da por reproducido para este impuesto, lo asentado en tal otro a folios de la presente acta". En los incisos o puntos tales y tales.

En las actas se debe describir el hecho, la omisión que integra la irregularidad, en su caso el procedimiento desarrollado y con claridad y sin omitir ningún dato, todos los elementos que integran la prueba que hacen evidente el quebrantamiento fiscal. Es indispensable que todas las irregularidades asentadas en el Capítulo de Hechos del acta final, estén soportadas por las pruebas obtenidas, mediante los procedimientos desarrollados durante la revisión, con la extensión, alcance y oportunidad decididos en la planeación.

Las pruebas se describirán de tal forma que cualquier lector adquiera la certeza de que el contribuyente realmente incurrió en esas irregularidades, así como en qué consisten y cuál es su monto. La redacción de los hechos debe conducir al lector a la misma conclusión a que llegaron los visitadores; pues quien liquida y quien sanciona, sólo lo hace en fun

ción a lo que capta de lo consignado en el acta. A partir de 1989, los visitadores que realizan el trabajo de auditoría, son los encargados también de su liquidación.

El dejar de consignar en el acta cualquier observación encontrada, va contra las normas que regulan la actuación del visitador y puede traer consecuencias de tipo legal.

Cuando sean muchas las partidas a consignar en el acta, sólo se hará en ella el resumen de las partidas observadas y se consignará que su análisis consta en papeles de trabajo que forman parte del acta, y que se procedió a entregar una copia legible certificada de los mismos al visitado, los cuales fueron previamente firmados por el visitado, los testigos y los visitadores.

6. Complementarias.- En este capítulo se mencionará que al contribuyente visitado le fueron entregadas copia legible de todas y cada una de las actas levantadas durante el desarrollo de la visita relacionándose a continuación los datos que identifican a las mismas, y consignándose que tales actas forman parte integrante del acta final.

7. Lectura del Acta.-Aquí se consignará que fue leída el Acta al representante legal o al visitado y que se le hizo saber el derecho y el plazo que tienen para inconformar-

se; así como el domicilio de la autoridad ante quién la presentará.

8. Cierre del Acta.- Mencionar la hora, día, mes de cuando se terminó el Acta, así como el número de copias en que se levantó.

9. Fe de erratas.- Si al estarse mecanografiando el acta, se comete algún error y se detecta de inmediato se debe aclarar testando la palabra equivocada y si el error se detecta al estar leyendo o cotejando el acta, se anotará en forma columnar el número de folio, el renglón, lo que dice y lo que debe decir. En forma general anotar con mayúsculas compactas: **TODOS LOS TESTADOS.-NO VALE.**

10. Firmas.- Se anotarán los nombres del representante legal, de los visitadores y de los testigos; así como la categoría con la que firman el acta. Al término del levantamiento la firmarán todos ellos.

Con la firma del acta final y entrega de la copia correspondiente al Representante Legal o visitado queda concluida la visita domiciliaria.

Con la información y documentación obtenida del trabajo realizado se integran dos expedientes: El expediente de Pap

les de Trabajo y el expediente de Archivo Permanente.

El expediente de Archivo Permanente quedará en el Archivo General como antecedente para posteriores revisiones.

El expediente de Papeles de Trabajo será entregado a las autoridades liquidadoras, quienes en función a lo que capten y entiendan de lo consignado en el Capítulo de Hechos, emitirán la liquidación, que es el documento oficial donde se determinan las diferencias de impuestos y la forma en que quedaron expuestos. La liquidación se dará a conocer al contribuyente para que realice el pago correspondiente corrigiendo de esta forma su situación fiscal (hasta 1988).

A partir de 1989, aparece un programa denominado de autocorrección fiscal en cuyo caso se dan a conocer al contribuyente visitado a través de un acta parcial, las diferencias o irregularidades encontradas como resultado de la visita que se le practicó, pudiendo corregir su situación fiscal con el pago de las contribuciones a su cargo y sus accesorios (multas y recargos).

En 1990 el contribuyente tiene un plazo de quince días contados a partir del día inmediato posterior de la fecha de la última acta parcial para presentar su inconformidad acompañada de las pruebas respectivas que desvirtúen lo asentado en

el acta parcial, o para corregir su situación fiscal pagando las contribuciones a su cargo junto con sus accesorios (multas y recargos), en cuyo caso se dará por concluida la revisión fiscal y se levantará el Acta Final.

Si el contribuyente visitado no presentara inconformidad alguna dentro del plazo de los quince días, se levantará acta final en la que se incluirá la liquidación respectiva y el expediente del contribuyente auditado se enviará a la Oficina Federal de Hacienda que le corresponde de acuerdo a su domicilio fiscal, la cual se encargará del cobro del adeudo.

Ahora bien en el presente trabajo se trataron los aspectos generales del desarrollo de la auditoría fiscal, sin embargo, las leyes tributarias sufren modificaciones año con año (Reformas Fiscales), lo cual provoca cambios en la aplicación de los procedimientos de revisión en Auditoría Fiscal y en la actuación del Licenciado en Contaduría en el área Fiscal.

Las reformas fiscales se orientan a generar recursos suficientes para mantener el balance en las finanzas públicas que se requiere para continuar manteniendo la estabilidad de precios pero también regulando el que los impuestos no constituyan un obstáculo al crecimiento económico. De esta forma se pretende alcanzar los siguientes objetivos: ampliar la

base gravable de contribuyentes, mejorar la eficiencia del sistema impositivo mediante la reducción de tasas y continuar con la simplificación de diversos procedimientos fiscales.

Al reducir las tasas impositivas y ampliar la base gravable permitirá mayores ingresos fiscales y la sensible mejora en la eficiencia tributaria. Con la simplificación fiscal se pretende que reduciendo y simplificando los trámites o procedimientos fiscales, quienes no contribuyen por tener tasas altas o por lo complicado del sistema fiscal ahora lo hagan.

El 29 de diciembre de 1989, aparecen en el Diario Oficial de la Federación los convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos de los Estados.

Entre los objetivos de este programa emprendido por el Gobierno Federal se tienen la modernización y simplificación del sistema Federal de contribuciones y prontitud del proceso fiscal, pretendiendo impartir justicia en forma integral en la región en que resida el contribuyente, y en un tiempo mucho más breve.

El establecimiento de un sistema nacional, armónico y uniforme de contribuciones mediante la coordinación fiscal de

la Federación (Secretaría) con los Estados, permite la participación en la recaudación y una amplia colaboración administrativa.

La Secretaría de Hacienda en apoyo al Plan Nacional de Desarrollo y a la descentralización como un medio idóneo para la consecución de los objetivos nacionales de modernidad, estima oportuno modificar la forma de administrar los impuestos federales a cargo de las entidades federativas a fin de fortalecer sus ingresos y los del Gobierno Federal, reforzando los procesos de recaudación y fiscalización del Impuesto al Valor Agregado y ampliando la presencia fiscal de las entidades federativas ante los contribuyentes y facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, reduciendo los trámites y la cantidad de declaraciones y asimismo el pago mediante un sistema que permita aprovechar las ventajas con las que cuenta la Banca Nacional.

En los convenios las funciones de la Secretaría de administrar contribuciones, ordenar y practicar visitas de auditoría e inspección en el domicilio fiscal de los contribuyentes y en las oficinas de la autoridad competente, determinación de impuestos y sus accesorios en ejercicio de las facultades de comprobación, imponer multas por infracciones al Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales son conferidas al Estado, las cuales serán ejercidas por-

el Gobernador de la entidad y por quienes tengan facultad para hacerlo; suministrándose el Estado y la Secretaría la información que requieran recíprocamente.

La Secretaría podrá en cualquier tiempo ejercer las atribuciones a que se refieren los convenios, aún cuando hayan sido conferidas expresamente al Estado, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con este último; no así el Estado, quien tendrá que rendir cuenta diaria y mensual de los ingresos percibidos. La Secretaría y el Estado deberán compensar mensualmente los créditos y adeudos.

La Secretaría se reserva: I. Formular querrelas, declaración de perjuicio y solicitar el sobreesamiento en procesos penales; II. Tramitar y resolver los recursos de revocación que presenten los contribuyentes contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios y; III. Interponer el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente. La Secretaría se reserva en forma expresa las facultades de planeación, normatividad y evaluación con respecto a los ingresos coordinados, entendiéndose por:

Planeación, la que precisará la orientación, prioridades y objetivos en materia de los ingresos y actividades coordinados, establecerá los lineamientos de política y los mecanismos para su ejecución.

Normatividad, las disposiciones que se emitan a través de reglamentos, instructivos, circulares, manuales de procedimientos y de operación, resoluciones de carácter general y - criterios que regulan las contribuciones materia del Convenio, así como la aplicación del mismo, entre otras, las que señalen el manejo del sistema de compensación de fondos y de rendición de cuenta comprobada.

Evaluación, la que determinará o precisará por parte de la Secretaría periódicamente el grado de avance en cada uno - de los programas y en el ejercicio de las funciones conferidas a los Estados y sus municipios, en materia de ingresos y actividades coordinados, así como sus posibles desviaciones, modificaciones y la instrumentación de las medidas de ajuste necesarias para cumplir con ellos.

La planeación, la programación, la normatividad y las medidas que resulten de la evaluación, serán obligatorias para el Estado.

El procedimiento tributario en materia fiscal no termina aquí, puede dividirse en tres fases: oficiosa, ejecutiva y contenciosa.

La fase oficiosa está constituida por todos los actos-- de la Secretaría de Hacienda, encaminados a la determinación-

y percepción de créditos fiscales; fijación de las bases para su liquidación; la liquidación misma; su notificación y la percepción del crédito fiscal.

Estos actos pueden ser: reconocimiento de la existencia de un crédito fiscal; fijación de las bases para su liquidación, notificación y cobro. En algunos casos, la Secretaría de Hacienda lleva a efecto todos estos actos sin la concurrencia del contribuyente; en otros, únicamente interviene éste último para aportar datos o documentos que la autoridad pueda solicitarle.

Si el sujeto pasivo del impuesto sin causa legal, deja de cumplir con sus obligaciones, se inicia para las autoridades la fase ejecutiva con la orden de requerimiento de pago. Para el contribuyente esta fase se inicia con el requerimiento y emplazamiento para el pago del crédito y si el contribuyente continúa sin cumplir, se procede al embargo (una vez que ha transcurrido el plazo otorgado al contribuyente para que pague o interponga algún recurso en su defensa). Posteriormente se llegará al remate de los bienes y a la aplicación del producto de éste al pago del crédito, con lo que concluye la fase ejecutiva.

En caso de que el contribuyente tenga objeciones de carácter legal que formular en relación con la determinación del

crédito fiscal o con su cobro en el término señalado en el emplazamiento, se inicia la fase contenciosa, que es la controversia que surge entre el Fisco y el Sujeto Pasivo.

En la presente tesis se desarrolla la primera fase, la fase oficiosa quedando para posteriores investigaciones las fases ejecutiva y contenciosa.

CONCLUSIONES

Uno de los grandes debates de nuestra época, es el hecho de lograr mejores niveles de vida. El licenciado en Contaduría debe establecer muy claramente la importancia que cobra su papel en la sociedad, tomar su responsabilidad y prepararse para afrontarla, sin olvidar que uno de los deberes más importante de la profesión contable es el de servir permanentemente a la sociedad. Existe la imperiosa necesidad de prepararse para adaptarse a las condiciones actuales.

Debemos aprovechar las oportunidades de capacitación y desarrollo a fin de participar cada día más en la marcha de las organizaciones y de la sociedad. Una mejor capacitación de los habitantes del país se reflejará en un mejor aprovechamiento de todos los recursos.

Un mejor desarrollo comprende íntegramente al hombre en toda la formación de la personalidad (carácter, hábitos, educación de la voluntad, cultivo de la inteligencia, sensibilidad hacia los problemas humanos, capacidad para dirigir). Dicho proceso puede entenderse como la maduración integral del ser humano.

El sistema fiscal mexicano se encuentra sometido a un proceso de revisión continuo, porque si en un tiempo hubo ins

trumentos adecuados, éstos pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades del desarrollo social y económico del país. Los contribuyentes a través del pago de sus impuestos aportan al Estado el ingreso para cubrir el gasto público. El Estado es el encargado de distribuir el ingreso obtenido para los gastos que considere prioritarios como son el de la vivienda, salud, educación, etc.

Con los programas para combatir la evasión fiscal, el gobierno espera tener más resultados positivos, obtener mayor ingreso alentando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

El Licenciado en Contaduría apegándose a su honradez, competencia, independencia de criterio y ética profesional ha logrado el reconocimiento de las autoridades hacendarias de su calidad profesional para auxiliar al fisco en sus funciones de controlar, vigilar y verificar el oportuno y adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, siendo el mediador de las relaciones fisco-contribuyente, a través de las auditorías fiscales o visitas domiciliarias.

Día con día la labor del Contador Público es reclamada con mayor urgencia por los servicios que presta. La profe-

sión contable es joven y en los tiempos actuales ha experimentado un desarrollo muy acelerado, por lo que es posible que se encuentren situaciones defectuosas que se está a tiempo de descubrir y de encauzar por un camino recto y constructivo.

Siempre hay que recordar que las actividades efectuadas con éxito y con óptimos efectos, proporcionarán al licenciado en Contaduría una personalidad relevante y dinámica. Relevante, porque será más preparado, más conocido y más útil.

Dinámica, porque se desplazará oportunamente a diversos sectores y campos donde solucionará o contribuirá a la solución de problemas socioeconómicos concretos y de su competencia.

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

- Agustín Reyes Ponce, 1982, Administración de Empresas, México. Editorial Limusa.
- Alejandro Garrido y José E. Ocampo, 1986, Administración, Contabilidad y Costos. México. Editorial C.E.C.S.A.
- Benjamín Rolando Téllez Trejo, 1988, El Dictamen en la Contaduría Pública. México. Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
- Dirección General de Fiscalización, 1987, Código de Actuación del personal de Fiscalización. México.
- Elías Lara Flores, 1982, Primer Curso de Contabilidad, México. Editorial Trillas.
- Erick L. Kohler, 1982, Auditoría. México. Editorial Diana.
- Fernando Arias Galicia, 1983, Administración de Recursos Humanos. México. Editorial Trillas.
- Henoc Regalado Hernández, 1981, Auditoría II. México. Editorial Soid.
- Howard Leslie R., 1981, Auditoría. España. Biblioteca para dirección de Empresas.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1984, Normas y Procedimientos de Auditoría. México.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1984, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México.
- Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. 1989. Manuales de Auditoría Fiscal. Subsecretaría de Ingresos.

James A. Cashin y Joel J. Lerner, 1976, Teoría y Problemas de Contabilidad I, Colombia, Editorial Mc. Graw-Hill.

José de J. Vázquez Bonilla, 1976, Proyección Social del Contador Público. Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Sara Gómez Valle, 1988, Legislación Fiscal I. México. Editorial Banca y Comercio.