

65
221



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN



FALLA DE ORIGEN

**“ASPECTOS RELEVANTES DEL AUDITOR
EN LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORIA
FISCAL”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A:
JUANA ANGELICA HERNANDEZ RAMIREZ

ASESOR: LIC. JUAN CORTES GUTIERREZ



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FALLA DE ORIGEN

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

" Aspectos relevantes del auditor en la realización
de la auditoría fiscal"

que presenta la pasante: Juana Angélica Hernández Ramírez
con número de cuenta: 8313027-6 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 20 de Julio de 1994

PRESIDENTE C.P. Pedro Acevedo Romero

VOCAL Lic. Carlos González Álvarez

SECRETARIO Lic. Juan Cortés Gutiérrez

PRIMER SUPLENTE Lic. Pedro Checa Chave

SEGUNDO SUPLENTE Lic. Juan Manuel Cano Barneros

A TI SEÑOR, POR TODO LO QUE ME HAS DADO

A MI QUERIDA UNIVERSIDAD, POR ACOGERME EN SU SENO.

A MI FACULTAD, POR BRINDARME LA OPORTUNIDAD DE CRECER
BAJO SU SOMBRA

A TODOS Y CADA UNO DE LOS PROFESORES QUE CONTRIBUYERON
A MI FORMACION PROFESIONAL, ESPECIALMENTE A MI QUERIDO
ASESOR JUAN CORTES POR SU PACIENCIA Y BONDAD.

A TI QUERIDO, A QUIEN QUISIERA PODER DECIR "TE AMO" CON MI
VIDA, GRACIAS POR TODO.

A MI FAMILIA

A MIS QUERIDOS AMIGOS DE ALSE

GRACIAS

**ASPECTOS RELEVANTES DEL AUDITOR EN LA REALIZACION
DE LA AUDITORIA FISCAL**

INDICE	PAGINA
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I ASPECTOS GENERALES	
1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA.....	2
1.2 TIPOS DE AUDITORIA.....	2
1.2.1 INTERNA.....	5
1.2.2 EXTERNA.....	7
1.3. OBJETIVO DE LA AUDITORIA	8
1.3.1. AUDITORIA FISCAL	8
CAPITULO II DICTAMEN	
2.1 DICTAMEN.....	9
2.2 CLASIFICACION DEL DICTAMEN FISCAL	10
2.3 REFORMAS FISCALES	12
2.4 VENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL	16

CAPITULO III	CUALIDADES DEL C.P. COMO AUDITOR	
3.1	NORMAS DE AUDITORIA.....	21
3.2	TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.....	35
CAPITULO IV	RESPONSABILIDAD DEL C.P. COMO AUDITOR	
4.1	DURANTE EL DESARROLLO DE LA AUDIT ORIA	39
4.2	AL FINALIZAR LA AUDITORIA.....	41
4.3	RESPONSABILIDAD LEGAL	44
4.4	CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.....	50
4.4.1	ANALISIS DEL CONTENIDO DEL	56
	DICTAMEN FISCAL EN RELACION CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL	
CONCLUSIONES		62
BIBLIOGRAFIA.....		65

INTRODUCCION

A raíz de la reforma fiscal para 1991 el dictamen para fines fiscales tomó un sentido de obligatoriedad para determinados contribuyentes lo que hace retomar importancia a la auditoría, pero si bien ésta es importante más lo es la persona que la realiza : el auditor .

Por tal motivo resulta interesante y necesario conocer los aspectos fundamentales relativos al auditor tales como los requisitos profesionales, sus cualidades personales, las obligaciones que le confiere su profesión.

Considerando que la imagen que proyecte repercutirá directamente en el concepto general de la auditoría y que el trabajo que realice determinará el grado de confianza que el cliente depositó en el dictamen se pretende dar una idea general de los conceptos fundamentales que se requieren para cumplir satisfactoria y profesionalmente.

En primer término se presentan aspectos generales sobre la auditoría y el dictamen fiscal, posteriormente se mencionan las cualidades necesarias en el auditor, tanto profesionales como personales, para realizar un trabajo de calidad haciendo énfasis sobre la responsabilidad adquirida en la realización de la auditoría fiscal y presentación del dictamen.

CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES

1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA

Numerosos autores sobre la materia han aportado su concepto de auditoría, quienes coinciden en señalarla como el examen y la comprobación de los registros contables de una organización, cuya finalidad es permitir al contador público emitir una opinión respecto a la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros.

Actualmente la palabra auditoría se relaciona primordialmente con la búsqueda de posibles fraudes, sin embargo, la practica de ellas obedece a diversas razones, entre dos principales:

- La necesidad de información financiera confiable que permita a propietarios y accionistas tomar decisiones.
- La necesidad de una opinión objetiva y profesional que avale ante las autoridades fiscales el cumplimiento de las obligaciones que le corresponden.

A esta última se debe que hoy en día se contratan cada vez más auditorías practicadas por C.P. independiente.

1.2 TIPOS DE AUDITORIAS

En sus orígenes, la auditoría era eminentemente financiera pero el desarrollo y evolución de las actividades mercantiles provocó su diversificación.

Actualmente existen varios tipos de auditorías y se ha llegado a afirmar que existen tantas auditorías como actividades tenga una organización, ello dependerá de las circunstancias y la magnitud de la misma.

Las auditorías más usuales son:

AUDITORIA FINANCIERA

Esta auditoría permite evaluar la situación de una empresa y la razonabilidad de la presentación de los estados financieros, detecta errores en la contabilización de operaciones, posibles alteraciones, simulación de gastos y principalmente la aplicación de los principios de contabilidad y su consistencia. Hasta hace algunos años era muy solicitada pero ha sido relegada a segundo plano por la auditoría fiscal.

AUDITORIA OPERACIONAL

Evalúa las actividades operacionales y la eficiencia de su operación, en ello estriba la diferencia entre la auditoría financiera y operacional, en la primera las operaciones contables son el objeto de la revisión mientras que en la segunda lo son las actividades operacionales, es decir, su campo de acción lo constituyen los objetivos de la empresa, actividades, estructura, planes y políticas de operación; así como personal e instalaciones físicas,

todo enfocado a determinar en que medida contribuyen a la eficiencia en general, lo que se reflejará en mayor o menor costo.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

A diferencia de las anteriores cuyo objeto de revisión se encuentra bien definido, la auditoría administrativa auxilia en cualquier área de la administración .

Evalúa las funciones administrativas como: planeación, organización, dirección y control las que constituyen la estructura de cualquier organización.

William P. Leonard la define como "un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos técnicos y materiales."

Evalúa la eficiencia de los directivos de la alta gerencia en lo que respecta al rendimiento derivado de sus respectivas tomas de decisiones, objetivos que pretendan alcanzar así como las actividades realizadas para su consecución, para ello compara los resultados obtenidos con los de empresas del mismo ramo en base a sus objetivos y estrategias.

AUDITORIA FISCAL

En realidad se considera como una modalidad de la financiera, inclusive en las diversas clasificaciones que existen no se hace referencia de la auditoría fiscal como un tipo más; tal vez a esto se deba que aun cuando la revisión tiene como finalidad emitir una opinión sobre la situación fiscal, la revisión comprende tanto las operaciones que afectan los aspectos fiscales como las que no, esto significa que así como puede determinar la situación fiscal de la organización puede detectar los aspectos mencionados en la revisión financiera.

1.2.1 AUDITORIA INTERNA

Existe otro punto de vista en lo que se refiere a la clasificación de la auditoría el cual puede ajustarse a la mencionada anteriormente, este las clasifica en:

- Interna
- Externa

La auditoría interna es realizada por una o varias personas dependientes de la empresa, las que no requieren de un registro ante las autoridades fiscales para emitir su informe, el cual tiene carácter de privado y por lo general se destina a los accionistas.

El informe no se realiza con total imparcialidad e independencia mental pues el carácter de interno conlleva el riesgo de que ciertos aspectos influyan en la opinión como podrían ser los intereses y las relaciones personales que de alguna forma podrían influir en el resultado de la revisión. Este tipo de revisión se puede realizar en forma continua o esporádica y se avocará principalmente a aquellos aspectos que interesen a la administración.

Puede ser detallada, es decir, la revisión de todas las operaciones de la empresa, por supuesto de un período determinado.

Puede ser especial sobre todo cuando se desea evaluar algún programa o sistema específico .

Las organizaciones que cuentan con un departamento de auditoría no tienen del todo asegurado el buen funcionamiento del mismo por las razones mencionadas, por ello se da preferencia a las auditorías externas, además del beneficio económico que a corto plazo representan pues el contar con un departamento de auditoría implica erogaciones para su funcionamiento, pero si este funcionará debidamente dichas erogaciones a la larga se convertirían en rendimientos, sin embargo, la desconfianza que inspira la restringida libertad de criterio no permite la expansión de la auditoría interna.

1.2.2 AUDITORIA EXTERNA

Se practica por un profesional independiente de la empresa que requiere de un registro ya que el informe que emite como resultado de su trabajo será presentado tanto a los funcionarios de la empresa como a las autoridades fiscales, el cual deberá cumplir con los requisitos que para ello marca la ley fiscal.

Por lo regular la revisión es esporádica y comprende un período determinado aunque también se realizan trabajos especiales que pueden ser detalladas.

A pesar de regirse por el código de ética profesional, actualmente la opinión del C.P. independiente no goza de completa credibilidad ante las autoridades fiscales pues aunque sus intereses no son tan personales como lo sería en la interna , si existen los intereses económicos . De cualquier forma la auditoría externa es necesaria para las empresas, algunas de las cuales tal vez no las contratan sino por representar un requisito para aspectos financieros importantes como son: obtención de préstamos, colocación de acciones en el mercado de valores y para demostrar que las obligaciones fiscales han sido cubiertas correcta y oportunamente para lo que es indispensable el presentar estados financieros dictaminados por C.P. independiente.

1.3. OBJETIVO DE LA AUDITORIA

Esta implícito en el significado de la misma, el dictamen es el fin primordial de toda auditoría, en el se plasma el resultado del trabajo realizado.

Los objetivos particulares varían dependiendo del tipo de auditoría que se trate, así tenemos que para la financiera lo es el determinar la razonabilidad de los estados financieros, para la operacional será evaluar la eficiencia de las actividades operacionales, y para la administrativa evaluar la administración.

El objetivo general: informar el resultado de la revisión mediante la opinión o el dictamen.

1.3.1 AUDITORIA FISCAL

La revisión de carácter fiscal pretende opinar sobre las operaciones contables realizadas en cualquier entidad en un período que generalmente comprende un ejercicio fiscal pero lo que la diferencia del objetivo particular de la financiera es que ésta opina inclusive sobre operaciones que afectan la situación fiscal de dicha entidad.

CAPITULO II. DICTAMEN

2.1. DICTAMEN

El dictamen es la opinión profesional que emite el auditor cuando ha finalizado la revisión, así lo expresa el instituto mexicano de contadores públicos en su definición : "Es el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

De la anterior definición se desprende un aspecto importante, el trabajo realizado por el auditor está regulado por normas específicas.

El código fiscal de la federación establece en su artículo 52, fracción tercera, que el dictamen deberá formularse de acuerdo a las disposiciones de su reglamento y de las normas de auditoría.

En la suposición de que los dictámenes presentados cumplen con este requisito, la información contenida en ellos se da por cierta, este es un hecho relevante, la confianza en la opinión del auditor deberá comprometerlo con la calidad de su trabajo.

Podría pensarse que en la actualidad las revisiones no cumplen con la calidad requerida porque el auditor externo no dictamina una sola empresa, pero el hecho de tener que presentar su informe cumpliendo con normas de auditoría garantiza la calidad del trabajo.

2.2 CLASIFICACION DEL DICTAMEN

De acuerdo a las circunstancias en las que se desarrolla el trabajo pueden emitirse los siguientes tipos de dictamen :

- a) Opinión limpia
- b) Opinión con salvedad
- c) Opinión negativa
- d) Opinión parcial

OPINION LIMPIA

Se rinde ésta cuando la revisión no tuvo limitaciones y se tienen suficientes bases para afirmar que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

OPINION CON SALVEDADES

Este tipo de opinión se dice que depende del juicio del auditor, al encontrar limitaciones o faltas a los principios de contabilidad deberá determinar si éstas son de tal gravedad que sea necesario expresar reservas respecto a la razonabilidad de las cifras.

OPINION NEGATIVA

Cuando la salvedad sea de tal importancia que el auditor esté convencido que los estados financieros no presentan la situación financiera de la empresa, así deberá expresarlo.

ABSTENCION DE OPINION

En el caso de que no se tengan bases suficientes para emitir una opinión el auditor se abstendrá de hacerla, esto sucede cuando no se pueden realizar satisfactoriamente las pruebas de auditoría ya sea por deficiencias o por falta de aplicación de los principios de contabilidad .

La ética profesional de cierta forma interviene en cada uno de los dictámenes mencionados porque son pocos los dictámenes con salvedad, los de opinión negativa y abstención de opinión, este último no debería existir si en realidad se llevara a cabo el trabajo conforme a las normas de auditoría pues previo a la revisión está el estudio y la revisión del control interno que le permite determinar la situación de la empresa que va a dictaminar.

Por otro lado el auditor comenta con el cliente el resultado de su trabajo el cual sin duda desea que la opinión sea limpia, de cualquier manera el IMCP estableció los modelos correspondientes a pesar de que la mayoría sean limpios.

2.3. REFORMAS FISCALES

Hasta 1990 los estados financieros dictaminados satisfacían las necesidades fiscales o financieras de la organización que las solicitaba pero ahora el dictamen ha tomado un carácter de obligatoriedad.

El día 26 de diciembre de 1990 aparece en el diario oficial de la federación la adición al artículo 32-A al código fiscal de la federación que se refiere específicamente a la obligación de dictaminar los estados financieros a partir de su ejercicio de 1990 a todas aquellas personas que se encuentren en los supuestos mencionados por el mismo, posteriormente se han ido actualizando las cifras que determinan la obligatoriedad para quedar al 31 de diciembre de 1993 de la siguiente forma:

Estan obligadas a dictaminar sus estados financieros las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que en el ejercicio inmediato anterior:

- a) obtuvieron ingresos acumulables superiores a N\$ 7,071 millones
- b) que el valor de su activo, calculado de acuerdo a la ley del impuesto al activo, supere los N\$ 14,143 millones
- c) que en cada uno de los meses de su ejercicio inmediato anterior tuvieron a su servicio más de 300 trabajadores.

- d) las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles según lo establece la ley del ISR
- e) las que se fusionen o escindan
- f) los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos

De lo anterior podría esperarse un mayor auge de la auditoría practicada por C.P. independiente pero los requisitos que determinan la obligación permiten decir que tal vez no será considerable el aumento.

Son pocas las empresas que teniendo ingresos superiores a los N\$ 7,071 millones de pesos no dictaminaran sus estados financieros pues en ese caso y considerando el monto de los ingresos aumenta la probabilidad de una revisión por parte de la SHCP, situación que de alguna forma los obligaba, tal vez esto provoca que algunos clientes consideren la auditoría como un medio necesario para asegurar su situación fiscal ante las autoridades y no contemplan otros beneficios que derivan de su realización como lo es en el aspecto financiero la valiosa información que se desprende de la revisión de los diversos rubros que conforman los estados financieros permitiéndoles tomar decisiones, en el aspecto administrativo el estudio del control interno puede detectar deficiencias que en ocasiones se reflejan en el resultado de la operación.

Asimismo se puede pensar que la adición a este artículo obedece a razones como las siguientes:

- Presionar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales oportuna y verazmente.
- Obligar al auditor en la veracidad del contenido del dictamen.

Sin embargo, la facultad que tienen las autoridades fiscales para revisar los dictámenes formulados por el C.P. y requerirle los papeles de trabajo necesarios para comprobar los datos contenidos en el, parecen descartar las razones anteriores, porque aun cuando no era obligatorio dictaminar, la probabilidad de la revisión por parte de la SHCP compromete a las dos partes, al contribuyente y al auditor, aunque este último debería estarlo con su profesión y no por el hecho de que su trabajo está sujeto a revisión.

Por otra parte el IMCP en sus comentarios técnicos y profesionales en relación con la iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales manifiesta:

"...deseamos patentizar que nuestra profesión se siente halagada de que las autoridades reafirmen su confianza en nuestros servicios profesionales, lo cual se sustenta seguramente en la buena experiencia fiscalizadora que la SHCP ha tenido respecto del dictamen para efectos fiscales."

Este párrafo hace pensar que podrían disminuir las revisiones directas pero de acuerdo a lo mencionado respecto de que el aumento de auditorías no será considerable, por consiguiente tampoco lo será la disminución de revisiones directas pues la SHCP está consciente que éste es un método de presión al contribuyente y no querrá perderlo.

En otro párrafo del escrito dice: "Han sido entre otras características del Gobierno actual, la desregularización de nuestra economía y la utilización de las vías de concertación y el convencimiento para lograr el esfuerzo colectivo de la sociedad y por ende la unidad nacional. Congruentes con ello, reiteramos nuestra convicción, de que el fortalecimiento de la credibilidad del dictamen para efectos fiscales es la mejor estrategia para lograr que se generalice la adhesión de los contribuyentes a dicho regimen, sin necesidad de hacerlo en forma obligatoria."

Analizando lo anterior se puede percibir que el propio IMCP está consciente de la devaluación que ha sufrido el dictamen fiscal y ahora cabe cuestionar quién es el culpable de que esto haya sucedido; podríamos suponer que en gran parte el cliente al no comprender que la auditoría fiscal no se realiza para descubrir fraudes y que, como ya ha sido mencionado en este capítulo, su contratación obedece principalmente para tranquilizarse en el aspecto fiscal, por lo que en ocasiones llega a conceptuarla como una

carga que no le aporta más que eso y máxime ahora que la SHCP la impone como obligación para algunos contribuyentes a partir de 1991.

En lo que respecta al C.P. que realiza el trabajo ¿ha disminuido su capacidad profesional? o ¿en que medida ha contribuido para que esta situación prevalezca?, a cada uno corresponde dar respuesta.

Independientemente de la verdadera razón, cada profesional de la contaduría pública y por ende de la auditoría debe hacer todo lo posible por reivindicar la auditoría fiscal llevando a cabo su trabajo con calidad y ética profesional.

2.4. VENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL

La auditoría surgió como respuesta a la necesidad de ejercer control sobre los bienes lo que en sí representa una de las muchas ventajas que ofrece y al referirse a la auditoría estamos hablando del dictamen.

Específicamente el dictamen fiscal ofrece las siguientes ventajas:

1. Las facultades de comprobación se realizan generalmente a través del dictamen del C.P.

Dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales está la revisión directa, pero para aquellos contribuyentes que han sido dictaminados ésta se realiza generalmente por medio de la revisión de dictámenes por lo que la comprobación es mediante requerimientos a los

c.p. registrados que realizaron la auditoría y a quienes corresponde presentar los documentos que les son solicitados y con los cuales deberá demostrar la veracidad de las cifras del dictamen.

2. Terminación anticipada de una auditoría directa

Cuando la SHCP realiza visitas domiciliarias a los contribuyentes éstas pueden concluir anticipadamente en determinados casos. El párrafo I del art. 47 del CFF se refiere a la terminación anticipada cuando el visitado ha presentado aviso para dictaminar sus estados financieros:

"La visita concluirá:

I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiera presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado."

3. Se da preferencia a revisión directa a contribuyentes no dictaminados

Cierto es que se mencionó como ventaja que las facultades de comprobación se realizan generalmente a través del dictamen pero también lo es que a pesar de ello el CFF menciona que la revisión de los mismos se podrá efectuar de manera simultánea a las otras facultades de comprobación, es decir, no por estar dictaminado el contribuyente se

encuentra exento de que la SHCP realice una revisión directa, sin embargo, las probabilidades se reducen cuando los estados financieros del contribuyente están o serán dictaminados.

4. Retraso del aniversario del último ejercicio ya que se difieren las facultades de revisión hasta el aniversario de presentación del dictamen.

Este punto se refiere únicamente a la determinación de contribuciones omitidas consignado en el art. 64 del CFF que será derogado el 1o. de enero de 1995 pero durante 1992, 1993 y 1994 todavía tendrá efecto.

Este artículo establece que se determinarán las contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses por el que se debió presentar declaración así como las correspondientes al tiempo transcurrido desde el término del ejercicio y hasta que se realice dicha comprobación.

En el caso de contribuyentes que han dictaminado sus estados financieros su último ejercicio será el de doce meses por el que se presentó el último dictamen excepto si han transcurrido doce meses y no se ha presentado otro, en este caso la determinación comprenderá los meses posteriores a la presentación del último dictamen.

5. Se le atribuye presunción de certeza

De acuerdo a lo establecido en el CFF, art. 52, la información contenida en el dictamen y afirmaciones realizadas por los contadores públicos acerca de los estados financieros así como del cumplimiento de las disposiciones fiscales se dará por cierta si reúne los siguientes requisitos:

1. Que el contador público que dictamina esté registrado ante las autoridades fiscales
2. Que el dictamen esté formulado de acuerdo al reglamento del CFF y las normas de auditoría
3. Que el dictamen incluya un informe sobre la revisión de la situación fiscal

6. Reducción de multas

El art. 76 del CFF hace referencia a las multas aplicables en caso de ser descubiertas omisiones en pagos de contribuciones, el art. 77 del mismo código establece los casos en que podrán aumentar o disminuir.

Art. 77. "En los casos a que se refiere el art. 76 del CFF, las multas se aumentarán o disminuirán conforme las siguientes reglas...

II. Se disminuirán

b) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor se ha

hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción.

No se aplicará lo dispuesto en este inciso cuando exista alguno de los agravantes señalados en la fracción II del art. 75 de este Código."

En este caso la ventaja es muy clara, la disminución de multas.

Estas son algunas de las ventajas que ofrece el dictamen fiscal y que tal vez pasan desapercibidas para aquellos que contratan la auditoría, lo que por desgracia no les permite apreciarla como algo más que una necesidad y para algunos a partir de 1991 como una obligación.

CAPITULO III. CUALIDADES DEL C.P. COMO AUDITOR

3.1 NORMAS DE AUDITORIA

El ejercicio de la auditoría requería de ciertos lineamientos que garantizaran la calidad en el trabajo, máxime que la consulta de los estados financieros sobre los que opina el auditor no se limita a los accionistas sino que se extiende a todas aquellas personas que tienen relación directa con el resultado de la empresa auditada como: trabajadores, autoridades fiscales, instituciones crédito, casa de bolsa; para quienes es indispensable la garantía de que las cifras que aparecen en el dictamen son verídicas; y considerando que el desempeño y por consiguiente el resultado del trabajo dependen en gran parte de las características de la persona que lo realiza, por ello se establecieron, según palabras de la comisión de normas y procedimientos de auditoría "fundamentos básicos del trabajo de auditoría" los que se conocen actualmente con el nombre de normas de auditoría.

El IMCP otorgó a la comisión de normas y procedimientos el carácter de normativa y al mismo tiempo aprueba sus procedimientos para llevar a cabo su función dentro de las cuales destacan las siguientes:

1. Determinar las normas de auditoría a las que se deberá apegar el C.P.
2. Determinar los procedimientos de auditoría para llevar a cabo el examen de los estados financieros.

Profundizando sobre el tema de las normas de auditoría, se puede decir que para que se establezca la relación entre el cliente y el auditor influyen varios aspectos entre ellos uno de los principales la personalidad del auditor, se menciona ésta porque tratándose de una primera reunión no existe una seguridad plena acerca de la capacidad profesional del C.P., tal vez únicamente se cuenta con referencias de terceras personas, por ello en un principio influirá en el cliente la personalidad del C.P. y la impresión que la misma cause y sólo durante el desarrollo del trabajo podrá reafirmarla o desvirtuarla.

Independientemente de las cualidades innatas que el auditor posea deberá contar con otras que son indispensables para el desempeño de su profesión y éstas las marcan las normas de auditoría mismas que se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

A) *NORMAS PERSONALES*

Se refieren a las cualidades que sin relacionarse directamente con la realización del trabajo son indispensables para su ejecución porque están intrínsecamente relacionadas.

Las normas personales son las siguientes:

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Cuidado y diligencia profesionales

Independencia mental

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

De antemano se puede decir que esta cualidad no es exclusiva de la auditoría pues en la práctica de cualquier profesión es indispensable contar con un conocimiento sólido y experiencia suficiente que permita el desarrollo satisfactorio del trabajo, sin embargo, los aspectos que diferencian al auditor de otros profesionistas en lo que a esto se refiere, es que para concluir su trabajo emite un dictamen, para lo cual es necesario contar con un título profesional así como con el registro en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, así lo establece el CFF en su art. 52, fracción I :

Art. 52 "Para efectos de la fracción II del art. 52 del Código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento..."

Refiriéndonos al entrenamiento técnico, en el caso del auditor, no cesa con la obtención del título que lo acredite como C.P., por el contrario es a

partir de ese momento que comienza el compromiso de mantener un nivel profesional aceptable, por medio de una constante actualización misma que exige el cambio que año con año sufren las diversas leyes fiscales.

Un entrenamiento técnico adecuado debería garantizar resultados óptimos, sin embargo, esto no sucedería si no se complementa con la experiencia y el buen juicio.

Las situaciones que a lo largo de la práctica se le presentan al auditor exigen la aplicación de su juicio porque a pesar de que la ley y los principios son los mismos para todos los auditores, la aplicación de ellos variará de acuerdo a las circunstancias y al criterio de cada uno, podemos observar que es más importante el juicio de cada auditor, por ejemplo: un mismo problema, dos profesionales con conocimientos suficientes pero diferente aplicación que podría derivar en un fracaso para uno y un acierto para el otro, lo que de ninguna manera permitirá decir que no existió un adecuado entrenamiento técnico.

De cualquier manera no puede llamarse profesional al auditor que no reúne estas cualidades cuya aplicación dará como resultado un trabajo con calidad digno de crédito para aquellos que lo consultan e implícito en dicho resultado la confianza en el auditor.

Cuidado y diligencia profesionales

Además de contar con las cualidades ya mencionadas el auditor deberá prestar la atención necesaria al trabajo que realiza, asimismo llevarlo a cabo con cuidado y esmero. Atendiendo a lo anterior se puede pensar que en la actualidad es difícil cumplir con esta norma, porque el auditor atiende diversas auditorías a la vez, mismas que no le permiten el grado de atención necesario para cada una, sin embargo, el auditor resuelve esta contingencia delegando funciones a otras personas y su compromiso ahora será el de supervisar constantemente el desempeño de éstas.

Esta norma se estableció para reducir en cierta forma el riesgo de error. Toda actividad realizada por seres humanos está sujeta a error pues no somos infalibles, a pesar de ello cuando las actividades se realizan con cuidado se pueden reducir las probabilidades de cometerlos.

En la práctica de la auditoría habrá hechos que pasen desapercibidos y sin embargo no se trata de errores porque la revisión se realiza por medio de pruebas selectivas dentro de las cuales pueden no contemplarse algunas irregularidades lo que no puede calificarse como falta de cuidado o atención por parte del auditor.

El compromiso que se contrae con el cliente al concertarse la auditoría exige que se realice un trabajo profesional y a ello ayuda el cuidado y la

diligencia que de acuerdo a las circunstancias presentes en el desarrollo de la misma sean aplicados por el auditor.

Independencia mental

Es considerada por muchos como la más importante de las normas pues de ella también hace mención el código de ética profesional. Se puede conceptualizar la independencia mental como la capacidad de realizar la auditoría libremente, bajo ningún tipo de presión o situación que pudiera influir de alguna forma en el resultado final, es decir, en el dictamen, porque de lo contrario no se consideraría válida su opinión.

A pesar de la existencia de esta norma, nada garantiza completamente que la opinión del auditor sea objetiva y libre de influencias y en el peor de los casos que siéndola no cuente con la credibilidad y confianza por parte de quienes se basan en ella para tomar decisiones.

B) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Anteriormente fueron descritas brevemente las cualidades y características con las que debe contar el auditor para el desarrollo profesional de su trabajo, ahora corresponde el turno a las normas de ejecución del trabajo que se refieren a los elementos fundamentales para su realización, estas son:

Planeación y supervisión

Estudio y evaluación del control interno

Obtención de evidencia suficiente y competente

Planeación y supervisión

No se puede concebir la realización de cualquier actividad y confiar en obtener el resultado esperado si no ha sido previamente planeada.

De igual forma la auditoría requiere de una planeación adecuada que permita prever los procedimientos que se emplearán, su extensión y el personal necesario.

Para estar en posibilidades de planear el auditor deberá tener la información necesaria acerca de los aspectos relevantes de la organización tales como: políticas generales, de producción, y financiera, características operativas, jurídicas, etc., todo aquello que le permite formarse un conocimiento general que se complementará con el estudio y evaluación del control interno que constituye otra de las normas de ejecución del trabajo, cabe mencionar que la recabación de esta información se refiere principalmente a aquellas auditorías que serán practicadas por primera vez ya que el auditor aun no cuenta con conocimiento pleno de la organización, en auditorías posteriores no será necesaria una investigación exhaustiva.

Por lo que se refiere a la planeación ésta debe ser flexible y no considerarse como una etapa inicial ya que en el transcurso del trabajo

pueden surgir situaciones no previstas que impliquen modificaciones a la planeación la cual se consignará en los papeles de trabajo.

Supervisión

Como se ha señalado, dadas las características de la profesión en la actualidad, el auditor no realiza cada una de las auditorías de principio a fin, en las etapas que no requieren de un alto grado de experiencia se auxilia de personas que teniendo los conocimientos necesarios pueden llevarlas a cabo y la supervisión que de ello haga constituirá el cumplimiento de esta norma.

La supervisión deberá ser ejercida en proporción a la experiencia y conocimientos del personal, esto es muy importante ya que finalmente la responsabilidad será suya.

La supervisión comprende :

- Revisión del programa de auditoría
- Explicación a los auditores sobre el trabajo a realizar, los elementos con que se cuenta y el tiempo estimado.
- Presentación de los auditores al cliente y personas con las que tendrá trato
- Aclaración de dudas

- **Revisión oportuna y minuciosa de los papeles de trabajo**

En la etapa final:

- **Revisión final de los papeles de trabajo y asegurarse que están completos**
- **Análisis de los problemas importantes que se encontraron**

Es importante mencionar que se debe dejar constancia en los papeles de trabajo de la supervisión ejercida ya sea mediante sus iniciales, con notas complementarias o a través de un memorandum en el que se resuma la información contenida en ellos. Se reitera la importancia de hacerlo ya que en el caso de ser requerido, el auditor podrá comprobar que cumplió con esta norma.

Estudio y evaluación del control interno

Se ha mencionado que para poder planear la auditoría el auditor debe poseer un conocimiento general acerca de los aspectos más importantes de la empresa a auditar, la obtención de dicho conocimiento será a través del estudio del control interno.

En toda empresa debe existir control interno, el cual se puede conceptuar como "el sistema por el cual se da efecto a la administración para los fines de información, protección y eficiencia" sus objetivos son:

- a) Protección de los activos de la empresa
- b) Obtención de información financiera veraz y confiable
- c) Promoción de la eficiencia de la operación del negocio
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración.

Los dos primeros objetivos constituyen el control interno contable que comprende los procedimientos y registros diseñados para proporcionar seguridad acerca de: que las operaciones realizadas cuenten con autorización de la administración, se registren de conformidad con los principios de contabilidad, que permita tener control sobre los activos, que el acceso a estos archivos sea con autorización de la administración y que los datos de la existencia de los mismos se coteje periódicamente con los existentes.

El estudio que el auditor haga del control interno no se limita al conocimiento de los procedimientos, se debe asegurar de su correcta aplicación. Para realizarlo se podrá auxiliar con la aplicación de cuestionarios o entrevistas con funcionarios o empleados, estas pruebas son

Indispensables porque en base a dichos procedimientos se determinará la extensión de las pruebas.

Además de estudiar el control interno se debe evaluar, marcar deficiencias y determinar la gravedad de éstas porque si las fallas del control interno son considerables, podría ocasionar que el auditor se abstuviera de opinar.

El examen de control interno se debe hacer año con año. Al igual que en la supervisión el auditor deberá dejar constancia en los papeles de trabajo del cumplimiento de ésta norma y lo puede hacer por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Descriptivo. Relacionando en los papeles las características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, etc.
- B) Cuestionarios. Desarrollo del tema en forma de lista de preguntas relacionadas con aspectos básicos del control interno.
- C) Gráfico. Presentación de la organización y los procedimientos de los diversos departamentos en forma gráfica.

En la actualidad el segundo método es el más usual, tomando en cuenta el ahorro de tiempo para el auditor quien además tiene la responsabilidad profesional de informar sobre las deficiencias encontradas y

formular recomendaciones cuando sea posible. Es importante mencionar que las observaciones y sugerencias del control interno no forman parte del dictamen por lo que se recomienda entregar por separado a los funcionarios interesados.

Obtención de evidencia suficiente y competente

El objetivo de la auditoría es el poder emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, y sólo se estará en condiciones de hacerla cuando los procedimientos de auditoría han proporcionado los elementos necesarios para fundamentarla, es decir, la opinión expresada deberá apoyarse con evidencia suficiente y competente que compruebe la veracidad de los hechos .

Cuando la pruebas realizadas han arrojado resultados cuya evidencia permite al auditor tener la convicción de que los hechos que juzga han quedado comprobados, se dice que la evidencia es suficiente . Cuando la evidencia que se obtuvo se refiere a hechos importantes relacionadas con las pruebas realizadas, se dice que se trata de evidencia competente, de ahí el hecho que se considere una característica cualitativa, porque el acumular datos que no tienen relación directa con lo examinado no constituye evidencia. Para obtener esta evidencia el auditor debe dirigir su atención hacia las partidas y conceptos que tengan mayor importancia.

Como en las dos normas anteriores relativas a la ejecución del trabajo, se debe dejar constancia de la obtención de la evidencia.

C) NORMAS DE INFORMACION

Las normas personales y de ejecución del trabajo se refieren específicamente a los requisitos que se deben cumplir durante la realización de la auditoría para obtener un resultado de calidad: el dictamen. En el se presentan los resultados del trabajo del auditor. Por todo lo que representa es necesario que se regule la calidad del dictamen, para tal efecto la comisión de normas y procedimientos establece las normas de información que son las siguientes:

Asociación de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

Bases de opinión sobre estados financieros

Asociación de la relación con estados financieros y expresión de opinión

Al respecto la comisión de normas y procedimientos de auditoría nos dice: "En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su

opinión sobre la misma, y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen de acuerdo a las normas de auditoría".

De lo anterior se puede resumir que el auditor debe aclarar el grado de responsabilidad que asume, así como su opinión respecto a dicha información.

Bases de opinión sobre estados financieros

Dentro del contenido del dictamen se afirma que los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes. Este párrafo del dictamen incluye los puntos que conforman las bases de opinión que el auditor debe observar:

- a) Que la preparación de estados financieros sea de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Que la aplicación de los principios sea consistente
- c) Que la información contenida tanto en los estados financieros como en las notas es suficiente y permite una interpretación razonable.

A grandes rasgos se han mencionado las normas de auditoría las cuales tienen como objetivo uniformar el criterio de los auditores, garantizar la calidad en el trabajo a realizar. Mucho dependerá del auditor alcanzar estos objetivos pues las normas de auditoría son las mismas pero la aplicación y los procedimientos utilizados variarán de un auditor a otro.

3.2. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría proporcionan al auditor la información que requiere para emitir su opinión.

El IMCP dice que "los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión."

Por su parte, en un concepto más claro, Mendivil nos dice: "las técnicas son las herramientas de trabajo del contador público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular."

Una vez más queda a juicio del profesional determinar el procedimiento a aplicar dado el hecho de que en general las empresas tienen operaciones repetitivas y numerosas lo que no permite un examen detallado, es en este caso que se recurre al procedimiento de pruebas selectivas y la relación de

éstas con el global es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos y lo que se refiere a la oportunidad de las mismas constituye la fecha en la que será aplicado.

TECNICAS DE AUDITORIA

La obtención de la información y comprobación se logra mediante métodos de investigación que constituyen las técnicas de auditoría, de acuerdo a la comisión de normas y procedimientos las técnicas principales son las siguientes:

- Estudio general

Apreciación sobre las características generales más significativas acerca de la empresa y los estados financieros.

Es recomendable que la aplicación de esta técnica sea antes que las demás porque sirve de orientación para determinar cuales técnicas son necesarias.

- Análisis

Clasificación de los distintos elementos que forman una cuenta o partida de tal forma que logren constituir grupos significativos. Por lo general se aplica a cuentas de los estados financieros para conocer su integración. El análisis se puede hacer de dos formas:

Análisis de saldo. Se podrá aplicar a cuentas cuyo saldo representa el neto de las diferentes partidas que en ella se verificaron.

Análisis de movimiento. Se aplica a las cuentas cuyos saldos se forman por acumulación de partidas por lo que resulta necesario analizar los movimientos realizados.

- **Inspección**

Examen físico de bienes o documentos cuyo objetivo es asegurarse de su autenticidad

- **Confirmación**

Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa y que está en posibilidades de informar de manera veraz sobre ella. Se realiza mediante el envío por parte de la empresa de una confirmación dirigida a la persona a quien se solicita la información, esta confirmación puede ser:

- a) Positiva. Este tipo de confirmación requiere de respuesta tanto si está de acuerdo como si no lo está.
- b) Negativa . Se solicita contestación únicamente si están inconformes .

- c) Indirecta, ciega o blanca . No se envían datos y se solicita información de saldos, o cualquier otro dato necesario para la auditoría.

- Investigación

Obtención de información a través de funcionarios y empleados de la empresa

- Declaración y certificación

Manifestación por escrito conteniendo la firma de los interesados

- Observación

Presencia física de la realización de las operaciones tales como los inventarios

- Cálculo

Verificación matemática de una partida. Para la aplicación de esta técnica se recomienda un procedimiento diferente al empleado originalmente.

CAPITULO IV. RESPONSABILIDAD DEL C.P. COMO AUDITOR

4.1 DURANTE EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

En el momento en que se contrata la auditoría, la responsabilidad del auditor será realizar un trabajo de calidad y no defraudar la confianza que el cliente le brinda. El que el auditor no realice personalmente todas las fases de la auditoría no limita su responsabilidad porque finalmente será el quien exprese la opinión y firme el dictamen, por consiguiente en él recae el compromiso de cumplir con profesionalismo, esto lo podrá llevar a cabo mediante la observación de las normas de auditoría y la ética profesional.

Dadas las condiciones en la realización del trabajo, es decir, que el auditor se auxilia de otras personas, representa una doble responsabilidad pues no sólo responderá por su trabajo sino por el de los demás.

Existen elementos que le permitirán asegurar la calidad de su actuación y la de su personal:

- Acatar las normas de auditoría
- Que se mantenga en todo momento la independencia mental
- Que el trabajo se realice por personas que posean los conocimientos necesarios
- Que el personal tenga integridad y competencia
- Que se actualicen constantemente los conocimientos del personal

La comisión de normas y procedimientos recomienda que para asegurar la independencia mental del auditor y su personal confirmen por escrito y periódicamente que de acuerdo al código de ética no se encuentran en ninguno de los casos que impidan su independencia mental y que en caso contrario lo notifiquen.

Por lo regular, en la práctica esto no se realiza y podría parecer innecesario pues por tratarse de una de las normas de auditoría y por garantizar en cierta forma la veracidad en el dictamen no habrá auditores que expongan su prestigio profesional incurriendo en tal falta.

En lo que respecta a la contratación del personal es un factor determinante para lograr la mayor calidad, es necesario que reúna conocimientos básicos, el encargado supervisará el trabajo y asignará al personal de acuerdo a las características de la empresa.

El auditor debe mantener un nivel profesional aceptable mediante la actualización ya sea por medio de cursos, conferencias, publicaciones relativas a la profesión, libros, etc.

Dentro de los procedimientos señalados por la comisión de normas y procedimientos se menciona el establecimiento de criterios mediante los cuales se podrá determinar la aceptación de clientes o en dado caso si se desea continuar con los existentes, estos van desde una solicitud de información a los diferentes organismos relacionados con el cliente como

son: abogados, instituciones de crédito, cámaras de comercio, etc.; quienes darán su opinión sobre la integridad moral de la administración del mismo; hasta la evaluación de la capacidad para prestar el servicio considerando el giro y la experiencia que de él se tenga así como del personal disponible de acuerdo a la cantidad de trabajo que representa.

Analizando el párrafo anterior no se considera posible que la información proporcionada por las instituciones mencionadas se refiera a la integridad moral de su cliente pues para ellos debe existir también el secreto profesional, es más factible que se determine la aceptación durante el estudio y evaluación del control interno aunque por lo general no es mucho lo que se puede detectar respecto de la integridad moral, en ese caso aun queda la opción de abstención de opinión.

4.2 AL FINALIZAR LA AUDITORIA

El auditor puede considerar terminada la auditoría cuando a su criterio cuenta con la información suficiente para respaldar su informe y proponer los ajustes necesarios. Para estar en condiciones de hacerlo debe llevar a cabo el cierre o terminación de la auditoría que consiste en la revisión de los siguientes puntos:

1. Revisión del cumplimiento del programa de trabajo.

Es indispensable llevarlo a cabo porque ellos son la guía del trabajo realizado, procedimientos aplicados y oportunidad de los mismos. Si no se ha cumplido con estos puntos significa que la evidencia tal vez no es suficiente porque el programa se elabora como resultado de la evaluación del control interno y los puntos en el consignados son posibles deficiencias que requerirán de análisis.

2. Revisión de los eventos posteriores.

La revisión de operaciones ocurridas entre la fecha de los estados financieros y la terminación de la auditoría es sumamente importante porque algunas de ellas podrían afectar la opinión del auditor.

3. Obtención de una declaración de la administración sobre situaciones que afecten las operaciones y no se encuentren reflejados en los estados financieros, situaciones que estén registradas pero que por su naturaleza requieren ratificación y reconocimiento de la responsabilidad en cuanto a la documentación proporcionada.

El objetivo es delimitar la responsabilidad del auditor. Esta declaración debe contener la firma del director o gerente así como la

del contador o contralor quienes tienen la responsabilidad en cuanto a dicha información.

Se solicitará exclusivamente esa carta de declaración sobre aquellos aspectos cuya información es verdaderamente útil. Según lo menciona la comisión de normas y procedimientos en caso de no obtener esta carta se estará ante una limitación al alcance del trabajo y quedará a juicio del auditor si se abstendrá de opinar o su opinión incluirá salvedades.

4. Obtención de una carta del secretario del consejo declarando que las actas de juntas y asambleas celebradas hasta la fecha del dictamen, se encuentran asentadas en los libros respectivos.

La obtención de la misma debe complementarse con una inspección física de los libros de actas para asegurarse de que conoce los acuerdos tomados por el consejo de administración y los accionistas.

5. Cerciorarse de que las cifras que muestran los estados financieros dictaminados coinciden con los saldos finales de los registros contables. En caso de existir reclasificaciones resultado de la auditoría estas deben ser aprobadas.

6. Verificación de que los papeles de trabajo tengan las conclusiones necesarias, son indispensables para poder expresar una opinión.
7. Comprobación de la actualización del expediente continuo de auditoría.
8. Verificar la congruencia entre la presentación de los estados financieros incluyendo sus notas relativas y la expresión de opinión.

Se hace mención a estos procedimientos como responsabilidad del auditor porque algunos de ellos podría parecer que carecen de importancia para la auditoría pero no para la calidad de la revisión y el no realizar el cierre de la auditoría con los procedimientos necesarios podría traer consecuencias que dependiendo de la gravedad podrían derivar en responsabilidad legal.

4.3 RESPONSABILIDAD LEGAL

Tomando en cuenta los diferentes aspectos que integran la responsabilidad legal del auditor se puede decir que se presenta de dos formas, la contraída con las autoridades fiscales y la que se contrae con los clientes y usuarios del dictamen.

Con las autoridades fiscales

En primer lugar el C.P. para dictaminar fiscalmente debe estar debidamente registrado de acuerdo a la fracción I del art. 52 del CFF.

Para obtener el registro conforme a lo establecido en el art. 45 del RCFF se debe presentar la solicitud ante las autoridades fiscales y anexar copia certificada de:

- Documento que acredite su nacionalidad mexicana
- Cédula profesional emitida por la Sría. de educación pública
- Constancia emitida por el colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal.

La responsabilidad que el C.P. contrae una vez que se ha registrado es con las autoridades fiscales quienes podrán suspender o cancelar dicho registro y si esto sucede no podrá dictaminar.

Suspensión

En el art. 57 del RCFF se menciona que la suspensión procederá cuando se este en alguno de los siguientes supuestos:

- a) El contador público acumule tres amonestaciones. La suspensión podrá ser por un año.

Amonestación

El auditor será amonestado cuando:

Se presenten incompletos los documentos e informes que mencionan los artículos 50, 51, 51- A, 51-B y 54 del RCFF que se refieren a la presentación del dictamen y sus anexos así como los requisitos para ello; y los artículos 126 y 172 del RLISR.

No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales.

- b) No formule el dictamen debiendo hacerlo. La suspensión podría ser hasta de dos años.
- c) Formule dictamen en contravención a lo dispuesto en el art. 52 del CFF, 49,50,51 y 51-A del reglamento y 126 y 172 del RLISR. La suspensión en este caso podría ser hasta de tres años.
- d) Se encuentre sujeto a proceso por delitos de carácter fiscal o delitos que ameriten pena corporal.

Cancelación

El mismo artículo mencionado en la suspensión establece los casos en que se cancelará el registro del C.P. :

- Reincidiera en la violación de las disposiciones que rigen la elaboración del dictamen y demás documentos. Cuando se acumulan tres suspensiones se dice que hay reincidencia.
- Participe en delitos de carácter fiscal o que ameriten pena corporal siempre y cuando haya sido declarado culpable.

Para llevar a cabo la suspensión o cancelación del registro las autoridades fiscales procederán de la siguiente forma:

1. Se hará del conocimiento del C.P. por escrito, se le concede un plazo de 15 días para presentar las pruebas pertinentes mismas que deberá anexar a su escrito.
2. Una vez realizado lo anterior, la autoridad avisará por escrito al colegio o colegios de profesionales su resolución, si se suspende o cancela el registro.

Se optó por hacer esta diferenciación entre la responsabilidad con las autoridades fiscales y con el cliente precisamente porque las faltas que ameritan cancelación o suspensión se refieren específicamente a la

presentación del dictamen e Informes anexos y no implica que no se haya cumplido con el cliente, excepto en el punto que hace referencia a la no formulación del dictamen debiendo hacerlo.

Responsabilidad con el cliente

Aunado al cumplimiento profesional de la prestación de un servicio se encuentra el cumplimiento de un contrato, el cual le confiere a la auditoría un sentido de legalidad.

Dentro de las faltas por las que el auditor responderá legalmente existen tres principales: negligencia, fraude e incumplimiento de contrato.

Negligencia

Es la falta de cumplimiento de actos que otra persona habría efectuado en las mismas circunstancias. Para que se trate de una responsabilidad legal deberán existir algunas condiciones:

1. Que haya una obligación en el cumplimiento del nivel profesional
2. No se actúe de acuerdo a ese nivel
3. Que exista un daño para el cliente
4. Que ese daño sea a causa del incumplimiento

Cuando el c.p. se compromete a realizar la auditoría da por entendido que posee la capacidad y habilidad para realizar el trabajo, cuando por

descuido o falta de aplicación le causa un daño al cliente se dice que actuó con negligencia, por la que deberá responder, sin embargo, aun cuando se tiene el debido cuidado y la capacidad normal pueden resultar irregularidades no descubiertas.

Al respecto la comisión de normas y procedimientos señala: "La responsabilidad del auditor en el descubrimiento de fraude existe solamente en el caso de que el fraude debiera haber sido descubierto y no lo fue, por no haber cumplido con las normas de auditoría."

Se puede decir que es difícil determinar si la aplicación de los procedimientos fue la correcta o no y si a esto se debe el no haber detectado el fraude, principalmente porque dicha aplicación es a criterio del auditor y si a criterio de quien corresponda juzgar el proceder del auditor los procedimientos no fueron adecuados, se podría sancionar al auditor injustamente.

Fraude

La diferencia principal entre el fraude y la negligencia es que en el primero existe el engaño y en el segundo no. En caso de fraude se tiene conocimiento de que lo que se expresa no es cierto o no se tienen bases suficientes para hacerlo y a pesar de ello lo hace, lo que de alguna forma dañará al cliente.

En el caso de la negligencia el auditor puede presentar los papeles de trabajo para su defensa pero en el caso de fraude sabe de antemano que no podrá justificar su proceder con ellos.

Incumplimiento de contrato

En el contrato se especifica el trabajo a realizar, el personal, honorarios, etc.; cuando por alguna razón no se puede cumplir con lo establecido en el mismo se trata de incumplimiento de contrato.

Estas son algunas de las faltas en que puede incurrir el auditor, es necesario resaltar la importancia de especificar claramente los puntos primordiales a realizar en el contrato, lo que ayuda a delimitar la responsabilidad del auditor aunque no garantiza completamente que surjan interpretaciones diferentes del mismo. Para evitar esta situación, es decir, que se vea en la obligación de responder por faltas como las mencionadas, el auditor debe llevar a cabo su trabajo con profesionalismo.

4.4 CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Se escucha constantemente hablar de ética cuando se refieren al comportamiento que debe observar un profesionista en el desempeño de su trabajo pero la ética va más allá, en el caso específico del C.P. el código de ética elaborado por IMCP "no solo sirve de guía a la acción moral, sino

también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, serviría con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma".

La importancia del código radica en la imagen que cada C.P. proyecte, la que contribuirá a desvirtuar o enaltecer la profesión.

El código de ética profesional se aplica a todos los contadores independientemente del área en que se desarrollen, se conforma de postulados sobre la responsabilidad del C.P. y cinco capítulos.

Los postulados se refieren a la responsabilidad del C.P. con la sociedad, con el cliente y la profesión.

Responsabilidad con la sociedad.

Para cumplir satisfactoriamente debe tener en cuenta el cumplimiento de los siguientes aspectos:

Independencia de criterio.- Obligación de mantener su criterio libre de influencias e imparcial.

Calidad profesional.- En el desarrollo de cualquier trabajo debe realizarlo con calidad.

Preparación y calidad profesional- El entrenamiento técnico y la capacidad profesional son requisitos para poder prestar sus servicios.

Responsabilidad personal.- Aceptación de responsabilidad personal por el trabajo que desempeñen las personas bajo su dirección.

Responsabilidad hacia el cliente

Secreto profesional.- Debe guardar secreto en cuanto a la información del cliente excepto cuando la soliciten las autoridades correspondientes o cuando el cliente lo autorice.

Realizar tareas que no cumplan con la moral es faltar a la dignidad de la profesión.

Lealtad hacia el cliente.- No deberá aprovecharse de situaciones que perjudiquen al cliente.

Retribución económica.- El C.P. debe tener en cuenta que la retribución económica no es el único objetivo, ni a ello se debe la existencia de la profesión.

Responsabilidad hacia la profesión

Respeto a los colegas y a la profesión.- El C.P. debe mantener buenas relaciones con sus colegas y actuar conjuntamente con ellos para el bien de la profesión.

Dignificación de la imagen profesional.- Con calidad profesional y personal se dignifica la imagen del C.P.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.- Cuando el C.P. transmita sus conocimientos estos deberán respetar las normas de la profesión.

En lo que respecta a los capítulos que conforman el código de ética profesional a continuación se mencionan los aspectos más relevantes que los conforman.

CAPITULO I Normas generales

- . Obligación del C.P. de regir su conducta de acuerdo con el código.
- . Aclaración de la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios al expresar su juicio profesional
- . Dar a los colaboradores el trato que les corresponda como profesionales y vigilar su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.
- . Cimentar su reputación en base a la honradez y capacidad profesional

CAPITULO II Como profesional Independiente

- . Expresar su opinión teniendo en cuenta los lineamientos del código y las normas emitidas por el Instituto
- . No aceptar tareas en las que se requiera su independencia si esta se encuentra limitada

- . No permitir que un empleado suyo realice actos o preste servicios que vayan contra los lineamientos del código
- . Especificar los servicios que prestará así como las limitaciones y cuando alguna circunstancia no le permita continuar con el trabajo deberá informar de inmediato al cliente.
- . Abstenerse de ofrecer sus servicios a clientes de sus colegas
- . Del C.P. como auditor externo

A juzgar por el contenido de este punto la independencia mental del auditor es uno de los requisitos primordiales para el desempeño del c.p. como auditor, a continuación se mencionan los casos principales en que no hay independencia para expresar una opinión que servirá de base a terceras personas para tomar decisiones.

- a) Sea conyuge o pariente del propietario, socio principal, director, administrador o empleado del cliente que intervenga en la administración
- b) Sea o vaya a ser director, miembro del consejo de administración, administrador, o empleado del cliente o de una empresa afiliada
- c) Pretenda o haya tenido en el ejercicio que dictamina, alguna ingerencia económica en la empresa

- d) Reciba participación directa sobre los resultados del trabajo que realiza
- e) Sea agente de bolsa de valores, en el ejercicio que se dictamina
- f) Desempeñe un puesto en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones de impuestos, otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia.
- g) Perciba de un solo cliente durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos o de cualquier otra porción que represente un impedimento para la independencia del auditor.

CAPITULO V Sanciones

El C.P. que viole el código se hará acreedor a las sanciones que imponga la asociación a la que pertenece o a las establecidas por el IMCP.

La sanción se impondrá de acuerdo a la gravedad de la violación y las consecuencias que ésta trajo para la profesión.

Según la gravedad las sanciones son:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión

- e) Denuncia de las autoridades competentes de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional .

4.4.1 ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN FISCAL EN RELACION CON EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

Para desarrollar este punto se mencionan y relacionan lineamientos establecidos en el código de ética y que se encuentran intrínsecamente unidos a la elaboración y presentación del dictamen, posteriormente se presenta un ejemplo de dictamen.

1. "Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual." "El C.P. siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección."

Ante la responsabilidad que representa expresar una opinión sobre estados financieros que servirán de base para toma de decisiones no sólo del cliente sino de terceras personas, el auditor limita su responsabilidad profesional con la mención de los estados financieros a que se refiere.

2. "En la prestación de cualquier servicio se espera del C.P. un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que está desempeñando. Actuará asimismo con la intención, cuidado y diligencia de una persona responsable."

En este caso las disposiciones normativas las constituyen las normas de auditoría que rigen desde el comienzo del trabajo hasta la presentación del dictamen para garantizar la calidad en el trabajo del auditor quien declara haber cumplido con ello y mediante la aplicación de su criterio personal.

3. "Al expresar algún juicio profesional el contador público acepta la obligación de un criterio libre e imparcial." "El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio instituto..."

La parte más importante del dictamen, en la que se resume todo el trabajo, es la opinión del auditor y el aspecto básico de ésta

es la independencia de criterio con que se formuló y la confianza que el cliente deposite en ella.

4. "En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e Informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado."

El dictamen debe ser firmado por el C.P. por lo tanto debe contar con el título que lo acredite como tal, así también debe estar debidamente registrado de acuerdo a las disposiciones del RCFF, sin estos dos requisitos no se estaría posibilitado para dictaminar.

Salvedades

"Las opiniones informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir al error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto".

Apegándose a este precepto, cuando el C.P. no pueda declarar con certeza acerca de la razonabilidad de los estados financieros, la aplicación y consistencia de los principios contables, deberá reflejarlo como una

salvedad porque de lo contrario podría inducir al error a aquellos que se basan en las cifras que presentan los estados financieros dictaminados, además del desprestigio profesional del auditor.

Para concluir es necesario resaltar lo que en realidad significa y representa un dictamen, responsabilidades legales y profesionales que podrán cumplirse satisfactoriamente por parte de los C.P. si se apegan a las normas de auditoría y al código de ética profesional. A continuación se presenta un ejemplo de dictamen.

**A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE
QUIMICA BLANTEX, S.A. DE C.V.**

HE EXAMINADO LOS ESTADOS DE POSICION FINANCIERA DE QUIMICA BLANTEX, S.A. DE C.V. AL 31 DE DICIEMBRE DE 1993 Y 1992, Y LOS ESTADOS DE RESULTADOS, DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE Y DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA QUE LES SON RELATIVOS POR LOS AÑOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS, QUE SE ENCUENTRAN INCORPORADOS EN LOS DISCOS MAGNETICOS FLEXIBLES ENTREGADOS A LA ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL DEL ORIENTE DEL DISTRITO FEDERAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, IDENTIFICADOS CON LOS NUMEROS DE SERIE 4023172DD7. DICHOS ESTADOS FINANCIEROS SON RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA. MIS EXAMENES FUERON PRACTICADOS DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS Y, EN CONSECUENCIA, INCLUYERON LAS PRUEBAS DE LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD Y OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE CONSIDERE NECESARIAS EN LAS CIRCUNSTANCIAS.

LOS ESTADOS FINANCIEROS ANTES MENCIONADOS, HAN SIDO PREPARADOS PARA SER UTILIZADOS POR LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y, POR LO TANTO, LOS MISMOS SE HAN PRESENTADO Y CLASIFICADO CONFORME A LOS FORMATOS QUE PARA TAL EFECTO HA EMITIDO ESA ADMINISTRACION.

EN MI OPINION, LOS ESTADOS FINANCIEROS ANTES MENCIONADOS, PRESENTAN RAZONABLEMENTE LA SITUACION FINANCIERA DE QUIMICA BLANTEX, S.A. DE C.V. AL 31 DE DICIEMBRE DE 1993 Y 1992, Y LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES, LAS VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE Y LOS CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS EN ESAS FECHAS DE CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

HERIBERTO ESPINOSA CORTES
CONTADOR PUBLICO
NUM. REG. 17991 EN LA AGAFF

CONCLUSIONES

1. La importancia de la auditoría es más evidente en la actualidad por los beneficios que ofrece su diversidad (auditoría fiscal, financiera, administrativa, etc.), sin embargo, existe confusión en lo que respecta a la auditoría para fines fiscales, a pesar de ser la más solicitada parece ser que algunos clientes no comprenden del todo su objetivo, por una parte la contratan por considerar que el contar con estados financieros dictaminados disminuye la probabilidad de una revisión directa por parte de las autoridades fiscales sin dar la debida importancia a las propuestas resultado de la revisión. Por otro lado están los clientes que exigen equivocadamente más de la realización de la auditoría esperando que detecte fraudes e irregularidades; es cierto que pueden ser detectados durante la realización del trabajo pero su búsqueda no constituye su objeto principal ni la razón de su existencia.
2. En relación a lo anterior es difícil preveer las consecuencias a largo plazo que provocará la reforma sobre la obligación para determinados contribuyentes de dictaminar sus estados financieros, independientemente de ello el auditor debe poner todo de su parte

para que mediante un trabajo de calidad la auditoría para fines fiscales representen un servicio para el cliente y no una obligación.

3. La base fundamental de la auditoría es el auditor, quien tiene en sus manos la posibilidad de desvirtuar o enaltecer la profesión . Su preparación, experiencia y buen juicio determinan la diferencia entre un auditor y otro. Las normas y procedimientos de auditoría fueron establecidos para garantizar la calidad de la revisión y el dictamen, sin embargo, si estos no son aplicados adecuada y oportunamente no cumplen con su objetivo.

En ello estriba la importancia de las cualidades personales que el auditor posea porque éstas aunadas a las profesionales permiten cumplir al C.P. satisfactoriamente con su trabajo.

4. Desde el momento que se contrata la auditoría, el auditor contrae obligaciones y responsabilidades ante el cliente, las autoridades y todas aquellas personas que de una u otra forma requieren del dictamen por lo que debe cumplir con los requisitos legales y profesionales establecidos, así como tener presente en todo momento la ética profesional. Cabe resaltar que el compromiso más importante es consigo mismo y con su profesión y no por el hecho de estar sujeto

a sanciones legales. Debe conscientizarse del papel que desempeña en el ámbito profesional y esforzarse día con día para que la opinión que expresa sea digna de confianza y credibilidad de tal forma que contribuya a restituir a la auditoría su justo valor.

BIBLIOGRAFIA

IMCP, A.C. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

Normas y procedimientos de auditoría

Decimocuarta ed. Enero de 1994

México, D.F.

IMCP, A.C.

Código de ética profesional

México, D.F.

DEFLIESE, JAENICKE

Auditoría Montgomery

ed. Limusa, 1991

México, D.F.

W. HOLMES, ARTHUR

Principios básicos de auditoría

CECSA, Decimosexta reimpresión marzo 1994

México, D.F.

IMCP, A.C,

Principios de contabilidad generalmente aceptados

Novena edición, enero 1994

DEL VALLE N, JAIME

Temas prácticos de auditoría

Dofiscal editores

2º de. Febrero 1994

México, D.F.

LEY ISR Y SU REGLAMENTO

1992, 1993 y 1994

CCF Y SU REGLAMENTO

1992, 1993 y 1994

Diario Oficial de la Federación

26-XII-90 20-XII-91

El Fiscal

Junio 1993

Núm. 49

México, D.F.