

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración



75

**ASPECTOS FISCALES QUE DEBE CUIDAR EL
AUDITOR EN LA DICTAMINACION DE ESTADOS
FINANCIEROS PARA UNA EMPRESA CEMENTERA**

Seminario de Investigación Contable

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

**EFREN ZALDIVAR TAVERA
GONZALO LOPEZ LOPEZ**

**ASESORADOS POR:
C.P. JAIME ESPINOSA DE LOS MONTEROS**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres:

Carmelita y José Cruz

Cuya conducta ejemplar me ha servido
de guía en esta vida.

A mis hermanos:

Regina, C. Luis, Flavio, Alfredo, Roberto y
Guillermo.

Con cariño

Especial agradecimiento a mi hermana
Regina, quien con el apoyo y tranqui-
lidad brindado a mis padres, contribu-
yó a la culminación de mi carrera.

A mi esposa:

Angélica

Quien con su paciencia y apoyo, hizo posible la realización del presente trabajo.

Agradezco el apoyo brindado a todas aquellas personas que en forma directa o indirecta, han hecho posible el logro de uno de mis objetivos en la vida ; serfa difiail nombrar las a todas y podria omitir el nombre de alguno de ellos.

INDICE

	<u>Pág.</u>
PROLOGO	
CAPITULO I. Generalidades	
a. Causas que dieron origen a la Auditoría de Estados Financieros.	1
b. Normas y Principios que regulan la Dictaminación de Estados Financieros.	4
c. Objetivo de la Auditoría de Estados Financieros.	30
CAPITULO II. Los aspectos fiscales dentro de la revisión.	
a. Cuentas de activo	44
b. Cuentas de pasivo	59
c. Cuentas de capital	68
d. Cuentas de resultados	75
e. Cuentas de orden	95
CONCLUSION	96
BIBLIOGRAFIA	99

PROLOGO

PROLOGO

La especialización es causa y efecto del adelanto en todas las ramas del saber, ya que los conocimientos inherentes a cada una de ellas día a día se amplían y diversifican, lo cual ha hecho necesario y cada vez más frecuente el concurso de personas especializadas.

La adecuada planeación, constitución, administración y liquidación de una empresa, implica la consideración del régimen tributario que afecte sus operaciones; por lo que los empresarios han palpado la necesidad de asesorarse de profesionales especializados en el campo impositivo, eligiendo en la mayoría de los casos a un Contador Público. Esto nos ha hecho pensar que es una necesidad inmediata la de prestar un servicio cada día más profesional en el campo de la Auditoría de Estados Financieros, lo cual se logrará revisando profundamente todos los aspectos fiscales que afecten a cada una de las cuentas de la empresa sujeta a revisión.

La investigación se divide en dos partes; generalidades y aspectos fiscales dentro de la revisión. Esta estructura se diseñó para familiarizar a los lectores de la investigación, primero, con las causas que dieron origen a la Auditoría de Estados Financieros, las Normas y Principios que regulan su dictaminación y el objetivo que se persigue; posteriormente se desarrollarán los aspectos fiscales que deben cuidarse durante la revisión en los diferentes tipos de cuentas que se presentan en una empresa cementera.

El propósito de la investigación es contribuir con una guía fiscal que sirva de herramienta para todos aquellos que se dediquen a la Auditoría de Estados Financieros y así, poder satisfacer la necesidad de la prestación de un servicio cada día más profesional por parte del Contador Público.

CAPITULO I
GENERALIDADES

CONTENIDO DEL CAPITULO I

**CAUSAS QUE DIERON ORIGEN A LA AUDITORIA DE ESTADOS
FINANCIEROS**

**NORMAS Y PRINCIPIOS QUE REGULAN LA DICTAMINACION DE
ESTADOS FINANCIEROS**

OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

CAUSAS QUE DIERON ORIGEN A LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Tanto la operación cotidiana de nuestra economía, como su próspero desarrollo, dependen, en alto grado, de la información financiera. ¿Cómo, pues, podríamos asegurarnos de que la información ha sido adecuadamente evaluada y razonablemente presentada?. En su mayor parte, la respuesta a esta pregunta recae en las auditorías practicadas por contadores públicos independientes.

Los usuarios de la información se han interesado, en primer lugar, por las operaciones financieras de las entidades, y así la contabilidad se ha orientado para proporcionar información financiera. Sin embargo cuando los usuarios se preocupan por datos no financieros -como la magnitud de los recursos naturales que se conservan, o el grado de éxito de ciertos esfuerzos sociales-, la contabilidad tuvo la oportunidad de expandirse hacia áreas diferentes a los informes financieros. Lo más probable es que la información que proporcionan los contadores continuará expandiéndose para cubrir las nuevas y crecientes necesidades de los usuarios de dicha información.

Los usuarios pueden agruparse en dos grandes categorías: aquellos que se encuentran dentro de la entidad económica de que se trate y los usuarios externos. Los gerentes de las empresas de negocios son, obviamente, internos; los acreedores, los proveedores, los inversionistas y las autoridades fiscales son los principales usuarios externos. En algunas ocasiones los propietarios están directamente involucrados en el ma

nejo de las operaciones de la empresa. Otras veces, los accionistas de muchas de las grandes empresas son propietarios ausentistas y no tienen contacto directo con las operaciones de la compañía. Aunque son propietarios, no tienen conocimiento directo de las operaciones y tienen que obtener informes sobre las actividades de la compañía a través de los estados financieros que se distribuyen a los usuarios externos. Una persona que trabaje dentro de una empresa como miembro de la gerencia, puede no tener conocimiento directo acerca de la corrección e imparcialidad de la información que se le proporciona sobre la contabilidad y un usuario externo ciertamente no puede tampoco obtener directamente ninguna seguridad sobre lo mismo, la imparcialidad y correcciones de dichas informaciones. Los usuarios internos y externos necesitan tener la seguridad de que la información de la contabilidad que se les proporciona es digna de confianza, razonablemente correcta y presentada con imparcialidad y libre de prejuicios. Por lo tanto, los usuarios de la información internos y externos necesitan que tal información se revise por una persona competente, distinta a la que prepara esta información. A esta revisión se le llama Auditoría, y al que la revisa se le llama Auditor.

Como ya se mencionó, los usuarios externos de la información de la contabilidad dependen de los contadores públicos con funciones de auditor para asegurarse de -- que la información que obtiene es confiable. Esta información se presenta generalmente en balances, estado de resultados, estado de cambios en el capital contable y de -- cambios en la situación financiera y notas relativas. A veces puede requerirse que el auditor dictamine sobre otra clase de información. El dictamen del auditor generalmente se presenta junto con los estados financieros anuales de su cliente. La palabra "dic-

taminados" cuando se aplica a los estados financieros, significa que el balance general y el estado de resultados se acompañan con un dictamen preparado por un contador público independiente, en el que éste expresa su opinión profesional acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

La premisa de que el interés del público se protegerá por la identificación oficial -por medio del título- de profesionales competentes que ofrecen sus servicios al público. La opinión de un Contador Público independiente relativa a la razonabilidad de su juego de estados financieros, es el factor que determina que estos estados sean generalmente aceptados por bancos, inversionistas y el propio Gobierno.

Por otro lado cabe señalar, que los ingresos del Gobierno Federal se derivan en gran parte del Impuesto Sobre la Renta cubierto por las empresas; en consecuencia, el apoyo económico del Gobierno descansa en la evaluación de la información orientada hacia la determinación de la utilidad neta gravable.

Finalmente, nuestra política nacional consistente en fomentar el desarrollo económico, descansa directamente en una adecuada evaluación cuantitativa de la actividad económica y la comunicación de ella. La aplicación de adecuados principios de contabilidad y obtención de información financiera efectiva son los factores fundamentales para el logro de nuestras metas económicas.

NORMAS Y PRINCIPIOS QUE REGULAN LA DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, que el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; pero, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de -- servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuentemente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de - auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo. La auditoría no

es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez aplicados, son de carácter indudable. La auditoría exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar de los procedimientos a seguir, para estimar los resultados obtenidos, para adaptarse a las cambiantes circunstancias de los negocios.

La imposibilidad de resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones -- profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores a buscar otro camino por el -- cual fuera posible asegurar la suministración del servicio de auditoría sobre bases de calidad satisfactoria para las personas que dependían de los servicios del Contador Público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si, en cambio, existen ciertos principios fundamentales que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. Estos principios básicos del trabajo de auditoría se les llamó "normas de auditoría" y se considero que, por su naturaleza, son de aceptación general para toda la profesión, por lo cual, habitualmente, se designan con el nombre de "normas de auditoría generalmente aceptadas".

Respecto al concepto de normas de auditoría, el Instituto Americano de Contadores dice al respecto lo siguiente:

Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refiere no solamente a las cualidades profesionales del auditor,

sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él.

El Instituto Americano de Contadores, en la declaración hecha conjuntamente con la Comisión de Bolsas y Valores del Gobierno de Estados Unidos dijo:

Las normas de auditoría deben considerarse como los principios subyacentes de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de auditoría.

Las normas de auditoría vienen a ser, los requisitos que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

Por lo tanto, las normas de auditoría pueden ser consideradas como una especie de derecho natural de la profesión. El simple carácter profesional de cualquier actividad exige que esa actividad sea desempeñada de acuerdo con requisitos derivados de las características distintivas de la actividad profesional. El profesionista no es solamente un técnico que aplica una rama de conocimientos bajo la dirección y responsabilidad de otra persona, sino que es una persona capacitada técnicamente, pero que -- asume una responsabilidad, con carácter personal, por el trabajo que realiza. En la relación entre cliente y profesionista, el cliente descansa en el propio profesionista, no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza y se ponga en sus manos para un trabajo cuyas características técnicas muchas veces el propio cliente esta imposibilitado para juzgar.

Es esta característica especial de la relación profesional la que define y distingue a la actividad profesional del desempeño de otras actividades técnicas; pero

esta misma característica obliga al profesional a desarrollar su trabajo de acuerdo con una serie de normas que se desprenden de esa misma característica.

Por otro lado, el trabajo profesional de auditoría, en concreto, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por una empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía ulterior de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas -- que van a usarlos como base para sus decisiones. El trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.

Por consiguiente, podemos decir que la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuentes los siguientes dos hechos:

- 1o. El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- 2o. El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

Podemos, por consiguiente, decir que las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus caracte--rfísticas específicas.

Las normas de auditoría se clasifican como sigue:

**NORMAS DE
AUDITORIA**

PERSONALES

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

**DE EJECUCION
DEL TRABAJO**

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

**DE DICTAMEN
E INFORMACION**

- 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 principios de contabilidad
- Suficiencia de las declaraciones informativas
- Salvedades
- Abstención de opinión

Normas personales

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El auditor, antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloque en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios cuando estos le son solicitados. El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesionista, dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una especie de declaración pública por la cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesionista. De allí que sea necesario, como requisito previo indispensable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga, previamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional co-

mo cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarias para el desempeño del trabajo y es por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere, además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento.

Resulta difícil establecer de manera indudable cuales son los recursos por los que se logra la capacidad profesional y cual es el momento en que esa capacidad profesional se ha adquirido. En México, el entrenamiento básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de primera categoría que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de contador público. Esta es una ventaja indudable: la adquisición escolar de los conocimientos y habilidades básicos ha sido reconocida como uno de los requisitos fundamentales en todas las profesiones y suministra una base firme para estimar, por lo menos, el cumplimiento mínimo de los requisitos de preparación. En México, por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional es la adquisición de un título de contador público expedido por una institución reconocida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.

No basta, sin embargo, la preparación escolar conducente a la obtención del título de contador público. La auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de madurez, de conocimiento y de habilidades que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. La preparación escolar, debe

complementarse con una preparación adquirida en la experiencia práctica. Es conveniente que el contador público que se gradúa, complete su preparación mediante un pe
rodo razonable de experiencia bajo la dirección de un auditor profesional ex
perimentado. Resulta imposible determinar el tiempo que esa deba abarcar.

No es, sin embargo, la capacidad profesional, una cosa que se ad
qiere definitivamente, en una sola vez, y que ya no requiere ninguna actividad posterior.

La vida de los negocios cambia continuamente y con una velocidad descon--
certante; la investigación y el estudio hace que los conocimientos técnicos vaya avan--
zando también a considerable velocidad. De aquí que sea necesario, para que el au--
ditor conserve su capacidad profesional, que se mantenga en una continua revisión de
sus conocimientos y capacidad para estar al corriente de los avances de las disciplinas
que afectan a su actividad. El contacto permanente con las fuentes literarias de la --
profesión: libros y revistas técnicas principalmente; la asistencia a congresos técnicos
de su profesión y la participación en ellos; el contacto activo y la participación en
los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y el contacto con el desa--
rrollo profesional en otros países, pueden ser los principales métodos para que el audi--
tor profesional mantenga el entrenamiento técnico y la capacidad profesional que se
requiere.

Cuidado y diligencia profesional

No basta, para que el profesionista cumpla su compromiso implícito en su
clientela y con la sociedad, que tenga la capacidad para el desarrollo de las act
ividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga

la atención, el cuidado, la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

Ni el auditor, ni ningún profesional, puede ser considerado infalible, ni puede, por tanto, exigirse el acierto en todos los casos y la resolución satisfactoria de todos los problemas. La actividad profesional, como todas las actividades humanas, está sujeta a la condición general de la falibilidad humana. Pero los márgenes de esa falibilidad deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible. Para esto se requiere que el profesional, al desempeñar su trabajo, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación razonables, que pueden esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

Independencia mental

La actividad profesional del auditor tiene, además de los requisitos comunes a otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a los estados financieros formulados por una empresa. En este sentido el auditor actúa como una especie de juez del trabajo -- realizado por las personas que prepararon los estados financieros, para el beneficio de las personas que van a usar esos mismos estados.

Si la opinión del auditor va a ser útil a las personas que van a usar los estados financieros y si ellas van a poder confiar en esa opinión es absolutamente indispensable que el auditor mantenga, en el desempeño de su trabajo y en la preparación y -- formulación del informe o dictamen en que registra los resultados del mismo, una actitud de independencia mental, es decir, es necesario que la opinión del auditor sea objetiva.

La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero -- interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables; sin embargo, no es lógico suponer, normalmente, una actitud de voluntad heróica que, en circunstancias ordinarias, se sobreponga a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, crean que éste fué hecho con dicha independencia.

Por esas razones: el hecho de que normalmente, cuando las circunstancias son de suficiente importancia, el juicio de las personas se ve afectado, aún sin desearlo y sin darse cuenta de ello la misma persona, por la presión de las circunstancias subjetivas, y el hecho de que el trabajo de auditor requiere, para ser útil, que haya una confianza pública general en su objetividad e independencia, se ha aceptado generalmente y la comisión de Procedimientos de Auditoría declara que esa es su opinión, que el auditor profesional debe evitar actuar como auditor en aquellos casos en los que -- exista circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que -- las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre la propia independencia y objetividad del auditor.

La definición de las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del auditor se vea amenazada o que la confianza en dicha independencia se vea comprometida, corresponde a los reglamentos de ética profesional o a -- los organismos correspondientes de las distintas organizaciones profesionales. El auditor profesional está obligado a sujetarse a las decisiones de observancia genérica, sus respectivos organismos profesionales y las instituciones públicas que gobiernan su actividad profesional.

Normas de ejecución del trabajo

Al hablar de las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a -- ejercitar en la ejecución de su trabajo un cuidado y diligencia profesional adecuados para cumplir satisfactoriamente con las obligaciones que el mismo trabajo le impone. Es difícil definir lo que puede representar en cada trabajo un cuidado y diligencia adecuados. Existen, sin embargo, ciertos elementos dentro de ese concepto general que, por su importancia particular, no pueden ser olvidados y deben ser cumplidos dentro -- de su norma general de cuidado y diligencia. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especialización particular, por lo menos al nivel mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los -- que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional, no puede ser realizado a la aventura. Tiene un objetivo profesional suministrar al auditor elementos -- de juicio suficientes y competentes para su opinión; se realizará mediante técnicas que

han sido depuradas por la experiencia y el tiempo, y debe acomodarse a las condiciones cambiantes que se presentan en cada uno de los negocios; las características peculiares de la empresa cuyos estados financieros se examinan. En tal virtud, para que un trabajo profesional lleve perspectivas de realizarse con éxito razonable tiene que ser planeado en el sentido de prever, antes de emprender cada fase del trabajo, cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados, y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

Por otra parte, no es posible, ni sería conveniente, que la totalidad del trabajo de auditoría sea realizado personalmente por el propio auditor. En la aplicación de los procedimientos de auditoría existen labores de ejecución que no requieren la capacidad profesional del auditor y que pueden ser desempeñadas a un nivel más rutinario. La inspección de efectivos en caja, la verificación de operaciones numéricas dentro de los estados financieros o las cédulas que los apoyan, la inspección de títulos, valores, etc., son ejemplos de operaciones que no requieren ni la capacidad profesional ni el cuidado personal del propio auditor.

Además dentro del propio trabajo de auditoría, existen decisiones y juicios menores que pueden ser tomados por personas con la debida preparación, pero que no son necesariamente el propio auditor.

De ahí que el auditor pueda, y de hecho lo hace casi siempre, valerse para la ejecución de los actos de rutina y para los juicios y decisiones menores, de la ayuda de distintos tipos de auxiliares o ayudantes debidamente agrupados y jerarquizados de acuerdo con el tipo de trabajo que van a realizar y con su propia capacidad y preparación.

Una adecuada utilización de ayudantes y una distribución apropiada de las labores entre ellos, no sólo es conveniente para el trabajo de auditoría, sino que funciona en el sentido más favorable para los intereses de la propia clientela y del auditor. Al delegar el auditor en sus ayudantes aquellas labores que no necesitan forzosamente de su criterio y capacidad y, por tanto, de la ejecución personal, está aprovechando al máximo su propia capacidad, liberándose de tareas que constituirían una carga rutinaria excesiva y, por consiguiente, beneficiando al propio cliente, al quedar libre para estudiar con mayor meticulosidad las decisiones de verdadera importancia y, también, al permitir que los costos del trabajo de auditoría no se eleven indebidamente por la realización de trabajos secundarios a través de personas que requieren una remuneración mayor que la que el propio trabajo justifica.

Pero la delegación de funciones en los ayudantes no libera al auditor de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene en todo el trabajo. Aún cuando la ejecución material no haya sido hecha por él, el auditor es responsable ante su cliente y ante los terceros que usarán los estados financieros sobre los que dictamina, por lo adecuado de todo el trabajo de auditoría, independientemente de quién sea quien prácticamente lo efectúe. De ahí que resulte indispensable que la delegación de parte del trabajo de auditoría en los ayudantes vaya acompañado de un procedimiento de supervisión que permita dirigir y orientar a los ayudantes en la ejecución del trabajo y cerciorarse de la efectividad con que lo realizan y de la autenticidad de los resultados que obtienen a través de él.

Estudio y evaluación del control interno

El determinar que procedimientos de auditoría van a aplicarse en cada caso y el fijar su extensión y su oportunidad depende de varios factores; en primer lugar depende de los objetivos generales del trabajo de auditoría, que son los de suministrar al auditor elementos de juicio suficientes para apoyar su opinión; depende, también, de la naturaleza de cada una de las partidas examinadas y de los principios de contabilidad aplicables a ellas, y depende por último, de las condiciones particulares específicas - que existen en cada empresa. El comprobar la autenticidad de los ingresos por ventas, por ejemplo, no puede realizarse de la misma manera en una empresa en que la mayoría de sus ventas son al mostrador y al menudeo, que en otra que las realiza al por mayor y por medio de agentes, o que en otra en que las ventas son llevadas a cabo a través de distribuidores. Las condiciones de la empresa, su forma de operar, su forma de tramitar interiormente los asuntos, las medidas que tiene para controlar la exactitud de las operaciones y su pase a los libros y a los estados financieros, son circunstancias particulares de cada empresa que modifican la naturaleza de las pruebas de auditoría que van a realizar y la extensión y oportunidad con que esas pruebas pueden realizarse.

De ahí que sea absolutamente necesario que el auditor, para poder realizar un trabajo satisfactorio, deba tomar en cuenta esas particularidades de la empresa cuyos estados financieros está examinando. Sin esos elementos, la planeación de la auditoría y la ejecución de ella serían cosas que estarían totalmente alejadas de la realidad del negocio examinado y tendrían muy pocas probabilidades de éxito. Por ello es nece

sario que el auditor estudie y evalúe el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a examinar.

El estudio del control interno tiene por objeto conocer cómo es dicho control interno, no solamente en los planes de dirección, sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas. La evaluación del control interno es la estimación del auditor, - sobre el grado de efectividad que ese control interno suministra.

Obtención de evidencia suficiente y competente

Ya se ha señalado que el objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para su opinión. Estos elementos deben ser objetivos y ciertos, es decir, deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados y debe haberse llegado al conocimiento de ellos con una certeza razonable. Por consiguiente, el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría consiste en decidir si ha suministrado al auditor material suficiente para ilustrar su juicio en forma tal que de él se obtenga una base razonable para la opinión profesional.

El material o los elementos de juicio a que nos hemos referido es lo que se llama evidencia comprobatoria. Es decir, elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios contables empleados, etc.

Esa evidencia comprobatoria debe llenar dos condiciones: debe ser suficiente y debe ser competente. La evidencia sera suficiente cuando, ya sea por los resultados de una sola prueba, o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, el auditor y cualquier persona con la capacidad necesaria, podría llegar a adquirir la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar o los criterios cuya co

rección se esta juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobadas.

Es imposible, en cualquier trabajo de este tipo, llegar a obtener la certeza absoluta, es decir, un grado de seguridad en el juicio equivalente al de las ciencias matemáticas, por ejemplo. Sin embargo, dentro de la formación del juicio de una persona existe un grado de seguridad en el cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta de ellas. A este grado de seguridad, dictado por la prudencia y que es el que se usa como guía en la mayor parte de las actividades humanas, se le llama certeza moral. Es esa certeza la que el auditor debe alcanzar para que le sea posible dar su opinión profesional de una manera objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su profesión. Los procedimientos de auditoría empleados deben ser, pues, suficientes para suministrar al juicio del auditor ese grado de seguridad que hemos llamado certeza moral.

Pero la evidencia comprobatoria también debe ser competente, es decir, debe referirse a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado. El auditor, al hacer su examen de estados financieros y al dar una opinión sobre ellos, está haciendo un juicio de equilibrio y evaluación. No son, no pueden ser, los estados financieros, pinturas detalladas y minuciosas de todo y cada uno de los elementos que pueden influir sobre la situación y la marcha de una negociación. Los estados financieros presentan, por la selección de ciertos hechos importantes y por la aplicación de ciertos criterios, un panorama razonable de la situación de la empresa y de los resultados de sus operaciones, panorama que debe ser suficiente para dar a los interesados la información que necesitan como base para tomar

sus decisiones, pero que, por ningún motivo, es una descripción minuciosa, detallada y exhaustiva de todos los elementos que forman parte de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.

El auditor debe actuar en forma semejante. La evidencia que obtenga debe referirse a los hechos importantes de su examen, estar relacionado con ellos y ser útil como base para la opinión que va a emitir. La simple acumulación de datos comprobaciones y elementos que no tienen relación con los objetivos fundamentales e importantes de la auditoría es, al mismo tiempo, un desperdicio de tiempo y energía y una demostración de falta de prudencia en el juicio profesional del auditor.

Normas de dictamen e información.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen e informe. Mediante el pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe -- del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para presentarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esta importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos

del informe o dictamen correspondiente. A esas normas se les conoce, como "normas de dictamen e información" y son los que a continuación se mencionan.

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

Aún cuando la auditoría de estados financieros con vista a dictaminar sobre ellos es el campo de acción por excelencia del contador público independiente, no es la única actividad que éste realiza en el desempeño de sus labores -- profesionales. No es raro que el contador público independiente preste otra clase de servicios, diferentes a la auditoría para efectos de dictaminación, cuya -- consecuencia sea que, en una o en otra forma, su nombre aparezca asociado a -- ciertos estados financieros. Entre estos servicios profesionales se pueden citar la preparación de estados financieros, de carácter general o para fines especiales, -- sin realizar una auditoría de ellos; la interpretación de estados financieros; las -- revisiones o auditorías parciales de partidas que, estando dentro de los estados financieros, no forman su totalidad, y otros semejantes.

Por otro lado, como la auditoría con vistas a la formulación de un dictamen es la actividad principal del contador público independiente y en la mente pública su función está generalmente asociada a esta actividad, es posible que, si no se aclara especialmente la posición, el público recibe la impresión, siempre que vea el nombre de un contador público asociado a ciertos estados financieros, de que esa asociación implica que el contador público ha examinado totalmente los estados financieros y está dando su aprobación profesional a ellos.

Por esa razón, por lealtad hacia el público mismo que depende de sus --

servicios y de su opinión y por defensa de su propia posición y su responsabilidad, es absolutamente indispensable que ningún contador público permita que su nombre quede asociado, expresa o implícitamente a un grupo de estados financieros, sin que haya una explicación clara y expresa del tipo de esa relación y de la posibilidad que el auditor asume con respecto a los estados financieros. Cuando el nombre de un contador público quede asociado a ciertos estados financieros - en vista de que el contador público es funcionario de la empresa, debe aclararse de manera precisa y expresa esta relación, anteponiendo o posponiendo al nombre del contador público la explicación clara de la posición que ocupa en la empresa. Cuando se trata de un contador público independiente que realiza actividades profesionales y su nombre se asocia a ciertos estados financieros sin que se haya realizado un examen lo suficientemente extenso para justificar la expresión de una opinión en forma de dictamen o de informe, el auditor debe evitar cualquier confusión o interpretación errónea, expresando de manera clara y precisa la naturaleza de su relación con los estados financieros, y en su caso, el alcance del examen realizado.

De esta manera, cuando el auditor sí ha realizado un examen tendiente a la expresión de una opinión profesional a través de un dictamen o informe, deberá expresar esto de manera clara. No es necesario y, por el contrario, sería inconveniente, que el auditor entre en una descripción detallada del trabajo verificado. Esta descripción sería tediosa, excesivamente técnica y generalmente incomprendible para el lector de los estados financieros. Además, es poco probable que se pudiera hacer una descripción que incluyera todos los detalles del trabajo

realizado y que, por lo tanto, no hiciera ninguna exclusión.

Por esas razones es conveniente que el auditor se limite a expresar el hecho de que ha examinado los estados financieros, de que su examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas que se han estado explicando y que el propio auditor empleó todos los procedimientos que él mismo considere necesarios en el caso concreto de que se trata. Una expresión con estas características establece con claridad la naturaleza del trabajo realizado: el hecho de que fué un trabajo de auditoría tendiente a la expresión de una opinión profesional y el hecho - de que, al estar satisfecho el auditor de que aplicó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios, asume la responsabilidad íntegra del resultado de su trabajo.

Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados

Evidentemente, la parte más importante de la información que el auditor rinde es la expresión de su opinión con relación a los estados financieros. Para ello es contratado y sus servicios son solicitados. Eso es lo que busca el lector de los estados financieros al referirse a la opinión del auditor. De ahí que la parte fundamental del informe del auditor sea esa opinión, es decir, la declaración de si en opinión del auditor los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de la empresa a la fecha y por el período examinado.

Sin embargo, la presentación de la situación financiera y los resultados de operación que se hacen a través de los estados financieros no es una presentación arbitraria. La experiencia, el desarrollo de la técnica de contabilidad, la aceptación general, hace que para que un estado financiero se considere correcto, es decir, para que sea una presentación razonable de la situación y los resultados de una empresa, dichos

estados financieros deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

La observancia de los principios de contabilidad en la preparación de estados financieros es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos estados pueden prestar. Solamente la observancia de esos principios hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los estados financieros. Por otro lado, solamente el hecho de que todos los estados financieros son preparados con base en dichos principios de contabilidad es lo que hace posible la comparación entre estados financieros de diversas empresas.

Por consiguiente, es necesario que el auditor, al rendir su dictamen o informe, declare si en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad

Si partimos también que los principios de contabilidad son de prudencia y convencionalismo, es posible que existan varios principios en conflicto aplicables a un mismo concepto o partida, o bien, que existan principios más o menos aplicables en distintos casos.

La interpretación de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos de su vida y los resultados de su operación en distintos períodos de su actividad.

Esto no es posible si los estados financieros relativos a las distintas épocas o períodos han sido formulados bajo bases diferentes utilizando principios distintos. Es, pues, necesario, que los principios de contabilidad sean observados consistentemente, no sólo dentro del ejercicio al que se refieren los estados financieros, sino también en relación con ejercicios anteriores.

Este requisito de consistencia, siendo, como es, un requisito de conveniencia, puede ceder su lugar a razones de mayor importancia. La aplicación indiscriminada del requisito de consistencia vendría a constituir una barrera infranqueable para el progreso general de la contabilidad y para el progreso particular de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa. No debe el requisito de consistencia detener las posibilidades de progreso auténtico.

Sin embargo, el hecho de que, aunque sea en sentido de progreso, se modifiquen las bases sobre las que se aplican los principios de contabilidad, o los mismos principios que se usan para la preparación de los estados financieros, hace que, entre el período en que se efectúa el cambio y los períodos posteriores o anteriores, haya, si no se pone remedio a ello, una imposibilidad de comparaciones que reduce grandemente la utilidad de los estados financieros.

Suficiencia de las declaraciones informativas

Los estados financieros son declaraciones informativas de una empresa respecto a los elementos de su posición financiera y a los resultados de sus operaciones. Esas declaraciones se hacen mediante los recursos de expresión que forman los estados financieros: títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupaciones, etc. Todos esos

elementos forman parte de los correspondientes estados financieros y constituyen las declaraciones que la empresa hace sobre su situación y el resultado de sus operaciones constituyen, también, el elemento sobre el que va a opinar el auditor profesional.

Como ya se dijo en un parrafo precedente, no son los estados financieros descripciones minuciosas y exhaustivas de los elementos de la situación y los resultados de la operación. Sus declaraciones informativas a través de los medios técnicos que los definen, son los elementos que la empresa considera importantes para la información a los terceros interesados en la situación y la marcha de la propia empresa.

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

Por consiguiente, la carencia de una expresión en contrario a este respecto, determina implícitamente la declaración del auditor de que considera que las declaraciones informativas de los estados financieros son razonables.

Salvedades

Un trabajo de auditoría realizado consistentemente y con resultados satisfactorios, debe capacitar al auditor para hacer con certeza y objetividad las afirmaciones básicas del dictamen.

Sin embargo, puede suceder que, ya sea por deficiencias en el examen, o por deficiencias en los resultados del trabajo de auditoría --que puede ser debido a muchas causas-- el auditor sienta que en algunas partidas especiales o en algunos -- -- segmentos particulares de los estados financieros no tiene la suficiente certeza para hacer de modo estricto las afirmaciones básicas. Si estas restricciones en sus elemen-

tos de juicio o en los resultados de su examen no son de una importancia tal que nulifiquen el cuadro general que los estados financieros suministran o que lo afecten fundamentalmente, el auditor puede hacer excepciones parciales o salvedades a cualquiera de esas afirmaciones generales.

El uso de salvedades es, pues, un requisito indispensable en muchos casos y útil para el auditor y las personas que dependen de su juicio, pero impone obligaciones especiales al propio auditor.

Al hacer una salvedad, el auditor debe expresarla con toda claridad. Expresiones vagas, inseguras, o que dejen a la mente del lector la deducción de las conclusiones que de ellas se derivan, son faltas a la claridad que debe caracterizar la opinión del auditor profesional. El auditor debe declarar sus salvedades de modo explícito y claro, de manera que sean fácilmente entendidas y de manera que se entienda que son, precisamente, excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones generales.

Abstención de opinión

Puede, por último, suceder que el auditor no se encuentre en condiciones de expresar, sobre los estados financieros tomados en conjunto, una opinión que llene las características que requiere la opinión profesional. Este caso puede presentarse por varios motivos: puede ser que las condiciones del examen haya restringido el empleo de procedimientos de auditoría o el resultado de los procedimientos de auditoría a un grado tal que no suministren los elementos de juicio necesarios, para sostener una opinión profesional; puede suceder, en fin, que aunque el auditor haya aplicado todos los procedimientos que consideró necesarios, el resultado de estos procedimientos no le dé el grado de certeza que considere indispensable para fundamentar su opinión.

En estos casos y en otros semejantes, el auditor está obligado a declarar expresamente que no está en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros tomados en conjunto, y a expresar las razones por las cuales no está en condiciones de hacerlo.

La declaración expresa de esta imposibilidad y de las razones para ello es un deber de honradez profesional para con el cliente y para con las personas que van a usar los estados financieros. El cliente contrató al auditor para un examen de ellos y si ese examen no condujo a la expresión de una opinión profesional en la forma habitual tiene derecho a saber los motivos para ello. Al mismo tiempo, los terceros interesados en los estados financieros tienen también derecho a saber que el auditor no está en condiciones de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, y los motivos para esa imposibilidad.

En lo que se refiere a principios de contabilidad generalmente aceptados, estos, son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y presentación de la información financiera cuantitativa a través de los estados financieros.

En cuanto a la identificación y delimitación, los principios de contabilidad aplicables son:

- A. El principio de la entidad
- B. El principio de realización
- C. El principio del período contable

Las bases de cuantificación y presentación se ven reflejadas en los principios:

- A. Valor histórico original
- B. Negocio en marcha
- C. Dualidad económica

Sobre la información los principios de contabilidad aplicables son:

- A. Revelación suficiente
- B. Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera (B-7)

Otros principios que afectan en general la información:

- A. Importancia relativa
- B. Consistencia

OBJETIVOS Y TECNICAS DE AUDITORIA
EN TERMINOS DE SU EVOLUCION

<u>Periodo</u>	<u>Objetivos declarados de la auditoría</u>	<u>Límites de verificación</u>	<u>Importancia de los controles internos.</u>
Anterior a 1500	Detectación de fraudes	Detallada	Sin reconocimiento
1500 a 1850	Detectación de fraudes	Detallada	Sin reconocimiento
1850 a 1905	Detectación de fraudes y detectación de errores de registro	Algunas pruebas su- mamente detalla- das	Sin reconocimiento
1905 a 1933	Detectación de la razo- nabilidad de la situa- ción financiera repor- tada	Detallada y pruebas	Pequeño reconocimiento
1933 a 1940	Determinación de la ra- zonabilidad de la si- tuación financiera - reportada Detectación de fraudes y errores	Pruebas	Se despierta el interés
1940 a 1960	Determinación de la ra- zonabilidad de la si- tuación financiera - reportada	Pruebas	Enfasis importante

OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Aún cuando los objetivos y los conceptos que guían la auditoría de estados financieros en la actualidad, eran prácticamente desconocidos hace muchos años, auditorías de uno u otro tipo han sido practicadas en el transcurso de la historia del comercio y las finanzas gubernamentales.

A continuación se mencionan los objetivos y las técnicas de la auditoría en términos de su evolución:

Período anterior a 1500

Antes de 1500, la contabilidad se orientaba hacia unidades gubernamentales y familiares. La utilización de dos personas que llevaran registros independientes de las mismas transacciones se diseñó para evitar fraudes en las tesorerías de los antiguos gobiernos. Asegurarse de la exactitud en la información constituía un objetivo secundario. Se tomaba periódicamente inventarios para probar la exactitud de los registros contables; la auditoría no se apoyaba en esta función. La revisión de las cuentas durante la época del Imperio Romano se orientaba fundamentalmente también hacia la prevención de actos fraudulentos de los gestores.

Después de la caída del Imperio Romano, la auditoría se desarrolló primero a nivel de las ciudades-estados italianos. Los comerciantes de Florencia, Génova y Venecia, utilizaban auditores para ayudarse en la contabilización de las operaciones de los capitanes de barcos que regresaban del Viejo Mundo con riquezas destinadas al

Continente Europeo. Durante éste período, la auditoría tenía básicamente por objeto evitar fraudes.

En 1394, la auditoría de una de las Ciudades importantes de esa época se orientaba a comprobar las cuentas de los empleados gubernamentales para determinar si había habido algún desfalco. En la mayor parte de estos casos se buscaba la exactitud, pero solamente hasta donde pudiera implicar la existencia de fraudes.

Las técnicas iniciales de la auditoría consistían casi exclusivamente en una verificación detallada de todas las transacciones que habían tenido lugar en un caso dado. El concepto de "prueba" o "muestreo" , era desconocido como procedimiento de auditoría.

De 1500 a 1850

Hay muy poca diferencia en el período que va de 1500 a 1850, en lo referente a distinguir los objetivos de la auditoría de esta época, de los de la época inicial. La auditoría amplió su campo de acción al tener que verse con las primeras actividades - fabriles que surgieron desde las primeras manifestaciones de la Revolución Industrial. Los objetivos de la auditoría se orientaban todavía hacia la detectación de fraudes; pero alcanzaron más importancia cuando los propietarios se separaron de la administración y de su capital invertido. La verificación detallada era la regla y el método aceptable.

Sin embargo, durante este período surgieron cambios de actitud muy importantes. El primero de ellos fue el reconocimiento de que tanto para la información exacta, como para la prevención de los fraudes, era deseable un sistema de contabilidad ordenado y estandarizado. El segundo cambio importante fue la aceptación general

de la necesidad de una revisión independiente de los estados financieros de las em--
presas, tanto grandes como pequeñas.

La comprensión de que el control interno era un producto deseable de un sis
tema contable, surgió poco después. No se identificaba específicamente con ninguno
de los procesos de auditoría. La fuerza o la debilidad del sistema contable y, conse--
cuentemente, del control interno, no influyeron la cantidad de pruebas detalladas lle--
vadas a cabo.

1850 a 1905

El medio siglo posterior a 1850, abarcó el período de mayor crecimiento eco
nómico de la Gran Bretaña. Las operaciones en gran volúmen, originadas por la Revo
lución Industrial, proporcionaron el ímpetu necesario para colocar en primer término a
las Corporaciones Mercantiles. A medida que la administración se transfería de los pro
prietarios individuales a los profesionistas contratados, los propietarios ausentes se lle--
garon a interesar en la protección y acrecentamiento de sus inversiones de capital.
Era, pues, el momento oportuno para que surgiera la auditoría.

Un poco después de la mitad del siglo XIX, los grupos de accionistas que rea
lizaban visitas periódicas a las empresas, intentaron verificar los datos registrados. --
Pronto resultó evidente que una auditoría confiable requería de un entrenamiento es--
pecializado. Este reconocimiento, aunado a la sugerencia de la Ley de Sociedades
Mercantiles de 1862, aumentó grandemente la demanda de contadores adiestrados que
pudieran llevar a cabo auditorías profesionales e independientes.

Se reconocía al control interno como algo existente en los sistemas estandarí

CAPITULO II

LOS ASPECTOS FISCALES DENTRO DE LA REVISION

CONTENIDO DEL CAPITULO II

CUENTAS DE ACTIVO

CUENTAS DE PASIVO

CUENTAS DE CAPITAL

CUENTAS DE RESULTADOS

CUENTAS DE ORDEN

zados de contabilidad, pero se le concedía poca atención en la auditoría. Se mostraba poco interés en cualquier sistema de controles para otros activos que no fueran el efectivo. La estructura del control implícita en la contabilidad por partida doble, era a menudo la única comprobación reconocida como importante por todos los contadores. Debido a esto último, durante el período de 1850 a 1905, las auditorías normalmente incluían revisiones muy completas de las transacciones y de la preparación de asientos sobre la corrección de cuentas así como de los estados financieros. Esta práctica era ineficiente, costosa y no proporcionaba una forma satisfactoria de fortalecer las áreas débiles en los períodos subsecuentes. Era obvia la necesidad de cambios en el sistema contable para mejorar la exactitud de las cantidades reportadas y reducir las posibilidades de las actuaciones fraudulentas. A medida que se reforzó la estructura organizacional y el sistema contable, la técnica del "muestreo" se convirtió en una práctica aceptada por los auditores.

La introducción de la prueba o muestreo como procedimiento de auditoría -- puede encontrarse durante los últimos años del siglo pasado. Alrededor de 1895, hay evidencias ya del uso del muestreo en la Gran Bretaña.

La nueva técnica del muestreo no era exclusiva de la auditoría inglesa; apareció también en los Estados Unidos, más o menos en esa misma época, como consecuencia del rápido crecimiento de los negocios norteamericanos que siguió a la guerra con España, el aumento en el tamaño de muchas empresas y la auditoría de negocios más grandes, surgió la necesidad de limitar las revisiones de la auditoría a una parte seleccionada de las cuentas, en lugar de examinar todas las transacciones efectuadas en el período.

Se encuentran también pruebas del muestreo utilizado en la auditoría en los Cuestionarios de los Exámenes de Contadores Públicos de Nueva York, antes del año de 1900.

Cualquiera puede tratar de encontrar cierta evidencia de un cambio en los objetivos de la auditoría durante este período, el cual tuvo importancia en lo que se re--fiere a la aceptación de la nueva técnica del muestreo. Las técnicas complementan los objetivos; un cambio en las técnicas normalmente corresponde a un cambio en los objetivos. Sin embargo, en la literatura sobre la auditoría de este período, no exis--ten argumentos que apoyen este supuesto. El objetivo fundamental de la auditoría era aún la detectación del fraude; la razón por la que el auditor cambió de la verifica--ción detallada al muestreo, fué sencillamente porque no podía revisar todas las ope--raciones de las empresas, que se encontraban en continuo crecimiento.

Antes de 1905, una base natural para decidir sobre la limitación y la canti--dad de las pruebas que debían hacerse en la auditoría, pueden haber sido de las mejo--res en los sistemas de contabilidad y, consecuentemente, en los controles internos im--plantados en las empresas más grandes. Un poco después, durante el período de 1905 a 1933, en forma sorpresiva, los auditores se dieron cuenta de la importancia de los controles internos y de la relación del vigor y las debilidades implícitas en sus pro--gramas de muestreo. El primer reconocimiento verdadero del control interno como base para decidir la extensión de la verificación detallada que se debería llevar a cabo apareció en la versión norteamericana del "Auditing" de Dicksee: "... un sistema adecuado de comprobación interna con frecuencia evitará la necesidad de una revisión detallada".

A pesar de esta afirmación, en un libro muy conocido de auditoría de la época, la verificación detallada seguía siendo la regla general. Existía el muestreo, pero su aplicación se encontraba limitada. El libro mencionado resumía los objetivos de la auditoría de esa época, en la siguiente forma:

El objetivo de una auditoría puede decirse que es tripartita:

1. La detección del fraude
2. La detección de los errores técnicos
3. La detección de errores de principio

De 1905 a 1933

Los objetivos y las técnicas de auditoría de la Gran Bretaña formaron la base para el desarrollo de la profesión del auditor norteamericano en su etapa inicial. Sin embargo, durante los diez años posteriores a la iniciación del Siglo XX, la auditoría Norteamericana progresó independientemente de sus orígenes. Los objetivos y los métodos de los auditores ingleses resultaron imposibles de seguirse en los negocios norteamericanos. La auditoría inglesa, enfocada a descubrir desfalcos, no perduró en la práctica norteamericana. La primera obra importante norteamericana de auditoría, describía este cambio de objetivo en la siguiente forma:

1. La detección y prevención de fraudes.
2. La detección y prevención de errores. Aún cuando en los últimos años ha habido un cambio decidido en la demanda y el servicio, y los fines actuales puede decirse que son:
 - Determinar la situación financiera real y las utilidades de una empresa
 - La detección de fraudes y errores; pero esto como un objetivo de menor importancia

Conjuntamente con este cambio en los objetivos, hubo un cambio sumamente importante en las técnicas. La transición de la auditoría inglesa a la auditoría norteamericana se caracterizó por un cambio de la verificación detallada al muestreo. Los auditores decidieron que no era necesario realizar un examen detallado de cada asiento, y verificar sumas y pases, durante el período, para captar la esencia del valor resultante de una auditoría.

La literatura de este período empezó a reconocer más ampliamente la importancia del control interno y su relación con la extensión o límites de los muestreos que debían hacerse en una auditoría. En un libro inglés publicado en 1910, "Audit Programmes", se señalaba que el primer paso en una auditoría era "cerciorarse del sistema de comprobación interna."

Un tratamiento típico de los autores americanos de este aspecto, es el que se señala a continuación:

Los sistemas de manejo de cuenta y los registros deben formularse con un sólo principio orientado -que deben proporcionar medios de control- .

Cuando existe un sistema satisfactorio de comprobación interna, no se espera que el auditor haga, ni debe hacer, una auditoría detallada.

Si el auditor puede satisfacerse a sí mismo de que el trabajo del registro contable se ha efectuado en tal forma que proporcione un sistema de comprobación interna, entonces puede aceptar los resultados (del sistema) como correctos, sujetándolos a muestreos.

Desgraciadamente, la literatura al respecto estaba entonces mucho más adelantada que la práctica. El auditor, sin embargo, continuó ampliando la utilización de la técnica del muestreo. Pero hasta cierto grado, su decisión de muestrear no estaba directamente relacionada con una evaluación de los controles internos. Esta rela-

ción directa no surgió sino hasta algunos años después. Se cambiaron los objetivos declarados de la auditoría; las técnicas cambiaron; pero la actitud del auditor cambió - muy lentamente.

La adopción de los procedimientos del muestreo probablemente representó el adelanto más importante de la auditoría de los primeros años del presente siglo. Se hacía el análisis de las cuentas; pero esto parecía no representar ninguna divergencia con el punto de vista del auditor detallista, era sólo una sustitución en la cantidad de trabajo que se efectuaba anteriormente.

De 1933 a 1940

El período que va de 1933 a 1940 es interesante, no sólo por la influencia que tuvieron sobre la auditoría la Bolsa de Valores de Nueva York y varias agencias gubernamentales, sino también debido a la confusión que existía sobre los objetivos de la auditoría. Al iniciarse este período, algunos autores comenzaban a disminuir la importancia de la detección de fraudes como objetivo de la auditoría, mientras que otros enfatizaban su importancia. Al terminar este lapso de ocho años, había muchas personas que estaban de acuerdo en que el auditor no podía, y no debía, interesarse básicamente en la detección de fraudes.

Este cambio de actitud se encuentra perfectamente patente en las ediciones que surgieron durante este período del texto de Auditoría de Montgomery. En el cual afirmaba: "Un objeto accidental, aunque importante de una auditoría, es la detección de fraudes" (Quinta edición, 1934, p. 26). "La responsabilidad básica del control y el descubrimiento de irregularidades corresponde necesariamente a la administración" (Sexta edición, 1940, p. 13).

Antes de 1940, no había un acuerdo uniforme sobre la responsabilidad de la auditoría en la detección de fraudes. Algunos autores afirman: "Está bien definido que uno de los objetivos de la auditoría es la detección y prevención de fraudes". La verificación parcial a base de pruebas de un grupo de operaciones, se encuentra perfectamente establecido en los procedimientos de auditoría como un medio para descubrir la presencia del fraude. Con el proceso de muestreo, el auditor tiene un arma poderosa contra el fraude, tal vez más potente que las que se han utilizado hasta la fecha.

Durante este período, la importancia que se concedía a la detección del fraude era escasa; la mayor parte de los autores estaban de acuerdo en que la auditoría normal se orientaba básicamente hacia la determinación de la veracidad de los estados financieros, pero estaban en desacuerdo en relación con el papel del muestreo o de las pruebas diseñadas para detectar fraudes.

A pesar de la disparidad en la definición de los objetivos de la auditoría, había casi un acuerdo uniforme en lo referente a las técnicas de auditoría. En esta época la prueba era la regla, no la excepción. El grado seleccionado de la prueba dependía en gran parte de la efectividad del control interno.

De 1940 a 1960

Los objetivos de la auditoría y los métodos cambiaron sólo ligeramente entre 1940 y 1960. Se continuó concediéndole importancia a la determinación de la veracidad de las representaciones de los estados financieros, con una correspondiente falta de importancia en la detección del fraude.

Sin embargo, muchas técnicas de auditoría de este período estaban diseñadas específicamente para ayudar a la detección del fraude.

Además de la discrepancia entre los objetivos declarados de la auditoría y ciertas técnicas utilizadas para complementar esos objetivos, había cierto desacuerdo en la literatura sobre la responsabilidad de los auditores en cuanto a hacer pruebas para descubrir fraudes. Es por esto que la detección del fraude en la historia de la auditoría y el desacuerdo en la literatura sobre este aspecto, no constituye una sorpresa que gran parte del público considerara que el auditor era un detective.

De 1960 a la fecha

En la declaración No. 30 sobre Procedimientos de Auditoría, publicada en el Journal of Accountancy de enero de 1961, el Comité de Procedimientos de Auditoría - del American Institute realizó una aclaración de la posición, que se citó como parte de la Codificación de 1951. Los comentarios generales sobre la Declaración 30 sirven básicamente como una reafirmación de la actitud oficial del Instituto, que se había publicado ya en la Codificación inicial. En los últimos párrafos de la Declaración más reciente, el Comité es más específico. Se afirma que el auditor reconoce que cualquier fraude, si es bastante importante, puede afectar su opinión sobre la veracidad de la presentación de los estados financieros, y que el examen hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas le concede importancia a esta posibilidad, y posteriormente, cuando el examen de un auditor independiente que tiene por objeto emitir una opinión sobre los estados financieros, revele circunstancias específicas que hagan surgir sospechas sobre la existencia de un fraude, el auditor debe decidir si el fraude, en caso de que exista, puede ser de tal magnitud que pueda afectar su opinión sobre dichos estados financieros. Si el auditor independiente considera que el posible fraude puede ser tan importante como para afectar su opinión, debe llegar a -

un acuerdo con los representantes de su cliente, sobre si el mismo auditor, o el cliente, sujeto a la revisión del propio auditor independiente, hará la investigación necesaria para determinar si realmente existió el fraude, y en caso de que lo haya habido, el monto del mismo.

Es algo problemático si esta declaración proporciona la solución adecuada. Se necesita realmente otra visión de los objetivos normales de la auditoría. El objetivo de la revisión independiente de los estados financieros es la expresión de una opinión sobre la veracidad de las representaciones incluidas en los estados financieros. Para poder formarse una opinión profesional en relación con los estados financieros, el auditor debe realizar el trabajo necesario a fin de estar razonablemente seguro de que no hay errores de omisión de importancia que puedan desvirtuar las cifras informadas. Esto es necesario, independientemente del origen de dichos errores. Negar la responsabilidad en cuanto a llevar al cabo las pruebas necesarias para determinar si puede existir un fraude, con base en cualquier consideración del tiempo o del costo implicados o con base en las dificultades de la detección, es reducir el valor de la opinión profesional.

La sugerencia de que una parte del examen se transfiera al cliente, crea muchos problemas adicionales. De acuerdo con las normas generalmente aceptadas de auditoría, el auditor debe determinar que el personal del cliente que efectúa el trabajo esté técnicamente capacitado y que sea eficiente, que mantenga la actitud independiente necesaria y que desarrolle el mismo cuidado profesional que ejercitaría el auditor. Más aún, se puede sostener fácilmente que para satisfacer estas normas profesionales, el auditor debe supervisar en forma activa dichos exámenes, y no limitar su in-

terés a una revisión posterior a la prueba. Si se sospecha de la existencia de un fraude, hay muy poca justificación para emitir una opinión sobre la veracidad de los estados financieros. Es necesaria una aclaración adicional en relación con la responsabilidad profesional relativa a los exámenes o pruebas sobre desfalcos. Esto se puede lograr mejor por una redefinición y un reestablecimiento de los objetivos de auditoría. Tal redefinición debe incluir la responsabilidad del auditor de elaborar pruebas diseñadas para detectar todos los errores de presentación de los estados financieros, cualquiera que sea su fuente de origen. Solamente entonces se le puede conceder a la opinión del auditor el respeto que merece.

Por alguna razón, siempre que surge la detección de un fraude se hace necesario el uso de reglas especiales para determinar la responsabilidad del auditor. Esto es asumir una postura defensiva indebida. No hay razón para que las reglas generales que limitan la responsabilidad de la auditoría en otras áreas, no puedan incorporar el fraude. Igual que cualquier desorientación importante de los estados financieros, debe enfatizarse que la responsabilidad del auditor es efectuar pruebas de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, elaboradas para detectar la posibilidad de dichas desviaciones. Por ejemplo, el auditor no es responsable de detectar el fraude burdo.

El último párrafo de la Declaración No. 30 de los Procedimientos de Auditoría, se refiere a lo siguiente:

El descubrimiento posterior de la existencia de un fraude durante el período cubierto por el examen del auditor independiente, no indica por sí mismo negligencia

de su parte. El no es un asegurador o garantizador y sí realizó su examen con la habilidad y cuidados profesionales debidos y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ha satisfecho todas las obligaciones implícitas en su responsabilidad.

Independientemente de la existencia de diferencias de opinión en relación -- con los objetivos de la auditoría, hay una amplia aceptación general del método bajo el cual debe iniciarse la auditoría para revisar el control interno, y los resultados de dicha revisión constituirán las bases para determinar el alcance de las pruebas requeridas.

En años más recientes, el auditor independiente ha cambiado gradualmente -- de un programa de revisión detallada a uno de pruebas y análisis. En las grandes compañías y aún en las medianas, ya no es práctico examinar detalladamente el volumen creciente de todas las transacciones; ni es tampoco necesario, en vista de las mejoras en la organización contable y en otras operaciones internas de los clientes.

En el futuro, la auditoría probablemente llegue a consistir básicamente en una revisión de los procedimientos (o sistemas), en la que los análisis sobre la efectividad -- y el control interno proporcionen la base principal para evaluar los procedimientos. Hay desde luego varios argumentos que parecen apoyar este punto de vista:

1. Los costos crecientes de los servicios del contador público y el énfasis consecuente que se le concede a la economía y a la efectividad de los mismos servicios.
2. Las demandas constantes al auditor, tanto de la administración como de los propietarios y de otras partes interesadas, sobre la información adicional.
3. La complejidad creciente de las empresas, que ha dado lugar a un crecimiento geométrico de los problemas de control de datos

4. El desarrollo de nuevos sistemas de comunicación e información y la introducción de equipos de procesamiento de datos, sumamente confiables.

CUENTAS DE ACTIVO

Caja y bancos

- a. Si tienen cuentas bancarias en moneda extranjera, ¿se verificó que a la fecha de cierre se hubieran convertido al tipo de cambio oficial?
- b. ¿Está debidamente requisitada, para efectos fiscales, la documentación comprobatoria de gastos, examinada en los arquezos de caja?(Art. 24 fracción I y III) V, VI y VII)

Clientes

- a. ¿A través de la circularización, se ha localizado algún ingreso o venta no registrado por la empresa?
- b. ¿Se encuentra analizado el saldo de las cuentas por cobrar, por antigüedad, gestiones de cobro, imposibilidad de hacerlas efectivas, etc., de tal manera que fácilmente pueda precisarse, qué cuentas pueden ser canceladas y considerarse como deducibles para efectos fiscales? (Art. 24 fracción XVII, y Art. 52 de la LISR)
- c. ¿Se han considerado como ingresos gravables, los intereses sobre ventas gravables, cargados a los clientes?
- d. ¿Se comprobó que no hayan sido considerados como ingresos gravados los intereses sobre ventas no gravadas, las penas convencionales y las indemnizaciones por incumplimiento de contrato?

Estimación para cuentas de difícil recuperación

a. ¿Se han considerado como no deducibles para efectos fiscales, los incrementos del año a la provisión para cuentas de cobro dudoso? (Art. 25 fracción IX de la LISR)

Para considerarse como deducibles las pérdidas sufridas por créditos incobrables, se ha tomado en cuenta que:

1. ¿Se trata de cuentas que prescribieron en el ejercicio?
2. ¿Existe notoria imposibilidad práctica de cobro?

En ambos casos Art. 52 del RISR y fracciones I, II, III y IV.

b. ¿Se han considerado como gravables recuperaciones de cuentas canceladas en años anteriores, siempre que dichas cuentas hubiesen sido deducidas anteriormente? (Art. 17 fracción VI)

c. En caso de que la compañía tenga pérdida fiscal por el ejercicio ¿se ha tomado en cuenta que los castigos de cuentas incobrables efectuados en el ejercicio no deben incluirse dentro de la pérdida fiscal para efectos de la amortización en ejercicios futuros?

e. Las recuperaciones de cuentas canceladas en años anteriores, acreditadas a cuentas de resultados, y por las cuales no se tomó la deducción, ¿han sido consideradas como no gravables?

Documentos por cobrar

a. En el caso de ventas documentadas ¿se verificó que haya trasladado el impuesto al Valor Agregado? (Art. 10. y 4 fracción II de la LIVA y Art. 24 fracción VII de la LISR)

b. Si se registraron intereses ¿cuidar que se hayan registrados correctamente con el objeto de que se haya considerado como ingresos acumulables? (Art. 24 fracción IV de la LISR)

c. Si existen documentos vencidos ¿verificar que se encuentren formando parte de la estimación para cuentas de cobro dudoso? (Art. 52 de la LISR)

d. Cuando se tengan documentos descontados con Instituciones de Crédito, -- cuidar los siguientes aspectos:

1. Que exista el recibo debidamente firmado y sellado por la Institución de Crédito.
2. Que el importe de los intereses y comisiones cobrados por el banco estén registrados adecuadamente, con el objeto de hacer deducibles dichos importes.
3. Cuando existan cargos por moras en el rescate de documentos, y estos no hayan sido pagados por el girado; verificar que dichas cantidades estén identificadas de tal forma que se consideren no deducibles.

e. ¿Se verificó que los documentos reúnan las características que señala la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito? (Art. 165, 174 y 192 de la LGTOC)

Deudores diversos

a. En caso de que existan préstamos a terceros (accionistas, empleados, personas físicas, etc.) a tasas inferiores a las que se pagan sobre los préstamos recibidos ¿se ha considerado como no deducible el diferencial? (Art. 24 fracción VIII de la LISR)

b. ¿Se tiene establecida la política de no cobrar intereses por los préstamos efectuados a los trabajadores, cuando se otorguen conforme al reglamento interior o contrato colectivo? (Art. 65 del RISR y Art. III de la LFT)

Anticipos a proveedores

a. En los casos en que haya anticipos a proveedores ¿se verificó que estén soportados por un documento que reúna los requisitos que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta? (Art. 24 fracción II de la LISR y 58 del RISR)

b. Cuando las transacciones se hagan con proveedores extranjeros, cuidar los siguientes aspectos:

1. Que por los anticipos no se haya cobrado el IVA.

2. Verificar que el IVA se pague cuando el bien adquirido se encuentre en zonas fronterizas. (Art. 4 inciso E de la LIVA)

c. Cuando las operaciones se hagan con proveedores nacionales, verificar que se haya trasladado el IVA correspondiente al anticipo. (Art. 11 fracción II de la LIVA)

d. Cuando existan convenios establecidos para la adquisición de bienes de capital, y por los cuales se den anticipos, verificar que se haya cubierto el IVA correspondiente. (Art. 12 de la LIVA)

IVA por acreditar 6%

Esta tasa se aplica generalmente cuando los actos o actividades, se realizan por residentes en las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del Norte del país, y la colindante con Belice en centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial en Sonora y Baja California Sur, y siempre que la entrega material de bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas. (Art. 1 y 2 de la LIVA 5 y 6 del RIVA)

a. Cuando se efectúen operaciones de las señaladas en el párrafo anterior -

¿verificar que realmente se hayan realizado las operaciones mencionadas?

b. El impuesto se causa en el momento en que los bienes quedan a disposición del importador o en su caso importación temporal, al convertirse en definitivo. (Art. 26 de la LIVA); al respecto cuidar lo siguiente:

1. Se señale hora, día y lugar en donde conste haberse recibido el bien o el servicio.
2. Se identifique con claridad el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionando a éste los demás cargos que se paguen con motivo de la importación, con el objeto de verificar la corrección de la base (Art. 27 y 41 del Reglamento de la LIVA)

c. Que exista de manera expresa el concepto del Impuesto al Valor Agregado y el porcentaje aplicado en la agencia aduanal. (Art. 4 de la LIVA)

d. Que la cuenta de gastos del agente aduanal, anexe todos los comprobantes y que reunan los requisitos ya mencionados, así como el permiso de importación debidamente tramitado.

e. Si existen importaciones exentas ¿cuidar que no se haya trasladado el IVA? (Art. 25 de la LIVA)

IVA por acreditar 10%

a. Cuando se efectúen compras o gastos, verificar que se cumpla con lo siguiente:

1. Nombre y domicilio del proveedor o de quien brinda el servicio.
 2. Fecha de la operación
 3. Cantidad y clase de mercancías compradas o descripción del servicio recibido. (Art. 58 del Reglamento de la LIVA)
- b. En los casos en que no se exprese por separado la parte del Impuesto al Va

lor Agregado, ¿se verificó que se considere como no deducible? (Art. 24 fracción VII de la LISR)

Otros aspectos que se deben cuidar en el caso del Impuesto al Valor Agregado por acreditar, tanto la tasa del 6% y 10%, son los siguientes:

1. ¿Se ha registrado el IVA trasladado por los proveedores o pagado en importaciones, separando el IVA acreditable, el no acreditable y el no identificable. (Art. 46 del Reglamento de la LIVA)
2. En su caso ¿se han solicitado devoluciones mensuales de saldos a favor, derivados de artículos exentos beneficiados con la devolución de impuesto? (Art. 6 de la LIVA) o, ¿se han acreditado los saldos a favor hasta agotar los contra saldos a cargo derivados de artículos gravados?
3. ¿Existe un procedimiento correcto que permita conocer la totalidad del IVA que le trasladan a la Compañía en la adquisición de bienes y servicios, para poder acreditarlo posteriormente al presentar sus declaraciones mensuales? (Art. 5 de la LIVA)

IVA por recuperar por descuentos, bonificaciones y devoluciones

a. ¿Las devoluciones, descuentos y bonificaciones reúnen los requisitos que marca la LISR? (Art. 22 fracción II)

b. ¿Se expidieron notas de crédito en las que haga constar en forma expresa que canceló o restituyó el Impuesto trasladado, según sea el caso, antes de realizar la deducción? (Art. 17 del RIVA)

Depósitos en garantía

a. ¿Existe contrato y recibos correspondientes, por cantidades dadas en garantía para la adquisición de un bien o un servicio y los cuales reúnan requisitos fiscales? (Art. 24 fracción VI y VII)

Compañías afiliadas

a. Cuando exista un crédito a la Empresa Controladora y se tenga identificada la tasa de interés pactada, y dicho crédito o parte de éste sea distribuido a las com
pañas afiliadas, deberá cuidarse lo siguiente:

1. Que el importe prestado a éstas causen un interés por lo menos igual al pac
tado con la controladora.
2. En caso de que sea menor el interés correspondiente considerar como deducible la parte proporcional del mismo.
3. En caso de que sea mayor cuidar que se identifique como deducible el interés
pactado con la controladora y acumulable el excedente del mismo.

b. Cuando existan cuentas corrientes o préstamos que no causen intereses, ¿se cuidó que la parte proporcional de los intereses pagados no se considere deducible?

(Art. 24 fracción VIII de LISR)

Inventarios

a. ¿Ha sido consistente el método de valuación de los inventarios? (Art. 58 fracción III y 60 de la LISR)

b. ¿El sistema adoptado por la empresa, se ajusta a los sistemas reconocidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta?, tomando en cuenta que sólo reconoce los siguientes métodos:

Costos identificados

Costos promedios

PEPS , primeras entradas, primeras salidas

UEPS , últimas entradas, primeras salidas

Detallistas.

En caso negativo, ¿se obtuvo autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para implantar el sistema de valuación adoptado?

c. En caso de que por las características de la empresa, resulten imprácticos los sistemas de valuación autorizados por la Ley, ¿se le sugirió a la compañía, la implantación de otro sistema, previa autorización de la Secretaría de Hacienda? (Art. 60 de la LISR)

d. ¿Se ha estudiado la posibilidad de valor los inventarios por el método de Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS) lo cual es conveniente en épocas de inflación?

e. En el supuesto anterior, ¿se ha presentado el aviso correspondiente en el caso de cambiar de Costos Promedios o Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS) al método de Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)? (Art. 60 de la LISR)

f. Si dentro de los inventarios existen mercancías cuyo costo sea superior al de mercado, ¿se ha indicado por escrito a la empresa, la posibilidad de obtener, de la Secretaría de Hacienda, autorización para registrar dichas mercancías al precio de mercado, al de realización o al neto de realización, según lo establece la fracción I, II y III del Art.29 de la LISR, y en este caso, poder considerar como deducible la pérdida resultante?

g. ¿Los ajustes a inventarios han sido determinados por recuentos físicos?

h. ¿Son razonables en monto y volumen las pérdidas por ajustes a inventarios?

i. Los sistemas de control de inventarios (Inventarios Perpetuos, Pormenorizado o de mercancías Generales) se adaptan al giro de la empresa o ¿es aconsejable soli

citar autorización para llevar un sistema diferente? (Art. 23 del RISR)

j. En caso de que existan mercancías dañadas, obsoletas o inservibles, ¿se ha solicitado autorización para su deducción, previa destrucción, ante la presencia de la persona que la Secretaría de Hacienda indique? (Art. 24 fracción XVIII de la LISR)

k. ¿Se tiene establecida la política de deducir de los inventarios las existencias de mercancías deterioradas u obsoletas en el ejercicio en que ésto ocurra y se ha recabado la autorización correspondiente para su destrucción? (Art. 51 del RISR)

l. ¿Se comprobó que, dentro de los inventarios, se haya excluido la parte de las mercancías recibidas en comisión, en consignación, y en depósito?

Asimismo, ¿se comprobó que las mercancías, propiedad de la empresa, en poder de comisionistas, consignatarios y las que se encuentren en depósito, se hayan agregado a los inventarios para efectos de la determinación del valor total de dichos inventarios?

m. En caso de que exista reserva para inventarios, ¿se comprobó lo siguiente:

1. Que sus incrementos cargados a resultados, se hayan considerado como no deducibles. (Art. 25 fracción IX de la LISR)
2. Que los cargos a la reserva, se hayan considerado como deducibles, cuando constituyan una pérdida comprobada. (Art. 25 fracción IX, 52 y 56 de la LISR, Art. 24 fracción XVII del RISR)

n. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que las compras están documentadas con comprobantes, que reúnan requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta? (Art. 39 de la LISR)

o. Mediante la circularización a proveedores, o por la revisión de la cuenta de caja y bancos, documentos por cobrar, intereses, pagos posteriores, ¿se detectó al

guna compra no registrada por la empresa?

p. En caso de que la empresa tenga ingresos superiores a \$20,000,000.00 anuales, ¿cumplió con las obligaciones establecidas por el Art. 23 del Reglamento, o en su defecto, tiene establecido algún sistema supletorio, autorizado por la Secretaría de Hacienda?

q. Si la empresa sigue la política de considerar dentro del costo de la mercancía comprada, los gastos de compra que efectúa, ¿se comprobó que el registro de dichos gastos, no se haya duplicado?

r. ¿Se ha estudiado la conveniencia de excluir del costo de los artículos, los fletes, transportes, acarreos, seguros, comisiones, impuestos de importación y de derechos aduanales? (Art. 39 de la LISR)

s. ¿Se encuentran debidamente protegidas las existencias contra pérdidas, robos, daños, etc.?

t. ¿El sistema de contabilidad permite identificar el IVA trasladado por la compra de artículos gravados, exentos, beneficiados con la devolución de impuesto, de otros artículos exentos y de artículos no gravados? (Art. 32 fracción I de la LIVA y 46 del RIVA)

u. ¿Se controla adecuadamente el total del IVA acreditable, tomando en cuenta todas las compras de contado y de crédito?

Inversiones en valores

a. En caso de que la compañía haya recibido dividendos por inversiones en acciones de sociedades que operen en el país, o de sociedades mexicanas que operen

en el extranjero, en su calidad de socia o accionista de la sociedad pagadora, ¿se han considerado como ingresos no acumulables, para efectos del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles? (Art. 10 fracción II) ¿se hizo el cruce con la cédula de ingresos correspondiente?

Tatándose de dividendos o utilidades que le hayan sido pagados a la compañía por empresas de nacionalidad extranjera, residentes en el extranjero, ¿se comprobó que se hubieren considerado como ingresos acumulables del ejercicio? En caso de que no se hayan acumulado dichos ingresos, ¿se comprobó que haya sido cubierto el impuesto a la tasa del 21% (Art. 126 de la LISR)

b. Si la compañía tiene inversiones en valores de renta fija, tales como bonos financieros, obligaciones, cédulas hipotecarias, etc., ¿se han acumulado a sus ingresos normales, los intereses percibidos y se han deducido del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles, el impuesto retenido por la institución emisora? ¿se hizo el cruce con la cédula de ingresos correspondiente, y con el cálculo de la provisión para el Impuesto sobre la Renta?

c. Si existe reserva para valuación de inversiones en valores, ¿se comprobó lo siguiente?:

1. Que sus incrementos cargados a resultados, se hayan tomado como no deducibles, ¿se hizo el cruce con la cédula de gastos correspondiente? (Art. 25 fracción IX de la LISR)
2. Que los cargos a la reserva, por cancelación de incrementos llevados a resultados o pérdidas sufridas en la realización de valores, se haya deducido para determinar el ingreso global gravable de la empresa, siempre y cuando dichas pérdidas, se encuentren debidamente comprobadas. (Art. 66-B del RISR)

d. En caso de ventas de valores, ¿se comprobó lo siguiente?:

1. Que si la empresa obtuvo utilidad, la misma fué acumulada para efectos de la determinación del Ingreso Global Gravable, salvo que se trate de utilidades en venta de acciones, y la empresa esté realizando actividades que fomenten el desarrollo industrial del país, a juicio del Ejecutivo Federal.
2. Que si la empresa obtuvo pérdida, ésta haya sido deducida fiscalmente, para determinar el ingreso global gravable, siempre y cuando dicha pérdida, se encuentre debidamente comprobada.

Propiedades planta y equipo

- a. ¿Se encuentran amparadas las adiciones o mejoras a los activos fijos con documentos que reúnan los requisitos fiscales? (Art. 24 fracción III y 58 del RISR)
- b. ¿Existe una política definida en cuanto a los montos de capitalización de activos fijos?
- c. En los casos en que la Compañía haya otorgado automóviles a su personal, ¿la empresa tiene cuidado de que:
 1. La depreciación y gastos de automóviles se refieran a un sólo vehículo por empleado y que al mismo le sea estrictamente necesario para el desempeño de sus funciones? (Art. 46 fracción II de LISR)
 2. La depreciación fiscal se calcula aplicando el 20% sobre la inversión de los automóviles, cuyo costo de adquisición sea igual o inferior a - - - \$215,000.00, tratándose de automóviles adquiridos a partir del 1.º de enero de 1979 de modelos anteriores a 1980, de \$220,000.00 tratándose de automóviles modelo 1980 y \$300,000.00 tratándose de automóviles modelo 1981? (Art. 46 fracción II de la LISR)
- d. Si la Compañía tiene casas destinadas a la habitación, aviones, embarcaciones, ¿se ha obtenido la autorización de la Secretaría de Hacienda para deducir la depreciación? (Art. 68 del RISR)
- e. ¿Se han calculado las depreciaciones y amortizaciones sobre bases y tasas

consistentes con las del ejercicio anterior y de acuerdo con los límites autorizados por la Ley del ISR? En caso negativo, se tiene obligación de obtener autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer el cambio. (Art. 43, -44, y 45 de la LISR)

f. De acuerdo con los Artículos 43, 33, y 45 de la LISR ¿se han amortizado o depreciado correctamente:

1. ¿Los gastos relacionados con emisiones de obligaciones? (Art. 46 fracción V de la LISR)

2. ¿Las construcciones o instalaciones en bienes propiedad de terceros? (Art. 46 fracción VII de la LISR)

g. ¿Se han conducido en el ejercicio las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones, que no impliquen adiciones o mejoras al activo fijo? (Art. 46 fracción I de la LISR y 47 del RISR)

h. Si las tasas para depreciación, amortización y agotamiento usadas para efectos contables son diferentes de las que se aplican fiscalmente:

1. ¿Se tiene un adecuado control de las depreciaciones contables y fiscales?

2. ¿Se determina la utilidad o pérdida fiscal en la enajenación de activos y se concilia su importe con el resultado contable?

i. ¿Las tasas para depreciación y amortización usadas para efectos fiscales, son iguales o inferiores a los máximos permitidos por la Ley? (Art. 46 de la LISR)

j. ¿En el caso de que la Empresa deprecie fiscalmente sus activos en forma acelerada, cuenta con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público? - - - (Art. 41 de la LISR)

k. ¿Se ha tenido presente que las revaluaciones de activos fijos no tienen -- efectos fiscales? (Art. 46 fracción VIII de la LISR)

l. ¿Se tienen controles adecuados para que no sigan depreciando o amortizando los activos ya depreciados o amortizados totalmente? (sobre este punto es conve-- niente recordar que los valores depreciables de activos adquiridos de otras empresas por liquidación o reembolso de capital, que ya habfan iniciado su depreciación o amorti-- zación, no podrán ser superiores a los valores pendientes de depreciar o amortizar en -- la empresa de la que provengan) .

m. En caso de utilidades en ventas de activos fijos constituidos por bienes inmuebles ¿se efectuó un estudio para analizar diversas alternativas y elegir la más adecuada?

n. ¿Se han incluido dentro de la base gravable del IVA los ingresos derivados de la venta de activos fijos excepto bienes inmuebles? (Art. 8 y 12 de la LIVA)

o. En el caso de enajenación de bienes inmuebles que formen parte del activo fijo, ¿se ha pagado el Impuesto sobre Traslación de Dominio?

p. En el caso de adquisiciones de bienes inmuebles ¿se ha pagado el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles? (Art. 10. de la Ley del Impuesto sobre Adauisición -- de Inmuebles)

Ajuste por reexpresión del activo fijo

A. ¿Se cuidó que no se le haya dado efectos fiscales a la revaluación de los activos fijos? (Art. 46 de la LISR fracción VIII)

Depreciación adicional

a. ¿Se cuidó que en los resultados de la empresa, se haya considerado como no deducible la parte correspondiente a la depreciación por reexpresión de activos fijos? (Art. 46 fracción VIII)

Cargos diferidos

a. Tratándose de pagos anticipados en general, ¿se hicieron pruebas para cerciorarse de que los mismos, estén debidamente soportados con documentación que reúna los requisitos que exige la Ley? (Art. 42 fracción III y IV)

b. ¿Se hicieron pruebas para tener seguridad, de que a medida que estos pagos se fueron devengando, hayan sido traspasados a la cuenta de gastos correspondiente?

c. Tratándose de los anticipos del Impuesto sobre la Renta, ¿se comprobó que su cálculo se hubiere hecho correctamente? (Art. 10 y 13 de la LISR)

d. ¿Se ha estudiado la conveniencia de solicitar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la reducción o exención de los anticipos futuros?

e. Al hacer el cálculo definitivo del Impuesto, ¿se canceló el importe de los anticipos efectuados, traspasando en su caso, el saldo a favor, a la cuenta de impuestos cubiertos en exceso?

f. Tratándose de Cargos Diferidos (Art. 42 fracción IV de la LISR) en general, ¿se encuentran soportados por documentación debidamente requisitada?

g. ¿Se comprobó que la amortización de los mismos, se haya ajustado a los límites autorizados por la Ley, ¿se hizo el cruce con la cédula de gastos correspondiente? (Art. 43 fracción I y II de la LISR)

CUENTAS DE PASIVO

Documentos por pagar

- a. ¿Se encuentran debidamente identificados los distintos créditos que mantiene la empresa y, las garantías que soportan estos pasivos?
- b. ¿Prepara la compañía un calendario de pagos en forma constante, de tal manera que esté debidamente informada de sus compromisos a corto plazo para poder cumplir con sus obligaciones?
- c. Existe un adecuado registro en donde se controlen los intereses que se pagan por los créditos recibidos? (Art. 24 fracción IV de la LISR)
- d. De acuerdo a este registro contable ¿se han detallado en forma correcta los intereses por capitales tomadas en préstamo? (Art. 24 fracción VIII de la LISR)
- e. En caso de que por alguna circunstancia la empresa tenga que pagar intereses por mora, ¿se cuidó que dichos intereses se consideren como no deducibles? (Art. 25 fracción VII de la LISR)
- f. Cuando se han pagado intereses moratorios ¿se verificó que se haya pagado el IVA correspondiente, sobre el monto de los mismos? (Art. 12 de la LIVA)
- g. Si la compañía efectúa contratos de mutuo con instituciones de crédito, -- cuidar los siguientes aspectos:
 1. ¿Se encuentra debida y legalmente registrado el gravamen correspondiente al contrato respecto respecto del crédito, en el Registro Público de la Propiedad -- y del Comercio?

2. ¿Los gastos preoperatorios al Crédito se encuentran soportados con documentación que reúna requisitos fiscales?
 3. ¿Existe un adecuado e identificado registro de las comisiones y demás conceptos que tienen las instituciones de crédito al otorgar un crédito y se tiene a su vez los comprobantes respectivos que soporte la deducibilidad?
 4. ¿Se encuentran debidamente requisitados los documentos mercantiles? (Art. 174 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito)
 5. ¿Las personas que suscriben los documentos ¿tienen el poder legal para hacerlo?
- h. En caso de que se haya obtenido créditos de Bancos Extranjeros ¿se verificó que dicho banco esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (para retener la tasa especial)
- i. Cuando se tengan deudas o créditos en moneda extranjera, verificar los siguientes aspectos:
1. Se acumula la utilidad respectiva, que en su caso resulte de la fluctuación de dichas divisas; al cumplirse aquellas o satisfacerse estos, en el ejercicio en que esto ocurra (Art. 17 de la LISR)
 2. Cuando por motivo de la fluctuación, resulte pérdida en dichas divisas en el ejercicio conforme se vayan pagando las deudas o cobrando los créditos, ¿se verificó que se consideren como deducibles? (Art. 26 de la LISR)
- j. ¿Se registran las operaciones que se realizan en moneda extranjera de acuerdo con el tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectúan? (Art. 23 del Código Fiscal de la Federación, 17 y 26 de la LISR)
- k. ¿A través de la circularización, se han localizado algunos pasivos no registrados por la empresa?

Proveedores

a. ¿Existe evidencia en las remisiones, de haberse recibido las materias primas?

b. ¿Se encuentra debidamente trasladado el Impuesto al Valor Agregado?
(Art. 24 fracción VII de la LISR)

c. ¿Se circularizó a todos los proveedores para cerciorarse de que no existieran pasivos no registrados?

Acreedores diversos

a. En caso de que existan préstamos a terceros (accionistas, empleados, personas físicas, etc.) a tasas inferiores a las que se pagan sobre los préstamos recibidos:

1. ¿Se ha considerado como no deducible el diferencial? (Art. 24 fracción VIII de la LISR)

2. ¿Se han tomado medidas para evitar la no deducibilidad?

b. En asistencia técnica, ¿se tiene establecida la política de que los pagos se hagan a la empresa extranjera con quién se celebró el contrato, que ésta preste directamente el servicio y que exista evidencia suficiente para comprobar que se recibió el servicio? (Art. 24 fracción XI de la LISR)

c. ¿Se han revisado los contratos de asistencia técnica con el objeto de cerciorarse que los pagos no estén condicionados a la obtención de utilidades por parte de la compañía? (Art. 25 fracción III de la LISR)

d. ¿Se ha inscrito en el RFC a la empresa o persona física del extranjero que resiba los pagos por asistencia técnica?

e. En caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya autori-

zado un plan de pensiones o jubilaciones al personal, ¿la compañía ha cumplido con todas las obligaciones que se señalan en la autorización y en el Artículo 22 fracción VIII de la LISR.

f. ¿Se ha retenido y pagado el ISR por la participación cubierta a los trabajadores?

g. En el caso de pasivos a favor de personas físicas (honorarios, sueldos, etc.) ¿considera la compañía que son deducibles siempre que hubiesen sido efectivamente pagados?

h. ¿En el caso de estimaciones de pasivo trata la compañía de obtener la documentación dentro de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio, con objeto de lograr su deducibilidad?

i. Para efectos de la deducción adicional que concede el Artículo 51 de la LISR ¿se computa en el pasivo, tomando en consideración la opción que otorga el Artículo 39-A de su Reglamento?

j. ¿Existe evidencia suficiente de que se haya recibido el servicio, y que la documentación que lo respalda muestra en forma separada el IVA trasladado?

Intereses y comisiones por pagar

a. ¿Existe un adecuado registro que indique con claridad los orígenes y conceptos de los intereses y comisiones sujetos a su pago?

b. ¿Se verificó que efectivamente los pasivos por estos conceptos fueran reales?

c. ¿Existe documentación comprobatoria que respalde los pasivos por estos conceptos?

Anticipos de clientes

a. ¿Se verificó que exista copia de los recibos correspondientes a cantidades anticipadas por clientes?

b. ¿Se verificó que por los anticipos recibidos, se haya trasladado el IVA correspondiente?

Dividendos por pagar

Estos corresponden a una forma de pago de dividendos por parte de algunas sociedades mercantiles, las cuales en el momento de decretar dichos dividendos no tienen recursos suficientes para cubrirlos, por lo cual se deberán cuidar los siguientes aspectos:

a. ¿Se verificó que exista documentación comprobatoria que respalde el saldo en esta cuenta?

b. ¿Si el documento comprobatorio consiste en títulos de crédito, cuidar su vencimiento, para que en los casos que proceda, se registren los intereses correspondientes?

c. Cuando se paguen los dividendos ya decretados ¿verificar que se cumpla con lo dispuesto en el Artículo 120 fracción I y 123 fracción II de la LISR.

d. ¿Se verificó que la compañía lleve un registro de las utilidades obtenidas? (Art. 58 fracción VI de la LISR)

e. Si el decreto de dividendos corresponde a utilidades ganadas hasta el 31 de diciembre de 1964 y que ya hubieren pagado el impuesto correspondiente; no causará impuesto sobre la Renta, salvo lo dispuesto en el Artículo 20 transitorio de la LISR,

¿se verificó lo anterior?

Impuestos por pagar

a. Cuida la compañía de hacer un análisis de aquellos conceptos que son pasivos de aquellos que son estimaciones de pasivo?

b. En caso de que la compañía tenga constituidas reservas de pasivo (indemnizaciones, contingencias, etc.) (Art. 25 fracción X de la LISR), verificar los siguientes:

1. ¿Se han considerado los incrementos, cargados u resultados, como no deducibles?
2. ¿Los cargos hechos contra dichas reservas son deducibles, siempre que reúnan los requisitos fiscales necesarios?

c. ¿Se verificó que la compañía tenga un control sobre los diversos impuestos a cargo y como retenedor, y de los cuales se haga el entero correspondiente en las fechas señaladas por la LISR?

Participación del personal en las utilidades

a. ¿Se encuentra analizada por años la reserva para PTU con el objeto de determinar si las provisiones son suficientes o innecesarias?

b. ¿Se observó si la empresa sigue la política de incrementar mensualmente la reserva, haciendo el cálculo de la provisión correspondiente, con base en estados financieros y de acuerdo con las reglas señaladas al respecto?

c. Al hacer el cálculo definitivo de la participación, ¿la compañía, sigue el procedimiento que a continuación se indica?

1. Ajustar la reserva, por el complemento a cargo o a favor, contra la provisión correspondiente.

2. Traspasar el saldo de la reserva, a la cuenta de participación de utilidades por pagar.
- d. ¿Se comprobó que todos los cargos a resultados del ejercicio, para incrementar la reserva, hayan sido considerados como no deducibles, para efectos del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles? Art. 25 fracción III de la LISR)

Impuesto sobre la Renta

- a. ¿Se encuentra analizada por años la reserva para ISR con el objeto de determinar si las provisiones son suficientes o innecesarias?
- b. ¿Se observó si la empresa sigue la política de incrementar mensualmente la reserva, haciendo el cálculo de la provisión correspondiente, con base en estados financieros, aumentando a la utilidad, las partidas no deducibles y disminuyendo, en su caso, los ingresos no acumulables?
- c. Al hacer el cálculo definitivo del impuesto, ¿la empresa sigue el procedimiento que a continuación se indica?
1. Ajustar la reserva por el complemento a cargo o a favor.
 2. Cancelar los anticipos contra la reserva.
 3. Traspasar el saldo acreedor o deudor de la reserva, a las cuentas de Impuestos por Pagar o Impuestos cubiertos en exceso.
 - d. Si se han efectuado pagos provisionales en exceso en ejercicios anteriores, ¿se están operando las compensaciones respectivas para recuperar el saldo a favor, o bien, se han iniciado gestiones de devolución?

IVA por pagar

- a. Existe un adecuado y confiable control interno sobre el IVA acreditable y el IVA trasladado?

b. ¿Para poder hacer el acreditamiento correspondiente ¿se cumple con los requisitos que señala el Artículo 4 de la LIVA?

c. ¿Se efectuaron pruebas globales para poder determinar la razonabilidad del IVA acreditable o el IVA por pagar?

d. ¿Se hacen oportunamente los pagos provisionales, de acuerdo con lo señalado en el Artículo 5 de la Ley del IVA?

e. ¿Se efectúa un cálculo anual por ejercicio fiscal coincidente con el del -- ISR y se hace el pago el día 20 y dentro de los 3 meses siguientes al cierre del ejercicio? (Art. 32 fracción IV de la LIVA, 10 al 15 del Reglamento del IVA)

IVA trasladado a clientes o terceros 10%

a. ¿Se encuentra registrada la empresa en el Registro Federal del Contribuyente? (Art. 93 del Código Fiscal de la Federación)

b. Las facturas y diversos documentos comprobatorios de los ingresos, ¿cumplen con los requisitos que se mencionan en el Artículo 58 y 58-A del Reglamento de la LISR?

c. Al expedir las facturas correspondientes a ventas, uso o goce temporal de bienes o prestación de servicios o cualquier otro concepto de naturaleza análoga, ¿se hace el traslado del IVA en forma expresa; de acuerdo a lo que se menciona en el Artículo 1 y 4 de la LIVA?

d. ¿Tiene la compañía un satisfactorio control de registro sobre el IVA trasladado y toma como base esta cuenta para elaborar las declaraciones mensuales del IVA?

Obligaciones en circulación

a. Cuando se pagaron las obligaciones junto con los intereses ¿se cuidó que la empresa haya retenido el impuesto correspondiente? (Art. 125 fracción I y 126 de la LISR)

b. ¿Se verificó que se tenga un control detallado del vencimiento de las obligaciones en circulación, con el propósito de que se cubran oportunamente?

c. ¿Se creó el pasivo por el pago de las obligaciones y los intereses correspondientes al último mes del ejercicio?

d. ¿Se verificó que se efectuara el entero de dicho impuesto retenido? (Art. 127 fracción III de la LISR)

Prestamos directos y refaccionarios

a. ¿Se verificó que exista un control riguroso -tablas de amortización- para cubrir sus pasivos por estos conceptos?

b. ¿Se verificó que el crédito se haya utilizado para lo que fué solicitado? de lo contrario se estaría generando una contingencia.

c. Para préstamos hipotecarios ¿se verificó si lo que está en garantía es la unidad industrial? ¿y se investigó si la empresa va al corriente de sus pagos?

d. En el caso de que la empresa haya demorado en sus pagos ¿se cuidó que se hayan registrado los intereses generados por este concepto de acuerdo con las tasas fijadas por sus acreedores?

CUENTAS DE CAPITAL

Capital social

- a. ¿Se verificó que el capital social que presenta la empresa en sus registros contables esté debidamente protocolizado ante notario público?
- b. En los casos en que parte del capital social no este totalmente pagado ¿verificar que se haga constar así en los estados financieros?
- c. Si se piensa reembolsar capital a los accionistas ¿se ha tomado en cuenta que se pueda reducir capital social aportado sin causar impuesto, en el caso de personas físicas? (Art. 121 fracción II de la LISR)
- d. ¿Están beneficiando a sus accionistas con el sistema de transparencia fis--cal? (Art. 121 de la LISR)
- e. Para efectos del inciso anterior se ha pensado en:
 1. ¿Capitalizar utilidades obtenidas en ejercicios que terminaron antes del 1.º de enero de 1979? (Art. 122 de la LISR fracción I)
 2. ¿Cambiar las acciones al portador a nominativas? (Excepto si se cotizan en bolsa y éstas se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público)
 3. ¿Dejar de pagar Impuesto sobre la Renta conforme a bases especiales de tri--butación? (en conjunto conviene para empresa y accionista) Art. 123

fracción IV de la LISR)

f. El accionista que ha optado por el sistema de transparencia fiscal, ¿ha cumplido con lo siguiente? (Art. 124 de la LISR)

1. Estar inscrito en el Registro Federal del Contribuyente (debe tomarse en cuenta que la opción puede ejercitarse individualmente). Art. 121 de LISR

2. Comunicar por escrito su nombre, domicilio, nacionalidad y número del -- RFC a la sociedad que pagó el dividendo, así como la decisión de ejercer la opción por los dividendos decretados en el año de calendario correspondiente?

3. ¿Solicitar la constancia del impuesto acreditable?

4. ¿Se acompaña dicha constancia a su declaración?

g. En el caso de reembolso de capital, ¿se dedujo el costo comprobado de adquisición cuando se acredite que se efectuó la retención del 20% de Impuesto sobre la Renta o se gestione autorización para no hacer dicha retención o hacerla en cantidad menor? (Art. 120 de la LISR fracción II)

h. ¿Se ha pagado impuesto sobre dividendos por las erogaciones no deducibles que beneficien a socios o accionistas? (Art. 120 fracción V de la LISR)

i. Cuando se paguen dividendos y los accionistas los reinviertan dentro de los 30 días siguientes en suscripciones y pago de aumentos de capital, no existe la obligación de retener impuesto. El impuesto se retendrá en caso de distribución del capital social o parte de él por liquidación o disminución del capital social. (Art. 120 de la LISR)

j. Por el diverso tratamiento que da la Ley a las utilidades o pérdidas provenientes de reducción de capital o liquidación de aquellas que se obtengan con motivo de la venta de acciones, ¿se ha tomado en consideración que deben estudiarse los --

efectos de las mismas , antes de efectuar operaciones importantes de este tipo?

k. Si hubo transferencia de acciones entre personas físicas en los últimos 5 -- años:

1. ¿Los adquirentes retuvieron el ISR correspondiente?
2. ¿Los vendedores cubrieron el impuesto que les corresponde?
3. ¿Se obtuvo autorización para no retener ISR?

l. En caso de que el Capital Social se haya aumentado mediante la capitalización de reservas legal o de reinversión, incrementados con utilidades obtenidas hasta -- 1964, ¿se ha calculado el impuesto diferido que resultaría del reembolso o liquidación del capital social? (Art.20 de la LISR)

m.¿En cédula por separado ¿se analizó el capital social?

n. En el caso de aumento de capital social con utilidades obtenidas a partir del lo. de enero de 1965, ¿se ha calculado el monto del impuesto sobre dividendos aplicable a dicha utilidad?

o. ¿Se ha estudiado la posibilidad de aumentar el capital social mediante la suscripción y pago dentro de los 30 días, de dividendos decretados a los propios accionistas? (Art. 120 de la LISR)

p. En caso de que a partir del lo. de enero de 1966 la sociedad hubiere aumentado su capital social, reinvertiendo dividendos dentro de los 30 días a la fecha en que fueron decretados. ¿se ha considerado que por dicha cifra la empresa tiene la obligación de retener y enterar el impuesto de dividendos, solo en los casos de disolución o reducción del capital? (Art. 20 de la LISR)

q. En caso de que haya habido aumentos o disminuciones de capital ¿se dió el aviso a la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, y a otras dependencias?

r. Cuando se necesite nuevo capital para la empresa, ¿se ha pensado en la posibilidad de allegárselo a través de una emisión de obligaciones que suscriban los accionistas, en lugar de suscribir un aumento de capital?

Reservas de capital

a. ¿Se ha calculado el efecto del impuesto, en caso de distribución de la reserva legal y de reinversión incrementadas con utilidades obtenidas hasta el 31 de diciembre de 1964? (Art. 20 de la LISR de los transitorios)

b. ¿La reserva legal ha sido incrementada con el 5% de las utilidades del año, sin que haya llegado al límite del 20% del capital social?

c. En el caso de las reservas de reinversión ¿se verificó que el porcentaje -- que se separa de las utilidades es igual al que se señala en la escritura constitutiva y/o en las asambleas de accionistas?

Utilidades por aplicar

a. ¿Tiene el libro de registro de utilidades por años a que se refiere el Artículo 151 del Reglamento de la LISR?

b. Por los dividendos pagados ¿se retuvo y enteró el 21% de impuesto sobre dividendos? (excepto en el caso en que los accionistas ejercieron la opción de transparencia). (Art. 123 fracción II de la LISR)

c. En el caso de reembolso de capital ¿se identificó la parte correspondiente a aportaciones por las que no se causa el impuesto y la parte que corresponde a utilida-

des capitalizadas por las que debe pagarse el impuesto de dividendos? (Art. 120 de la LISR fracción I)

d. Se paga impuesto de dividendos por la participación de utilidades decretadas a favor de obligacionistas u otros, (excepto trabajadores en los términos de la legislación laboral) (Art. 120 de la LISR fracción III)

e. ¿Se cumplen con los requisitos del artículo 120 fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

f. ¿Se paga impuesto sobre dividendos por las erogaciones no deducibles que benefician a socios o accionistas? (Art. 120 de la LISR fracción V)

g. ¿Por los dividendos pagados a extranjeros residentes en extranjero, se ha retenido ISR a la tasa del 21%? (Art. 152 y 123 de la LISR fracción II)

h. Cuando se paguen dividendos y los accionistas los reinviertan dentro de -- los 30 días siguientes en suscripciones y pago de aumentos de capital, no existe la obligación de retener impuesto. El impuesto se retendrá en caso de distribución del capital social o parte de él por liquidación o disminución del capital social (Art. 120 de la -- LISR)

i. ¿Se ha estudiado la posibilidad de diferir el pago del impuesto sobre dividendos siguiendo el procedimiento descrito?

j. Los dividendos recibidos en acciones con motivo de la capitalización de superavit, no representan un ingreso para la empresa (Art. 15 de la LISR), sin embargo, en vista de que los dividendos recibidos por sociedades mexicanas no causan el impuesto en los términos antes descritos (Art. 10 fracción VI de la LISR), y que por contra, la

utilidad en venta de acciones puede estar gravada (Art. 17 fracción II de la LISR), ¿se ha estudiado la conveniencia de considerar como ingresos fiscales a dichos dividendos, al momento de recibirse? la S.H.C.P. acepta este último tratamiento?

k. Si la empresa tiene inversiones en acciones o partes sociales, computadas a su valor de adquisición en exceso del 55% de su capital contable, ¿se cerciora que los ingresos obtenidos por utilidades o dividendos, se destinan a los siguiente fines, con el objeto de no causar el impuesto?

1. Cubrir sus gastos normales y propios
2. Formar o incrementar su reserva legal
3. Distribuirlos entre sus socios o accionistas.
4. Distribuirlos entre sus trabajadores.

l. Si la compañía ha decretado dividendos contra reservas de capital acumuladas hasta el 31 de diciembre de 1964, ¿se ha pagado el impuesto del 15%?(Art. 21 de la LISR de los transitorios)

m. ¿Están debidamente separadas en libros autorizados las utilidades acumuladas que ya cubrieron el 15% en caso de distribución, y las que están sujetas al pago del actual impuesto sobre dividendos a la tasa del 21 %?(Art. 20 transitorio de la LISR Art. 58 de la LISR)

n. Si se trata de agencias o sucursales de empresa extranjeras que operen en el país, ¿se ha pagado el impuesto sobre dividendos por la diferencia entre el resultado fiscal menos el impuesto correspondiente y la participación de utilidades a favor -- de los trabajadores, aún cuando no haya pago de utilidades o dividendos a la casa ma_triz? (Art. 153 fracción II de la LISR)

a. Si el capital social se ha aumentado mediante capitalización de utilidades acumuladas o de reservas de capital, ¿existe un control de aquellas que ya pagaron impuesto en años anteriores?

Utilidad del ejercicio

a. ¿La base para el cálculo de la utilidad del ejercicio fué determinada sobre bases que estén de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta?

b. ¿Se revisó la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal?

c. En caso de pérdidas, hay que recordar que la pérdida amortizable es la fiscal y que solo podrá amortizarse la pérdida sufrida contra utilidades obtenidas en la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida. (Art. 55 y 57 de la LISR). Consecuentemente, ¿se han efectuado estudios que permitan el mejor aprovechamiento de las pérdidas fiscales?

d. Las ganancias distribuibles correspondientes a ejercicios terminados hasta el 31 de diciembre de 1964, ya cubrieron el impuesto en vigor hasta esa fecha, y no están sujetos al impuesto de dividendos ¿se ha estudiado la conveniencia de distribuir dichas utilidades? (Art. 20 de la LISR de los transitorios)

e. En el caso de que la compañía haya recibido dividendos o utilidades por inversiones en sociedades mexicanas, ¿se han considerado como ingresos no acumulables para efectos del impuesto de las sociedades mercantiles? (Art. 10 de la LISR fracción II).

CUENTAS DE RESULTADOS

Ingresos

- a. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que la empresa invariablemente documenta sus ventas e ingresos mediante comprobantes que reúnen los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento? (Art. 58 fracción II y 77 del RISR)
- b. ¿Se hicieron pruebas para comprobar que la empresa registró todos los ingresos que obtuvo?, tales como circularización sobre clientes, eventos subsecuentes, etc.
- c. ¿Se hicieron pruebas para comprobar que la empresa expide sus documentos en orden progresivo?
- d. ¿Se comprobó que la empresa cumple con el requisito de autorización en sus libros de contabilidad? (Art. 58 y 76 de la LISR y el RISR respectivamente)
- e. ¿La empresa sigue la política de registrar en cuentas o subcuentas, por separado, cada uno de los distintos tipos de ingresos que obtiene, tomando en cuenta que pueden estar sujetos a un tratamiento fiscal diferentes?
- f. Para la determinación del ingreso acumulable ¿la empresa tomo en consideración los siguientes elementos?
1. Que las sociedades mercantiles deben considerar la totalidad de los ingresos que obtienen, ya sea al contado o a crédito.
 2. Que las personas físicas y las unidades económicas tienen obligación de acumular los ingresos que obtienen, y que tengan relación con la actividad

de la empresa.

3. Que las sucursales o agencias establecidas en el país de empresas extranjeras, tienen obligación de acumular los ingresos que tengan relación con las actividades de dichas dependencias.

g. ¿Se están considerando no acumulables los ingresos por concepto de:

1. Dividendos de toda clase de sociedades que operen en el país y de las mexicanas que operen en el extranjero? (Art. 10 fracción II de LISR)

2. Certificados de devolución de impuestos -CEDIS- ? (Art. 10 fracción III de la LISR)

3. Certificados de promoción fiscal - CEPROFIS-?

4. Recuperación de gastos que se hubieren considerado no deducibles en años anteriores? (Art. 24 fracción XVII de la LISR)

h. En caso de efectuar operaciones en moneda extranjera, ¿ para efectos fiscales se estan convirtiendo estas a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente al momento de la operación? (Art. 23 del Código Fiscal de la Federación)

i. Las diferencias en cambio, ¿se estan acumulando o deduciendo, según el caso, en el ejercicio en que efectivamente se cobran o pagan las deudas o créditos, - vigilando los plazos previamente convenidos? (Art. 17 y 27 de la LISR)

j. Se verificó que el total de ventas sea la base para el cálculo del IVA causado?

k. En el caso de actividades gravadas, ¿se esta trasladando en forma expresa y por separado el IVA, aún cuando se trate de la Federación, Distrito Federal, estados, etc.? (Art. 1 y 3 de la LIVA).

l. ¿Esta la empresa causando el IVA ?

l.1. En el caso de enajenación (Art. 11 fracción II y III de la LISR)

l.2. Al enviarse el bien al adquirente o al entregarse materialmente .

1.3. Al cobrarse parcial o totalmente el precio

1.4. Al expedirse el documento respectivo

m. ¿Se esta separando en la contabilidad los actos o actividades por los que debe pagarse el IVA de aquellos por los cuales la Ley del IVA libera del pago, precisando los que causan el 0% . los que causan el 6% y los que causan el 10% así como los exentos con derecho a acreditamiento y los exentos sin este derecho? (Art. 32 de la LIVA y 46 del RIVA)

n. En el caso de recibir devoluciones u otorgar descuentos o bonificaciones, ¿se esta expidiendo nota de crédito en la que se haga constar en forma expresa que con celo o restituyó el IVA previamente trasladado? (Art. 7 de la LIVA y 17 del RIVA).

o. Los ingresos por concepto de diferencias en cambio: ¿se están considerando como no gravables para efectos del IVA?

p. En el caso de que exista faltante de bienes en los inventarios de la empresa ¿se ha considerado esta como una venta? (Art. 8 fracción V de la LIVA).

q. Verificar que la empresa lleve los libros de contabilidad y registros que señala el reglamento y que efectúe los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas. (Art. 32 fracción I de la LIVA y 46 y 47 del RIVA)

Costo de ventas

a. ¿Que sistema de valuación de inventarios tiene adoptado la empresa?

b. ¿Dicho sistema de valuación ha sido consistente?

c. El procedimiento adoptado, ¿se ajusta a los sistemas reconocidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta que solo reconoce los siguientes -

sistemas?(Art. 58 fracción III de la LISR)

1. Costos identificados
2. Costos promedios
3. Primeras entradas primeras salidas
4. Últimas entradas primeras salidas
5. Detallista

En caso negativo ¿se obtuvo autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para implantar otro sistema de valuación?

d. ¿El sistema de valuación adoptado por la empresa, es práctico y conveniente?

e. Si dentro de los inventarios existen mercancías cuyo costo es superior a su valor de mercado ¿se ha indicado por escrito a la empresa la posibilidad de obtener de la - Secretaría de Hacienda, autorización para registrar dichas mercancías a precio de mercado, al de realización o al neto de realización, según el caso y deducir la pérdida resultante? (Artículo 29 fracción I, II y III de la LISR)

f. ¿Los ajustes a inventarios han sido determinados por recuentos físicos?

g. ¿Son razonables en monto y volumen las pérdidas por ajustes a inventarios?

h. ¿Se ha tomado en cuenta que las mercancías en existencias que por deterioro u otras causas hubieren perdido su valor, deberá deducirse de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que la S.H.C.P., autorice su destrucción o su donación a agrupaciones con fines asistenciales o culturales y que estas, hayan sido realizadas en presencia de la persona que la misma indique? (Art. 25 fracción VII de la LISR)

i. ¿Se comprobó que dentro de los inventarios, se hayan separado las mercancías en comisión, en consignación o en depósito?

j. En caso de que exista reserva para inventarios, ¿se comprobó lo siguiente?:

1. Que sus incrementos cargados a resultados se hayan considerado como no deducibles.

2. Que los cargos a la reserva se haya considerado como deducible, cuando constituyen una pérdida comprobada.

k. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que el costo de ventas fué correctamente calculado?

l. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que las distintas partidas cargadas al costo de ventas, no hayan sido consideradas nuevamente, dentro de alguna de las deducciones específicas?

m. ¿Se obtuvo en forma global por todo el año, la determinación del costo de ventas, por medio de la fórmula tradicional? (Art. 33 de la LISR)

n. ¿Se comprobó que las partidas incluidas dentro del costo de ventas determinado a través de la fórmula tradicional, fueran propias de este renglón?

o. Tratándose de industrias, ¿se comprobó que la empresa haya cumplido con los requisitos exigidos en el Artículo 81 del RISR?

p. La empresa viene operando bajo cualquiera de los sistemas de costo que a continuación se mencionan, ¿se comprobó que cuenta con la autorización respectiva, de la S.H.C.P.? , dichos sistemas son los siguientes:

1. Costos estimados

2. Costos estandar

3. Costeo directo o marginal

(Art. 40 de la LISR y 24 del RISR)

a. En caso de que la empresa haya modificado su sistema de costos ¿se comprobó que hubiere obtenido la autorización respectiva, por parte de la S.H.C.P.?

Gastos de operación

Dentro de los gastos de operación de una empresa, se encuentran los siguientes: gastos de venta, gastos de administración, gastos de distribución, gastos financieros y productos financieros.

Por lo exhaustivo de sus subcuentas, consideramos apropiado señalar únicamente los aspectos fiscales que deben cuidarse en las subcuentas más importantes.

Sueldos y salarios

a. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que el personal de la empresa se encuentra inscrito en el Registro Federal del Contribuyente?

b. ¿Se hicieron pruebas para comprobar que la empresa efectuó correctamente los pagos provisionales del ISPT, aplicando a la totalidad de los ingresos mensuales gravados de cada trabajador, la tarifa del Artículo 80 de la LISR?

c. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que la empresa hizo correctamente la liquidación anual del impuesto a cargo de los trabajadores, conforme a lo siguiente:

Debe determinarse la totalidad de los pagos efectuados a cada trabajador, durante el año de calendario de que se trate por los siguientes conceptos:

1. Sueldos
2. Salarios
3. Horas extras

4. Gratificaciones

d. Tratándose de trabajadores que hayan sido contratados por la empresa durante el año, ¿se comprobó que se cubrieran los siguientes requisitos?

1. Que se haya exigido a los trabajadores, constancia escrita de las cantidades percibidas, y de los impuestos retenidos durante el año por otros patrones.
2. Que se haya practicado la declaración anual del impuesto, considerando las cantidades pagadas por la empresa y las consignadas por otros patrones, siguiendo el procedimiento señalado anteriormente.
3. Que en caso de que conste por escrito la comunicación por parte del trabajador en el sentido de que ha optado por presentar su declaración anual en la oficina receptora que corresponde a su domicilio, la empresa, que la empresa haya retenido los impuestos provisionales, tomando como base únicamente las cantidades pagadas por ella.

e. En caso de empleados con dos o más empleos simultáneos, que hayan comunicado esta situación a la empresa, ¿se comprobó que se cumplieran los siguientes requisitos?

1. Que el trabajador haya comunicado por escrito las cantidades percibidas y los impuestos retenidos durante el año por otros patrones, a más tardar el día 31 de enero del año siguiente.

e. Que la liquidación anual haya sido practicada, tomando como base, las cantidades pagadas y los impuestos retenidos durante el año y otros patrones.

Amortización y depreciación

a. ¿Se verificó que los activos correspondientes, se encuentren debidamente soportados, examinando en su caso?

1. La factura, nota de venta o documento, cuidando que contenga todos los requisitos exigidos por el Artículo 24 fracción VI y III de la LISR.
2. Tratándose de mejoras y adiciones, que éstas efectivamente hubieran au--

mentado el valor de los activos y que las mismas, estén soportadas por documentos que reúnan los requisitos exigidos por el Artículo 24 fracciones III y VI de la LISR.

3. Que haya sido consistente la política adoptada, para considerar como capitalizables dichas mejoras y adiciones.

b. Asimismo, ¿se comprobó que los documentos antes mencionados, estén a nombre de la empresa?

c. ¿Se verificó que para efectos fiscales, los activos correspondientes, estén registrados a los valores que, de acuerdo con la Ley, deben servir de base para calcular las depreciaciones o amortizaciones, conforme a las reglas siguientes?

1. Que los valores sujetos a depreciación o amortización, no deben ser superiores a los del mercado, cuando se trate de activos adquiridos por compra, por aportaciones, o por reembolso en especie. (Art. 41 de la LISR)

d. Con base en lo anterior, ¿se comprobó que la depreciación o amortización se haya venido calculando sobre el valor correspondiente, a razón de un porcentaje fijo, que salvo autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no podrá exceder de los siguientes porcentajes anuales?

1. Cargos diferidos 5%

2. Gastos diferidos 10%

Debe tomarse en cuenta que para efectos de lo anterior se deben apegar a lo dispuesto por el Artículo 43 fracciones I y III de la LISR.

e. En caso de variaciones en el porcentaje, ¿la empresa obtuvo la autorización correspondiente de la S.H.C.P.? Indique que repercusión tuvo dicho cambio.

f. Se indicó la política que sigue la empresa para depreciar o amortizar:

1. Sobre saldos mensuales iniciales

2. Sobre saldos a fin de mes
3. Sobre saldos anuales iniciales
4. Sobre saldos finales anuales
- g. ¿Se lleva un adecuado control de los activos, que garanticen el cálculo correcto en las depreciaciones y amortizaciones?
- h. Tratándose de gastos preoperatorios, ¿se comprobó lo siguiente?
 1. Que efectivamente constituyen un gasto efectuado durante dicho período y no una inversión o una pérdida de operación.
 2. Que dichos gastos se encuentren amparados con documentos debidamente requisitados.
 - i. Tratándose de gastos de organización o reorganización, ¿se comprobó que dichos gastos beneficien los resultados de varios ejercicios futuros?
- j. Tratándose de las erogaciones que se deriven de los contratos de arrendamiento financiero o de arrendamiento con opción a compra a que se refiere el Artículo 48 de la LISR, ¿se tomó en cuenta que dichas erogaciones están sujetas a un tratamiento especial, de conformidad con lo que establece la propia Ley?

Cuotas al IMSS

- a. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que el personal de la empresa se encuentra debidamente registrado y cotizando en el grupo de salario correspondiente?
- b. ¿Están inscritos todos los administradores, consejeros de administración y funcionarios (accionistas o no), que perciban remuneraciones por ser empleados de la compañía y que por lo mismo, estén ligados a ella en virtud de un contrato de trabajo, ya sea verbal o escrito?

c. ¿La empresa cumple con la obligación de registrar a todos los trabajadores eventuales que laboran más de 12 días hábiles ininterrumpidos, o más de 30 días interrumpidos en un bimestre?

d. ¿Existe un procedimiento adecuado para dar aviso oportuno de altas, bajas y modificaciones de salarios?

e. No obstante que el Artículo 19 de la Ley concede un plazo de cinco días hábiles para presentar los avisos de alta de los trabajadores, ¿se hizo notar a la empresa la conveniencia de presentar, invariablemente, dichos avisos el día hábil inmediato anterior a la fecha en que el trabajador vaya a iniciar la prestación de sus servicios, con el objeto de evitar problemas en caso de accidentes de trabajo, ya que de conformidad con el Artículo 84 de la propia Ley del IMSS, cuando el siniestro ocurre después de la presentación de los avisos de alta y modificación de salarios, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aún cuando los hubiese presentado dentro del plazo legal de cinco días?

f. Tratándose de modificaciones de salario, que no traigan como consecuencia un cambio en el grupo de salario correspondiente, ¿se ha hecho notar a la empresa, la conveniencia de notificar por escrito al Instituto Mexicano del Seguro Social dicho cambio para efectos de los subsidios a razón del 100% del salario a que tienen derecho los trabajadores en los casos de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales?

g. Para la determinación del grupo de cotización ¿se tomaron en cuenta las distintas prestaciones que forman parte del salario de conformidad con el Artículo 32 de la Ley del Seguro Social?

h. Tratándose de trabajadores con sueldo variable ¿la empresa cumple con la obligación de hacer anualmente, en el mes de enero, los cómputos de los sueldos diarios promedios, para efectos de la determinación del grupo de salario, en que deberán cotizar por todo el año este tipo de trabajadores?

i. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que la empresa estuvo considerando correctamente las semanas de cotización de su personal?

Debe tomarse en cuenta lo siguiente:

1. Que los trabajadores que laboran bimestre completo, deben cotizar las semanas señaladas por el calendario del IMSS, para el bimestre correspondiente.
2. Que los trabajadores dados de baja en el bimestre, en forma extemporánea, deben cotizar hasta el día en que sea prestado ante el Seguro Social, el aviso correspondiente.
3. Que los trabajadores dados de alta en el bimestre, deben cotizar las semanas indicadas por el calendario de cotización del IMSS.
4. Que los trabajadores dados de baja oportunamente dentro del bimestre, deben cotizar de acuerdo con las semanas señaladas por el citado calendario de cotización.

j. Tratándose de modificaciones de salario que hubieren tenido como consecuencia un cambio en el grupo de cotización de los trabajadores, ¿se tomó en cuenta que, de conformidad con el Artículo 41 de la Ley, dichos cambios de grupo surtirán efecto tanto para la cotización, como para las prestaciones en dinero, a partir del siguiente bimestre a la fecha en que ocurrió la modificación?

k. Tratándose de trabajadores eventuales, ¿se comprobó?

1. Que la empresa lleva listas de raya por separado.
2. Que las liquidaciones correspondientes fueron elaboradas en las formas especiales.

3. Que las liquidaciones de cuotas obrero patronales correspondientes, fueron elaboradas y calculadas de acuerdo con las tablas especiales.

1. Por lo que respecta al descuento de las cuotas obreras a los trabajadores, ¿se observó lo siguiente?

1. Que se haya descontado el importe correspondiente a cada trabajador.

2. Que los descuentos se hayan hecho en forma periodica, tomando en cuenta que el Artículo 44 de la Ley del IMSS , solo permite descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas.

3. Cuando el patrón no haga el descuento oportuno, las cotizaciones obreras que excedan de las cuatro semanas, a que se refiere el parrafo anterior, quedarán a su cargo.

INFONAVIT 5%

a. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que la empresa haya cumplido con la obligación de pagar oportunamente el 5% del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores?

b. Para los efectos del cálculo de dicho 5%, ¿se tuvo presente que de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, solo se toma como base el salario ordinario que percibe el trabajador, en efectivo, por cuota diaria?

c. Con base en lo anterior, ¿se hicieron pruebas para cerciorarse de que no se hayan incluido para efectos del 5% los ingresos por tiempo extra, gratificaciones ordinarias o extraordinarias; participación de los trabajadores en las utilidades; primas dominicales, por vacaciones, retiro, etc. ; las prestaciones en especie como despensas familiares o cualquiera otra prestación distinta de la cuota diaria?

d. Para efectos del cálculo y pago del 5%, ¿se tomó en cuenta que se considere como salario máximo, el equivalente a 10 veces el salario mínimo general en la

zona de que se trate ?

Honorarios a profesionistas

a. ¿Se comprobó que los pagos por este concepto, estén amparados por recibos que contengan los requisitos siguientes ?

1. Deberán estar prenumerados y contener el nombre y domicilio del profesionista, técnico o artesano de que se trate.
2. Adicionalmente deberán contener el número en el Registro Federal del Contribuyente y, en su caso, el número del registro patronal en el IMSS.

b. Tratándose de honorarios cubiertos a extranjeros residentes en el extranjero, por concepto de servicios profesionales que le hubieren prestado a la empresa, dentro del país, en forma eventual, ¿se comprobó que sobre el importe total de estos honorarios, se haya retenido el Impuesto sobre la Renta a razón del 30% , de conformidad con lo establecido en el Artículo 147 de la LISR.

Previsión social

a. ¿Se comprobó que dentro de estos gastos se encuentren incluidas las erogaciones a que se refiere la fracción XII del Artículo 24 de la LISR?

Dichas erogaciones son las siguientes:

1. Jubilaciones
2. Fallecimientos
3. Invalidez
4. Servicios médicos y hospitalarios, etc.

b. ¿Se verificó que el otorgamiento de estas prestaciones se haya realizado de acuerdo con planes establecidos por la empresa, en los que se señalen plazo y re--

requisitos de carácter general, determinando: sector aplicado, requisitos de elegibilidad, beneficiarios y procedimientos para determinar el monto de las prestaciones?

Asimismo, ¿se verificó que las prestaciones otorgadas por la empresa, hayan cumplido con el requisito de generalidad que exige la fracción XII del Artículo 24 de la LISR.

c. ¿Se comprobó que estas prestaciones se encuentren soportadas por documentos que reúnan requisitos exigidos por la LISR?

d. En caso de que las prestaciones no hubieren cumplido con los requisitos que se mencionan en las preguntas anteriores, ¿se le hizo notar a la empresa que el importe de las mismas no será deducible para efectos del Impuesto anual de la sociedad?

e. ¿Se comprobó que este tipo de beneficios otorgados a los trabajadores no hayan sido acumulables, en todos los casos, para determinar el Impuesto sobre Productos del Trabajo, independientemente de que estas prestaciones sean o no deducibles para efectos del Impuesto anual de la Sociedad?

Donativos

a. ¿Se comprobó contra los recibos correspondientes?

1. Que los donativos se hayan otorgado para obras o servicios públicos, o instituciones asistenciales o de beneficencia y establecimientos de enseñanza, exentos conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que, en cada caso concreto, se haya obtenido autorización de la SHCP, para poder deducir los donativos, (Art. 24 fracción I de la LISR)

b. Que tratándose de donativos otorgados a organismos e instituciones oficiales, el importe de los mismos se encuentren amparados por dichos recibos expedidos por el organismo o institución oficial de que se trate. Es importante aclarar que para deducir

ción de este tipo de donativos, no se necesita obtener autorización de la SHCP. (Art. 66 del RISR)

c. Adicionalmente, ¿se comprobó que todos los donativos hayan sido realmente pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta de la empresa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito, para dar cumplimiento a lo que dispone la Fracción IX del Artículo 24 de la LISR.

Arrendamientos

a. ¿Se comprobó que los arrendamientos pagados correspondan a locales destinados a los fines específicos de la empresa?

b. ¿Se comprobó que los recibos de arrendamiento llenen los siguientes requisitos?

1. Que estén prenumerados,

2. Que contengan el nombre, domicilio, y Registro Federal del Contribuyente, así como el número de cuenta predial del inmueble.

b. Arrendamiento de muebles e inmuebles amueblados, ¿se comprobó que los bienes objeto de arrendamientos se estén utilizando para los fines específicos de la empresa?

c. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que los pagos por este concepto, estén soportados con documentos que contengan el nombre, el domicilio, la cédula del IVA y el número del Registro Federal del Contribuyente del arrendador?

d. Asimismo, ¿se comprobó que dichos documentos estén expedidos a nombre de la empresa?

Primas de seguros y fianzas

a. ¿Se comprobó que los pagos de primas por seguros o fianzas se haya hecho a instituciones mexicanas? , debe tomarse en cuenta que se exige como requisito adicional para la deducibilidad de estas primas, que los seguros y fianzas contratados, correspondan a conceptos que la Ley del ISR señala como deducibles. (Art. 24 fracción XIII de la LISR)

b. ¿Se comprobó que en todos los casos el beneficiario de los seguros o fianzas es la empresa?

c. En caso de siniestro, ¿se comprobó lo siguiente?

1. Que la cantidad pagada por la compañía de seguros o de fianzas, haya sido considerada como ingreso acumulable del ejercicio. ¿se hizo el cruce con la cédula de ingresos correspondiente?
2. Que el total de la pérdida sufrida, haya sido considerado como gasto deducible del ejercicio, bajo el concepto de "Pérdidas por caso Fortuito o de fuerza Mayor".

d. En caso de que la empresa haya pagado primas por adelantado, ¿se comprobó que solo fué considerado como gasto la parte devengada en el ejercicio?

Fondos para pensiones o jubilaciones del personal y para primas de antigüedad

a. Si la compañía tiene establecido un fondo de esta naturaleza, ¿se comprobó que cuenta con autorización de la SHCP, para considerar como deducibles las cantidades destinadas a crear o incrementar dicho fondo?

b. Asimismo, ¿se comprobó que los productos obtenidos por el fondo, no hayan sido considerados como ingresos acumulables para efectos del impuesto anual de la Sociedad?

c. En caso de pensiones, jubilaciones o primas de antigüedad pagados por el fondo, ¿se comprobó que su importe no haya sido cargado a los resultados del ejercicio?

d. El fondo de referencia deberá constituirse para cubrir pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del IMSS, que la empresa este obligada a cubrir a sus trabajadores, de acuerdo con los contratos de trabajo respectivos, así como para cubrir las primas de antigüedad, que deba pagar a sus propios trabajadores.

e. Deberá calcularse conforme a la técnica actuarial y repartirse uniformemente en varios ejercicios, independientemente de sus resultados.

Fletes y acarreos

a. ¿Se hicieron pruebas para cerciorarse de que los pagos por este concepto se encuentran amparados con comprobantes que reúnen los siguientes requisitos?

1. Recibos prenumerados y foliados
2. Que dichos recibos contengan el nombre, domicilio, y RFC del transportista.
3. Que además, en dichos recibos se haga constar el tipo y la cantidad de mercancía transportada, el nombre y domicilio del consignatario, y el número de la factura o nota de remisión que ampare la mercancía de que se trate.

b. En caso de que los fletes hayan sido por cuenta de terceros, ¿se comprobó que el importe no se hubiere considerado como costo o gasto de la empresa?

c. ¿Se comprobó que los fletes cargados a gastos no hayan sido considerados dentro del costo de la mercancía?

Publicidad y propaganda

a. ¿Se comprobó que este tipo de gastos estén debidamente amparados con documentación que reúna los requisitos exigidos por la LISR y el Reglamento?

b. ¿Se comprobó que estos gastos tengan relación con la actividad de la empresa?, es decir que se refieran a artículos o productos con los que comercia o al establecimiento o a establecimientos donde opera.

c. En caso de publicidad pagada por adelantado ¿se comprobó que únicamente se haya considerado como gasto, la parte devengada en el ejercicio?

Impuestos y derechos

a. ¿Se comprobó que la empresa cargó en esta cuenta todos los impuestos y derechos que haya pagado durante el ejercicio, con las siguientes excepciones?

1. Impuesto sobre la Renta, ya sea a cargo de la empresa o terceros
2. Impuestos de cualquier clase, que de acuerdo con las leyes respectivas, hayan correspondido a terceros
3. Impuestos y derechos cubiertos en exceso o indebidamente .

b. ¿Se verificaron los impuestos y derechos pagados, con las declaraciones, manifestaciones, liquidaciones y comprobantes de pago respectivos?

c. Asimismo, ¿se comprobó que dichos impuestos y derechos hayan sido pagados correctamente?

d. ¿Se tomó en cuenta que no son deducibles para efectos del ISR, las multas, recargos y gastos de ejecución?

Pérdidas por créditos incobrables

a. Para la cancelación de las cuentas incobrables, ¿se observó que la empre

sa sigue el procedimiento que a continuación se indica?

1. Que haya elaborado una lista de todas las cuentas incobrables, de acuerdo con la opinión expresa del abogado, en donde se clasifiquen por cada una de las distintas causas de incobrabilidad, para estar en posición de determinar que cuentas serían deducibles al cancelarse.
2. Que con base a la lista anterior, la empresa haya cancelado contra los resultados del ejercicio, el importe de todas aquellas cuentas que hubieren prescrito, o en las que exista imposibilidad práctica de cobro.
3. Que con base en la lista mencionada, se hayan reservado todas aquellas cuentas incobrables, que no reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, para cancelarlas posteriormente en el ejercicio en que se reúnan los requisitos exigidos por el Artículo 24 fracción XVII de la LISR.

Intereses sobre préstamos

a. ¿Los capitales tomados en préstamo se están utilizando para los fines del negocio? (Art. 24 fracción VIII de la LISR) para que los intereses pagados por este concepto puedan ser deducibles.

b. ¿Se verificó que en el caso de intereses pagados a residentes en el extranjero a que se refiere la fracción I del Artículo 154 de la LISR, la tasa no exceda en dos puntos porcentuales a la tasa de interés por operaciones interbancarias que rija en el mercado de Londres (LIBOR), en la fecha en que se pacte la tasa de interés. Si excede, el contribuyente podrá deducir a su elección el 91% de los intereses pagados o únicamente la cantidad que no exceda en dos puntos porcentuales a la tasa antes señalada? (Art. 24 fracción XXI de la LISR)

c. ¿Se verificó que la tasa para el impuesto causado por el pago de intereses al extranjero no sea inferior a las señaladas en el Artículo 154 fracción IV de la LISR ?

I.S.R.

- a. ¿La base para el cálculo del I.S.R. fué determinado sobre bases que estén de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta?
- b. ¿Se revisó la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, con el objeto de cerciorarse que la base gravable para el I.S.R. es la correcta?
- c. ¿Se verificó el cálculo del I.S.R. ? (Art. 10 y 13 de la LISR)

P.T.U.

- a. ¿La base para el cálculo de la utilidad del ejercicio fué determinada sobre bases que estén de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta?
- b. ¿Se revisó la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal?
- c. En el caso de que la compañía haya recibido dividendos o utilidades por inversiones en sociedades mexicanas, ¿se han considerado como ingresos no acumulables para efectos del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles? (Art. 10 de la LISR fracción II).

CONCLUSION

CUENTAS DE ORDEN

Por sus características, no afectan la situación financiera de las empresas a la fecha de cierre, motivo por el cual, no se revisan aspectos fiscales para efectos de dictaminación de estados financieros, aunado a que en la actualidad pocas empresas presentan al calce de su Estado de Posición Financiera las cuentas de orden que manejan, y partiendo de la base que el dictamen del Contador Público es sobre los estados financieros; no existe responsabilidad alguna que afecte al Contador Público de no revisar aspectos fiscales en las cuentas de orden.

CONCLUSION

La trascendencia y diversificación de los problemas en el campo impositivo, han hecho necesaria la actualización del Licenciado en Contaduría Pública en este campo, ya que en el área impositiva el Licenciado en Contaduría Pública actuando independientemente, realiza principalmente dos actividades:

- a. Como consultor o asesor de empresas o personas físicas en materia fiscal.
- b. Dictaminando estados financieros.

El dictamen de estados financieros es uno solo, por lo que el hecho de que se emita para efectos financieros, no quiere decir que no se deban revisar aspectos fiscales.

El profesional de la Contaduría Pública como conclusión de su auditoría de estados financieros, es expresar una opinión en cuanto a la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros de la empresa, y la cual lleva implícitos as pectos fiscales que no pueden dejar de revisarse, y son los que se mencionan en este trabajo.

Es notable el esfuerzo que se está haciendo en México por unificar el sistema tributario, ya que hasta 1979 existían una serie de Leyes que con reformas habidas en 1980 y 1981 fueron abrogadas varias de ellas, para dar paso a otras; como por -

ejemplo: en 1980 entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual abrogó los siguientes impuestos; Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, reventa de aceites y grasas lubricantes, compraventa de primera mano de alfombras, tapetes y tapices, des-
pente de algodón en rama, automóviles y camiones ensamblados, benzol, tuluol, xi-
lol y naftas de alquitrán de hulla, producción del cemento, cerillos y fósforos, artícu-
los electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras, llantas y camaras de hule, es-
taciones de radio y televisión, vehículos propulsados por motores diesel y gas licuado
de petróleo, compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal, portes y pa-
sajes, 10% sobre entradas brutas de los ferrocarriles, uso de aguas propiedad nacional
en la producción de fuerza, explotación forestal, explotación pesquera.

En 1981 entraron en vigor las siguientes Leyes; Ley del Impuesto sobre la Renta,
que abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 y la Ley Fe-
deral del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y juegos permitidos al 30 de diciem-
bre de 1947; Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que abroga, la
Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina, Ley del Impuesto sobre Seguros, Ley del
Impuesto sobre Tabacos Labrados, Ley del Impuesto sobre Teléfonos, Ley del Impuesto
sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos; Ley del Impuesto
sobre Tenencia o Uso de Vehículos, que abroga a la Ley del Impuesto sobre Tenencia
o Uso de automóviles, etc.

Como consecuencia de lo que se menciona en el parrafo anterior, podemos
decir que no existe una Ley o un Impuesto específico que grave la Industria Cemente-
ra en México, ya que el impuesto que existía -IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCION

DEL CEMENTO, FUE ABROGADO EN 1980 AL ENTRAR EN VIGOR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO- . En cuanto a los aspectos fiscales que deben cuidarse para la dictaminación de estados financieros de una empresa cementera, no difieren en nada de los aspectos fiscales que deberían cuidarse para otras empresas.

En general consideramos que el resultado de este trabajo es aplicable a la mayoría de las empresas, a excepción de las Leyes específicas que las afectaran.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

Walter B. Meigs

Principios de Auditoría, octava impresión en mayo de 1978, traducida esta obra por Gabriel Heffes Gerente de la firma Deloitte - Plender Haskings, Editorial Diana.

Michael Charfield
Dickenson Publishing
Company, Inc.

Estudios Contemporaneos Sobre la Evolución del Pensamiento Contable, primera edición en castellano en 1979, esta obra fué traducida por el Lic. Fernando García Quiroz C.P., Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

John W Cook y
Gary m. Winkle

Auditoría Filosofía y Técnica, Primera edición en 1978, Editada bajo la supervisión - técnica de Luis Ruiz de Velasco y traducción al castellano por M.G. R. de V. de - Paredes, Editorial Banca y Comercio, S.A.

C.P. Oscar Casarín
Mejía

Cuestionario de Impuestos, Cuarta edición en 1977 corregida y aumentada, Distribuidora de Publicaciones I.E.E.S.A.

C.P. Ricardo Berlanga
F. de C.

El Departamento Fiscal en un Despacho de Contadores Públicos, Primera edición 1975, Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Normas y Procedimientos de Auditoría, Duodecima edición en 1977, Editado por el IMCP, A.C.

Eduardo M. Franco
Díaz

Diccionario de Contabilidad, Segunda edición en 1980, Editado por Siglo Nuevo Editores, S.A.

I.M.S.S.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social

Lic. y C.P. Enrique
Calvo Nicolau y C.P.
Enrique Vargas A.

Sumario fiscal 1981, editada por Editorial --- Shemis