

87 2708

2ej
5



UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACION No. 8727-08 A LA

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA DE ADMINISTRACION
Y CONTADURIA**



**PROBLEMATICA EXISTENTE ENTRE
LOS AUDITORES EXTERNOS
DE LA CIUDAD DE URUAPAN,
EN RELACION A LA ELABORACION
DEL DICTAMEN FISCAL A LA SHCP**

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

LISBHET LORENA AMEZCUA SANCHEZ

ASESOR: L.C. ISMAEL GPE. ATILANO DIAZ



**UNIVERSIDAD
DON VASCO A.C.**

URUAPAN,

MICHOACAN

1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

260237



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS, POR HABERME DADO LA OPORTUNIDAD Y LA FORTALEZA PARA TERMINAR ESTA ETAPA DE MI VIDA DE MANERA SATISFACTORIA.

AL PROFESOR ISMAEL G. ATILANO DIAZ, MI ASESOR, POR HABERME GUIADO PARA ELABORAR ESTE TRABAJO, POR SU TIEMPO, DEDICACION Y POR COMENZAR CONMIGO UN PROCESO DE SUS CONOCIMIENTOS.

A TODOS Y CADA UNO DE MIS PROFESORES, POR TRANSMITIRME LOS CONOCIMIENTOS QUE AHORA TENGO, QUE ME PERMITIERON CULMINAR MI CARRERA Y ME SIRVIERON DE BASE PARA DESARROLLAR ESTA INVESTIGACION.

VEB
3850
SAR
E...

DEDICATORIAS

A MIS PADRES, POR HABERME INCULCADO EL AMOR AL ESTUDIO, POR SU AYUDA INCONDICIONAL EN TODO MOMENTO, POR EL EJEMPLO QUE SIEMPRE ME HAN PUESTO DE LLEVAR UNA VIDA RECTA Y HONRADA Y POR SOPORTAR Y COMPARTIR CONMIGO LOS BUENOS Y MALOS RATOS.

A MIS HERMANOS, POR SU CARINO Y COMPANIA, POR HACER QUE EN MIS MOMENTOS DIFICILES, UNA SONRISA SE DIBUJARA EN MI ROSTRO Y ME ALENTARAN A SEGUIR ADELANTE.

A MIS COMPAÑEROS DE UNIVERSIDAD Y DE TRABAJO POR LOS MOMENTOS QUE COMPARTIMOS JUNTOS.

I N D I C E

INTRODUCCION.....1

CAPITULO I: EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y LA AUDITORIA.

1.1 FORMACION PROFESIONAL DE UN CONTADOR PUBLICO.....3

1.2 LA ETICA EN LOS SERVICIOS DEL CONTADOR.....15

1.3 LOS DESPACHOS DE CONTADORES Y LA AUDITORIA.....22

CAPITULO II: LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

2.1 CONCEPTOS Y CLASIFICACION.....28

2.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS.....36

2.3 EL DICTAMEN.....43

CAPITULOS III: DICTAMEN FISCAL EN MEXICO

3.1 ANTECEDENTES.....48

3.2 EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....53

3.3 LAS CIRCULARES INTERNAS.....60

CAPITULO IV: PRESENTACION DE LA INVESTIGACION Y ANALISIS DE RESULTADOS

4.1 PRESENTACION.....	62
4.2 ANALISIS DE RESULTADOS.....	69
CONCLUSIONES.....	91
BIBLIOGRAFIA.....	75

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

El presente trabajo está enfocado a la auditoria, una de las dos áreas principales en que se divide la contaduria siendo la otra la contabilidad.

Para ello, en el primer capitulo denominado el Contador Público y la auditoria, conoceremos quién es un Contador Público y que hace, posteriormente se expondrá mediante un breve bosquejo cómo debe ser y cuáles son los lineamientos en cuanto a conducta personal y laboral que debe seguir este profesionista, para ello nos auxiliaremos del Código de Etica Profesional correspondiente y un último aspecto lo será la definición de despacho de contadores, cómo se constituye y cómo se organiza jerárquicamente una firma de auditores; en esta primera parte como se puede apreciar se plasmará una visión general de lo que es el perfil del Contador Público.

En el segundo capitulo entraremos de lleno al área sobre la cual se pretende trabajar, en este se definirá el concepto de auditoria y se conocerá su clasificación, además de que se sintetizarán "Las normas y procedimientos de auditoria" que como su nombre lo indica son lineamientos a seguir para realizar este trabajo, como último punto tocaremos el tema principal de esta investigación "EL DICTAMEN" conoceremos que es el dictamen, cuales son sus características, así como su clasificación.

Con la presentación del tercer capítulo y último de los teóricos analizaremos en forma más detallada el "DICTAMEN FISCAL", desde sus inicios u orígenes hasta nuestros días, conoceremos como surge y se reglamenta su obligatoriedad para ciertas empresas en el Código Fiscal de la Federación y cómo la SHCP preocupada por que este documento cada vez tenga menos errores emite y publica circulares que sirven año con año a los auditores para elaborar y presentarlo.

El objetivo primordial por el que se presenta esta investigación es para "Conocer cuáles son las causas de los problemas a los que se enfrentan los auditores de la Ciudad de Uruapan al elaborar y presentar el Dictamen Fiscal" si es que los hay. Para ello se plantean tres posibles orígenes como son: Las empresas, la organización del trabajo o los requisitos que establece la SHCP.

La hipótesis que manejamos es que "La principal causante de conflictos y contratiempos es la SHCP ya que los requisitos que establece para la realización del Dictamen Fiscal y su presentación son excesivos y complicados.

Por ello en el último capítulo viene la investigación de campo en la que con las respuestas que los auditores nos den a los cuestionamientos planteados trataremos de lograr los objetivos mencionados y también trataremos de dar respuesta a la hipótesis planteada en el párrafo anterior.

CAPITULO I: EL LICENCIADO EN CONTADURIA Y LA AUDITORIA

En este primer capítulo se describirá en términos generales la profesión de Licenciado en Contaduría, sus características personales, intelectuales y su desarrollo en el ámbito de la auditoría ya que de esta actividad emana el dictamen y este es el tema central de este trabajo. Se presentarán también las reglas o los lineamientos que rigen el desempeño laboral de un contador no importando el ámbito en el que se desempeñe. Y por último conoceremos que son los despachos contables y cual es su relación con la auditoría.

Con el desarrollo de estos temas identificaremos plenamente la preparación que tiene un auditor y esa es la razón por la cual las autoridades hacendarias han dejado el trabajo de revisión de la situación fiscal para ciertos contribuyentes en manos de este profesionista.

1.1 FORMACION PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO.

El contador público es un profesionista que debe contar con conocimientos, habilidades y experiencias que le sirven de base para el desarrollo de sus actividades en cualquier empresa y bajo cualquier circunstancia, con la finalidad de brindar un buen servicio a la sociedad.

Debido a esta preparación el Contador Público puede desarrollarse en diferentes áreas como son:

AREA CONTABLE: La contabilidad de una empresa es responsabilidad del Licenciado en Contaduría o Contador Público. La conceptualización de esta es muy variada dependiendo del autor:

"Es el registro en términos monetarios de todas las operaciones de una negociación, con el propósito no solamente de conocer una situación financiera, sino tomar en forma eficiente y oportuna decisiones enfocadas a su mantenimiento y crecimiento." (IMCP, JUNIO 1989:441).

"Es la técnica de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz.

Es una disciplina que se enriquece con las áreas administrativa, jurídica, fiscal, financiera, costos y auditoría." (Franco, 1983:47)

"Es la rama de la contaduría que obtiene información financiera sobre las transacciones que celebran las entidades económicas. Rama de la contaduría que sistematiza, valúa, procesa, evalúa e informa sobre transacciones financieras que celebran las entidades económicas." (Elizondo, 1992:75)

"Técnica específica que tiene como fin la captación,

clasificación, registro, calculo y síntesis de datos financieros para con esto obtener información financieras; por tanto las fases del proceso contable son

- 1.- Sistematización: Se elige el sistema de información financiera de la empresa.
- 2.- Valuación: Se cuantifica en unidades monetarias los recursos y obligaciones adquiridas en las transacciones económicas.
- 3.- Procesamiento: En esta fase se capta, clasifica y registra los datos para la elaboración de los estados financieros.
- 4.- Evaluación: Se califica la situación de la empresa en base a la información de los estados financieros.
- 5.- Información: Se da a conocer la calificación o situación de la empresa."

Concluyendo con los conceptos antes mencionados que la contabilidad es la técnica que se encarga de la recopilación, organización, clasificación, valuación y evaluación de las operaciones que realiza una entidad, en términos monetarios con la finalidad de obtener información confiable que le sirva de base para la toma de decisiones.

Para la realización de toda actividad contable existe una teoría, entendiéndose esta como el conjunto de principios,

normas, reglas, criterios, postulados y técnicos que rigen el conocimiento y desarrollo de una actividad.

La teoría contable esta forma por:

A) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que son los conceptos básicos de observancia obligatoria para los contadores, establece los lineamientos para identificar y delimitar a las entidades económicas, valorar sus operaciones y la forma en que se va a presentar la información.

- * Principio de Entidad
- * Principio de Realización
- * Principio de Periodo Contable
- * Principio de Valor Histórico Original
- * Principio de Negocio en Marcha
- * Principio de Dualidad Económica
- * Principio de Revelación Suficiente
- * Principio de Importancia Relativa
- * Principio de Comparabilidad

B) Reglas Particulares, Son los procedimientos de evaluación de operaciones y de presentación de información financiera, para facilitar la aplicación de los principios de contabilidad y se dividen en:

- * Reglas de Valuación
- * Reglas de Presentación

C) Criterio Prudencial, Es la facultad que tiene el contador público para que en base a su preparación y conocimientos de

solución a algún problema o situación que los PCGA o las Reglas Particulares no den solución.

D) Postulados de Ética Profesional y Normas de Actuación Profesional.

E) Técnicas de Contabilidad, son el conjunto de procedimientos y reglas que determinen el modo adecuado para lograr la información.

AREA DE AUDITORIA:

"Auditoria es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa. Se realiza para determinar el grado de exactitud en ellos. Es sinónimo de revisión."

(Franco, 1983)

"Auditoria, es verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna."

(Santillana, 1995:13)

"Auditoria es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos."

(Mendivil, 1992:15)

Por los conceptos mencionados se puede concluir que la auditoría es la actividad que realiza un profesional para evaluar mediante un examen o una revisión de una determinada situación para poder opinar sobre ella y en su caso determinar las medidas correctivas necesarias.

La auditoría en el área de la contaduría se puede clasificar de la siguiente forma:

1.- Dependiendo de quien la realice:

A) Auditoría Externa: Es realizada por personal de fuera de la empresa.

B) Auditoría Interna: Es un departamento de la empresa el que realiza la revisión.

2.- Dependiendo del objeto de la revisión:

A) Auditoría de Estados Financieros: Comprende la revisión de las transacciones, operaciones y registros financieros con la finalidad de determinar la razonabilidad de los estados financieros y si estos fueron elaborados de acuerdo a PCGA.

B) Auditoría Fiscal: "Es aquella que tiene por objeto verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista del fisco." (Santillana, 1995:)

C) Auditoría Operacional: Es el examen de la eficiencia en la asignación de todos los recursos de la empresa, por medio del análisis de su organización, su forma de operar y los sistemas de información que maneje.

D) Auditoría Integral: Es aquella en la que se realiza auditoría de estados financieros, operacional, administrativa de resultados de programas y de legalidad.

E) Auditoría Administrativa: Es la acción de verificar y evaluar el cumplimiento y apego de los elementos del proceso administrativo determinado.

F) Auditoría Gubernamental: "Revisión de aspectos financieros, operacionales, administrativos, de resultados de programas y de cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan la actividad de las entidades públicas."
(Santillana, 1995:51)

De estos tipos de Auditoría en la que más se desarrolla o compete al Licenciado en contaduría es la auditoría de Estados financieros, al igual que para la práctica de la contabilidad se han creado lineamientos que rigen la práctica de esta actividad y por ello existen las llamadas Normas y procedimientos de Auditoría, este tema será abordado con más profundidad en el siguiente capítulo.

AREA DE CONTROL: El Contador Público tiene todas las características y conocimientos para ocupar un puesto de contraloría en cualquier empresa. El concepto de contraloría ha sido durante mucho tiempo difícil de conjuntar por lo que con lleva a lo que le implica hablar el control general de una entidad, sin embargo algunos autores lo definen de la siguiente forma:

"Es la actividad en carga de la planeación para el control, información financiera, valuación, y deliberación, administración de impuestos, informes al gobierno, coordinación de la auditoría externa, protección de los activos de la empresa y la evaluación de la economía".

(Gonzalez, 1994, PAG. 6)

"Comprende aspectos de planeación (Presupuestos, planeación financiera, etc.) y de control (Revisiones, auditoría interna y externa, etc)".

(Franco, 1983:49)

La situación ha provocado que cada día se requiera de una mayor atención y cuidado en el control de las operaciones para lograr una mejor y más eficiente optimización de los recursos, todo se logra si se cumplen las funciones siguientes:

- * Establecer un plan integrado para el control de las operaciones.
- * Medir la actuación y resultados reales con los estándares establecidos. E informar los resultados a la gerencia.
- * Verificar el cumplimiento de los objetivos de la empresa.
- * Revisar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

* Analizar y evaluar la influencia de fenómenos externos y las repercusiones en la empresa y su operación.

* Establecimiento de un C.I. y auditoría que permita tener seguridad de una adecuada protección a los activos de la empresa, obtención de información confiable y oportuna, promoción de la eficiencia y adhesión de los procedimientos a las políticas de la empresa.

En términos generales se puede decir que el contralor es el encargado del C.I., el control contable, el control administrativo y el control financiero por ello es un puesto gerencial de segundo nivel.

Sin embargo los cambios y las necesidades de las empresas han evolucionado ahora no únicamente se requiere de información sino que se necesita alguien que analice e intérprete la misma este es uno de los nuevos roles de la persona que ocupa este puesto que debe estar a la vanguardia de nuevos y mejores métodos de trabajo y análisis de información, entre lo más innovador y reciente de estos métodos encontramos: La contabilidad de actividades, que permite identificar que actividades dan lugar a los costos y así poder determinar la posibilidad de disminuirlos; La reingeniería de procesos consiste en rediseñar los procesos con la finalidad de obtener mejores resultados; Rápida respuesta es una método que nos indica la ventaja de trabajar en forma conjunta con los proveedores, fabricantes, distribuidores y

detallistas logrando con esto la satisfacción de los clientes y minimizar los costos.

Otro método no tan nuevo pero ahora de control son los presupuestos que consiste en hacer un plan sobre datos reales sobre lo que pudiera pasar o sobre los resultados que se esperan obtener en un periodo futuro.

Estos son entre otros los métodos de trabajo y control que se deben llevar en una empresa para que ésta tenga un buen funcionamiento y logre los objetivos que se planteo.

AREA FISCAL:

Está área y la contable son en las que más campo de acción existe para un L.C. inclusive tal vez el área de fiscal sea una de las más solicitadas, este debido a las obligaciones que tienen las empresas de pagar los impuestos que son "prestaciones en dinero generalmente que fija el estado de manera obligatoria a todas aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador de un crédito fiscal."(DICCIONARIO DE CONTABILIDAD :112).

Mediante el establecimiento de ciertas leyes el estado ha obligado por así decirlo a todas las empresas, establecimientos o negocios a contratar los servicios de un contador que los auxilie en la determinación de los pagos de impuesto sobre la renta, el

impuesto al valor agregado, el impuesto al activo por mencionar algunos de los más importantes.

Para poder desarrollarse en este campo se requiere de un constante estudio y estar alerta a los cambios que sufren las leyes; el manejo y la interpretación de las mismas es un poco complicado y si a esto aunamos el constante cambio, vemos la razón de vivir al día en materia fiscal para no cometer equivocaciones y aprovechar y buscar la manera de que se pague correctamente y posteriormente no se tengan problemas con la SH y CP que es la institución que se encarga de recaudar todos los ingresos que obtiene el país vía impuestos, además de recaudar esta secretaría también tiene la facultad para revisar el correcto procedimiento que dio la base para determinar el pago.

Esta actividad tiene como base la contabilidad e la mayoría de los casos (Existen contribuyentes que para determinar los impuestos no requieren de la contabilidad, como los que están en régimen de Comercio en Pequeño) y es revisada como ya se mencionó esta revisión puede de ser de 3 tipos dependiendo quien la realice: Revisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, revisión de auditor externo y revisión de auditor interno con esto se concluye que el área de fiscal en si misma proporciona 2 campos de acción uno para determinar los pagos de contribuciones y otro para revisar y verificar que la determinación sea la correcta.

AREA DE FINANZAS: En el área de finanzas las empresas pretenden una asesoría de cómo se puede obtener y aplicar los recursos que son necesarios para el accionar de una entidad buscando la mejor optimización y mayor productividad de los mismos.

"Finanzas: Es la disciplina integrada por el conocimientos básicos relativos a la determinación de las necesidades monetarias de una empresa y su satisfacción."

Se necesita el auxilio o la ayuda de otros especialistas en está área como podrían ser Licenciados en Finanzas y los Licenciados en administración, que tienen conocimientos mucho más profundos que un Contador.

Algunas de las funciones que se pueden realizar como responsables de está actividad:

- *Planear o presupuestar el flujo de efectivo de la empresa.
- *Presupuesto general de todo lo relacionado a los ingresos.
- *Sugerir los montos máximos de pasivos en base a los análisis de la situación de la empresa y sus proyecciones.
- *Hacer análisis de la visibilidad de los planes y proyectos de la empresa.
- *Mantener relaciones comerciales con los

proveedores de créditos financieros.

*Asesorar a las empresas en cuáles son los instrumentos en las que es más recomendable invertir tomando en cuenta las tasas de interés, plazo y riesgo.

1.2 LA ETICA EN LOS SERVICIOS DEL CONTADOR

En la década de los '20s el IMCP con la finalidad de garantizar la moral y establecer normas de conducta que caracterizarán el trabajo del C.P. expidió el Código de Etica Profesional. Entiéndase como código las normas, reglas o leyes ordenadas con el fin de servir de guía para regir la actuación de la práctica humanas, por tanto este código es la recopilación de normas morales ordenadas en forma metódica que tiene como fin orientar los actos de los profesionales de la Contaduría Pública. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de normas que rijan la práctica diaria.

Contiene alcance del código, la responsabilidad hacia la sociedad, la responsabilidad hacia la profesión en 12 postulados, las normas generales el C.P. como profesional independiente, el C.P. como auditor externo, el C.P. en los sectores público y privado, el C.P. en la docencia y las sanciones.

Entre lo más destacado del código encontramos:

1) En los postulados.- La aplicación del código es para cualquier C.P. sin importar a la actividad en la que se desarrolle el trabajo del contador debe estar respaldado por el conocimiento técnico y la capacidad profesional para realizarlo, además de un especial cuidado y diligencia de un profesionista, aunado a esto el C.P. debe tener la suficiente independencia de criterio que le den imparcialidad para la realización de su trabajo.

Se establece que este profesional debe tener el carácter para rechazar trabajos que no cumplan con la moral, además tiene la obligación de guardar el secreto profesional a menos que lo autoricen los interesados o lo marquen las diferentes leyes que intervienen en su accionar y debe hacer conciencia de que la retribución económica no es el objetivo de su accionar. Establece también que la relación con los colegas, instituciones o agrupaciones de la profesión deben llevarse de manera que dignifique y enaltezca la carrera. En cuanto a la docencia el C.P. debe tener en mente siempre transmitir altas normas profesionales y de conducta para la difusión de los conocimientos de la profesión.

2) En las normas generales: La obligación de todo contador es regir su conducta mínimo con las disposiciones y reglas que establece este código. En este apartado se indica que la aplicación de los lineamientos que aquí se establecen deben observarse en las relaciones de los C.P. con cualquier

profesionista o persona que solicite sus servicios, la falta de algún criterio o lineamiento que no resuelva alguna situación se comentará a la junta de honor la cual dará una solución específica al problema:

Tal vez el aspecto más trascendental de este apartado son los lineamientos que se establecen en relación de el trabajo del contador como son: El aceptar tareas únicamente para los que este capacitado la responsabilidad que tiene al firmar cualquier informe la responsabilidad para respaldar sus informes teniendo la certeza y tiene el suficiente soporte documental, de que la información que se presenta es real y que los auxiliares que obtuvieron la misma están suficientemente capacitados para realizar su trabajo, la lealtad hacia el patrocinador de sus servicios, la forma en la cuál se determinará el monto de la retribución por la prestación de los servicios y el comportamiento y los comentarios que haya este profesionista deben ser encaminados a dignificar y enaltecer la profesión.

3) El contador público como profesional independiente. Se establece la libertad de asociación para este profesionista con sus colegas o con otros profesionistas de los que necesite ayuda de conocimientos en específico y las características que debe de tener dicha asociación. No se permitirá que ningún otro contador trabajé en nombre ni deberá hacerse responsable por informaciones financieras que no reflejen la realidad y mucho menos firmar información que no fue elaborada por él o sus

empleados. importante es comentar que el C.P. debe abstenerse de brindar sus servicios a los clientes de sus colegas, sin embargo tiene derecho a recibirlos y atenderlos si estos en forma voluntaria solicitan sus servicios o su asesoría, siendo necesario cuando un contador vaya a sustituir a otro que se lo informe.

4) Del Contador Público como Auditor Externo.

Para el ejercicio de esta actividad se considera que no existe independencia de criterio para poder opinar sobre la información de terceros cuando el auditor (C.P)

"a) Sea Cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

"b) Sea, haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de admón. administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del

comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

"c) Tenga, haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

"d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.

"e) Sea gente de bolsa de valores, en ejercicio.

"f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

"g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le im-

pidan mantener su independencia" (Santillana, 1995
:80,81)

Si se presenta la circunstancia de que el auditor sea asesor administrativo de la empresa se considera que tiene independencia de criterio siempre y cuando no sea participe en la toma de decisiones administrativa y financieras.

Este código establece también que únicamente podrán suscribir estados financieros, dictámenes o informes de auditorías los contadores públicos registrados.

5) El Contador Público en los sectores público y privado: Cuando se desempeñe actividades en el sector público se debe abstener este profesionista de participar en la planeación y/o ejecución de actos indignos, deshonestos o de corrupción.

Para el desarrollo de las actividades tanto en el sector público como en el privado las actividades de contabilidad y por ende los informes financieros para efectos externos deben prepararse y elaborarse de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

No se deben aceptar comisiones ni obtener retribuciones económicas ventajosas por la prestación de los servicios ni por los resultados de las empresas para las que se prestan los servicios.

Es obligación de todo Contador Público el mantener actualizado en todo lo relacionado con las actividades y

conocimientos inherentes a las áreas de ejecución profesional en las que se desarrolla, además de difundir dichos conocimientos.

6) El Contador Público en la docencia: El Contador Público que desempeñe las labores de docencia debe inducir a los alumnos para que en su posterior desarrollo profesional actúen de acuerdo a las normas de ética profesional, su trato con estos debe ser respetuoso y digno, deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación, integridad o prestigio de alumnos, catedráticos u otros contadores y de la profesión en general. Su trato con las autoridades y demás personal de la institución debe ser respetuoso sin que ello influya en la independencia de criterio en la problemática de la materia.

Para que se este capacitado para desarrollarse en la docencia es necesario que el Contador Público este actualizado a fin de transmitir los conocimientos y las técnicas más avanzadas de la práctica profesional, para el avance de las clases podrá hacer referencia a casos reales sin dar información que permita la identificación de las empresas o las personas a las que se está refiriendo.

7) Sanciones: La no observancia de las normas que establece el Código de ética profesional ocasionará que se haga acreedor el Contador Público que lo infrinja a sanciones que imponga la asociación a que pertenezca o al IMCP en su caso. Las sanciones irán en relación a la gravedad del caso en relación a la

trascendencia que este pueda ocasionar al prestigio y estabilidad de la profesión.

La sanción podrá consistir en:

*Amonestación en privado.

*Amonestación en público.

*Suspensión temporal de sus derechos como socio.

*Expulsión

*Denuncia ante las autoridades competentes.

1.3 LOS DESPACHOS DE CONTADORES Y LA AUDITORIA.

"Un despacho es una institución formada por profesionistas de una o varias especialidades con la finalidad de proporcionar un servicio a la sociedad." (Contaduría Pública, 1973)

Un despacho de contadores es una institución en la cual estos profesionistas prestan sus servicios en forma independiente con la finalidad de satisfacer las necesidades de los demandantes con la calidad que el ejercicio de la profesión requiere.

Puede estar conformado por uno o varios contadores, cuando se da esta última situación forman una sociedad la cual debe estar enmarcada en cualquiera de los diferentes tipos que contempla la Ley General de Sociedades Mercantiles, la Ley del Impuesto sobre la Renta o el Código Fiscal de la Federación. Para

determinar que tipo de sociedad se va a constituir es necesario delimitar ciertos aspectos entre los que destacan:

- 1) La responsabilidad frente a terceros de la sociedad y de los socios.
- 2) El monto del capital social.
- 3) Forma de constituir el capital social.
- 4) La limitación de los socios a desarrollar actividades semejantes fuera de la empresa.
- 5) Análisis de los tipos de sociedades, determinando el que más ventajas ofrezca para el desarrollo de las actividades.

Algunas de las características de las sociedades que presenta la Ley General de Sociedades Mercantiles son: (Cabe mencionar que estos tipos de sociedades no son muy recomendables para un despacho de ningún tipo de profesionistas, tal vez lo que más se recomienda y usa para este tipo de sociedad es una sociedad civil que se mencionará más adelante).

Sociedad en Comandita por Acciones: Esta formada por socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria a las obligaciones y comanditarios que responden a las mismas únicamente por el monto de sus acciones. Existe bajo una razón social.

Sociedad de Responsabilidad Limitada: Sus socios únicamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales estén representadas por títulos negociables, a la orden

o al portador, sino que solo serán cedidas en los casos que marca la ley. Puede constituirse bajo una razón social con el nombre de los socios y la palabra compañía o algún sinónimo o bajo una denominación social que es un nombre que generalmente es alusivo al giro de la empresa e inmediatamente después de esto llevará "Sociedad de Responsabilidad Limitada" o su abreviatura "S de R. L.", para este tipo de sociedad si existe un capital mínimo y las características de este.

Sociedad Anónima: Tal vez una de las más conocidas, existe bajo una denominación social y está formada por socios que responde únicamente por el monto de sus acciones, la denominación social debe ser distinta a la de cualquier otra y siempre irá seguida de las palabras "Sociedad Anónima" o su abreviatura correspondiente "S. A.". También existen características y requisitos para formar el capital de estas sociedades que se encuentran en ley.

El Código Civil contempla la posibilidad de otro tipo de agrupaciones como son las sociedades civiles y las asociaciones civiles, siendo las sociedades civiles en las que se puede constituir un despacho de contadores, ya que cuenta con las siguientes características: Los socios se obligan a compartir y combinar sus recursos o esfuerzos para el logro de un fin común, de carácter económico pero sin especulación comercial, la aportación de los socios puede ser en dinero o en otros bienes. Se debe tener el contrato registrado en el Registro de Sociedades

Civiles, después de la razón social debe agregarse "Sociedad Civil". La forma de responder ante obligaciones ante terceros se establece en el contrato, este tipo de sociedad puede o no tener capital inicial.

Para entender un poco más los conceptos y características de las sociedades es necesario mencionar que responder de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria quiere decir que los socios para cubrir las deudas de la empresa responderán hasta con sus bienes personales.

Existen varias ventajas de un despacho donde laboran varios profesionistas entre las que podrían destacar: Mayor y mejor servicio a la sociedad hablando en relación a los clientes y al trabajo de los integrantes del despacho, se ve enriquecido el trabajo y con mayor perfección por las aportaciones y los puntos de vista que se harán dependiendo la situación que se presente y analice ya que se revisarán diferentes perspectivas y se determinarán diferentes cursos alternativos de acción.

El establecimiento de estas instituciones al igual que el de cualquier otra requiere que primero se establezcan cuales son sus objetivos, estos determinarán lo que se espera lograr en un futuro y son base para que se siga un mismo lineamiento de ejecución y no se pierda de vista el rumbo que se quiere seguir, para establecerlos se deben tener en cuenta aspectos como el servicio que se pretende brindar, el prestigio de la firma así como su estabilidad en el mercado, las relaciones externas e

internas y los beneficios y posibilidades de crecer y progresar en el campo profesional y humano de las personas que laboren en él.

La capacitación es importante considerar en un despacho, ya que existe una frase que siempre se debe considerar por lo que su contenido afirma "La inversión mas valiosa es la que se hace en el ser humano" y por tanto si las personas aumentan sus conocimientos podrán ser más productivos y aportarán más calidad y eficiencia a su trabajo lo que hará que aumente por ende la calidad y la eficiencia de la firma. Otro aspecto importante que cabe mencionar es la relación de los participantes en el despacho, cada uno debe aprender a trabajar en equipo y para ello debe haber una integración de sus miembros.

Los servicios que prestan son entre otros:

- *Asesoría Fiscal.
- *Asesoría Contable.
- *Asesoría Financiera.
- *Auditoría Externa.

Cada socio debe dedicarse a una área específica para así adentrarse en ella y especializarse en el conocimiento y desarrollo de la misma.

También existen despachos de profesionistas de esta licenciatura que se dedican únicamente a la prestación de un servicio específico, por ello encontramos los despachos de auditores, los cuales pueden tener características diferentes de

acuerdo a la magnitud, pero la esencia en cuanto a su estructura en términos generales estará formada como a continuación se presenta.

"Socio lleva el peso y responsabilidad de firmar los informes y dictámenes. Supervisa el trabajo de los gerentes, auditores encargados y sus auxiliares. Participa y decide en la administración de la firma, la representa y ve por su imagen. Una de sus funciones más importantes es conseguir y mantener los clientes para la supervivencia de la firma" (Santillana, 1995:180)

Gerente: Es el responsable de la auditoría desde el punto de vista como ejecutivo de la firma. Para lograr este nivel debe tener ya la experiencia como auditor. Supervisa el desarrollo y ejecución de varias auditorías.

Auditor Encargado: Para este puesto se requiere el título de Contador Público y experiencia como auxiliar de auditoría. Es responsable de la ejecución de la auditoría en general apoyándose y ayudándose para ello en los auxiliares que se dispusieron a sus órdenes.

Auxiliar de Auditoría: Generalmente es un estudiante o pasante de la carrera de Contaduría, que tenga o sienta agrado o tendencia a la práctica de la auditoría, estos realizan todo el trabajo de revisión de documentos y elaboración de papeles de trabajo.

CAPITULO II: LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

En el capítulo II se desarrollarán temas que tienen una relación más directa con el dictamen como son:

La auditoría, el conocimiento de esta actividad es muy importante ya que como resultado de esta, se elabora el dictamen, para su mejor comprensión es indispensable determinar que tipos de auditoría existen.

Así como en el área contable existen principios y reglas que rigen su accionar, en auditoría existen Normas y Procedimientos que son los lineamientos que se deben seguir para el buen desempeño de este trabajo, dentro de estas normas y procedimientos existen los lineamientos para poder elaborar y presentar el dictamen.

Y por último en este capítulo presentaremos la conceptualización del dictamen, sus características y tipos de dictámenes, así como su estructura y contenido.

2.1 CONCEPTOS Y CLASIFICACION.

Para que el administrador y/o un inversionista pueda tomar decisiones tiene que tener información financiera aunada con la experiencia, el análisis de las tendencias del mercado y el conocimiento de los recursos y la capacidad instalada son elementos indispensables para una buena toma de decisiones.

Para que los Estados Financieros puedan ser útiles para esto se debe tener certeza de que la información que se presenta en estos es correcta y fue realizada de acuerdo a las normas que la profesión establece para ello se contratan los servicios de un auditor.

Los riesgos que se corren de no realizar una auditoría es que si la información es incorrecta las decisiones que se tomarán en base a esta pueden arrojar errores también.

El trabajo de auditoría es una actividad profesional que se realiza un contador público titulado, algunos de los conceptos que se manejan de esta actividad son:

"La auditoría de Estados Financieros, investigación hecha por un contador público independiente en los libros, registros-bienes y transacciones de una entidad económica realizada conforme a técnicas especiales con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los Estados Financieros de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

(UNAM,1973:18).

"La auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar

la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados Financieros emanados de ellos".

(Mendivil, 1992:15).

La auditoría es la actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de inventos individuales o colectivos con el objeto de emitir una opinión respecto de ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideren necesarias para mejorar su ejecución.

Los administradores y los empresarios no son los únicos que utilizan los resultados de una auditoría para tomar decisiones; también les sirve a las instituciones bancarias pues a ellos el que unos Estados Financieros estén dictaminados les da confianza sobre la veracidad de las cifras que se presentan en ellos, a los proveedores porque a ellos también les da certeza de la información financiera que les presentan los clientes para poder establecer los límites de crédito, a los trabajadores porque así el reparto de utilidades se realiza sobre una base certera, al gobierno porque el pago de los impuestos se realizan con bases revisadas con la seriedad y responsabilidad que caracteriza al auditor.

La auditoría se clasifica:

A) Desde el punto de vista del personal que la realiza en:

*Auditoría Interna: "La desarrollan personas que dependen del negocio, actúan revisando las más de las veces aspectos que interesan particularmente

a la administración aun que pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa"

(Mendivil,1992:17).

Se puede mencionar que las características sobresalientes de este tipo de auditorías es que son realizadas por personal que labora dentro de las empresas en una área o departamento denominado Auditoría Interna, por lo tanto tienen dependencia económica y además el fin o la información que se obtiene es diferente al dictamen que es el resultado de una auditoría externa.

Su fin primordial es verificar, evaluar y proponer controles contables, financieros y de operación, además de ayudar y apoyar a los miembros de la empresa para que el desempeño de sus funciones sean de mejor y de mayor calidad.

El desarrollo de esta actividad debe realizarse dentro de los lineamientos y políticas que establece la administración de la empresa, que deben plasmarse por escrito los cuáles deben contener: El objetivo de el departamento y la actividad que realiza así como su responsabilidad.

*Auditoria Externa: "Conocida también como independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto y a los que se reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de

terceros. El objetivo de su trabajo es la emisión de un dictamen". (Mendivil,1992:17).

Las características de este tipo de auditoría son que es realizado por profesionales que no tienen ningún tipo de relación con la empresa, lo que les proporciona la independencia de criterio que necesita para realizar su trabajo con mayor eficiencia y credibilidad.

B) Desde el punto de vista de la Contaduría Pública:

*Auditoría de Estados Financieros: La necesidad de realizar está revisión surge a partir de la Revolución Industrial en la cuál se comienza a sustituir los procesos de fabricación manuales por las máquinas. Tales cambios ocasionaron que la contabilidad también se tuviera que actualizar y cambiar. En esa época las disposiciones y regulaciones de gobierno sugerían que los Estados Financieros de las empresas que colocaran acciones para los inversionistas fueran revisados por Contadores Públicos independientes. El trabajo en este tiempo era realizado sin ningún lineamiento ni orden puesto que todavía no aparecían ni los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ni las normas y procedimientos de auditoría.

La auditoría de Estados Financieros se define como "La revisión objetiva de los Estados Financieros de una entidad con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros y si estos fueron elaborados de conformidad

con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de manera consistente con el ejercicio anterior"

*Auditoría Fiscal: Este tipo de auditoría se cree que es de las más antiguas, se dice que comienza cuando un pueblo o tribu sometía o dominaba a otro através de su fuerza en la política, religión, armas, economía, ciencia, etc., obligandolo a pagar un tributo que es lo que en la actualidad se conoce como impuesto.

El pueblo que dominaba para cerciorarse de que los tributos se pagaron correctamente y en tiempo crea grupos de revisión o fiscalización.

Esta revisión en la actualidad tiene como objetivo "Verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, directores o tesorería de Hacienda Estatales y tesorerías municipales". (Santillana,1995:28).

Tiene diferentes objetivos:

- 1) Control a los contribuyentes.
- 2) Impulsar a que los contribuyentes voluntariamente cumplan sus obligaciones.
- 3) Que no se eluda la presentación de declaraciones con datos reales.
- 4) La recuperación o cobro de impuestos.

*Auditoría Operacional: Es un tipo de auditoría interna que fue mencionada anteriormente. Surge en México en la década de los setentas, llegando a su consolidación y madurez en esta década.

Su objetivo es la promoción de la eficiencia, a través de la revisión y evolución de las operaciones que se realizan en una Empresa.

Este tipo de revisión es un campo de trabajo que obliga a un contador a adquirir conocimiento en otras áreas en las que no es un especialista como podrían ser: Ingeniería Industrial, sistemas, mercadotecnia e incluso administración.

Es una herramienta muy útil para la administración puesto que con esta actividad se pueden hacer recomendaciones y propuestas para mejorar la eficiencia y eficacia de operación.

*Auditoría Administrativa: Fayol decía que el mejor método para revisar una empresa y determinar las mejoras que se necesitaba, era estudiar la administración determinando si todas las fases del proceso administrativo se realizan de acuerdo a los lineamientos previamente establecidos por la empresa.

A México llegó aproximadamente en 1959, sin embargo hasta 1962 se considera su nacimiento, la auditoría administrativa se encarga de verificar y evaluar el cumplimiento del proceso administrativo, incluyendo la medición de la calidad de las decisiones en una entidad, para ello es necesario tomar en cuenta que la administración debe estar acorde a la economía, los

cambios en las empresas y en la sociedad en general y las disposiciones del gobierno.

*Auditoria Integral: Es un estudio general que consiste en analizar datos comerciales, organizaciones, volúmenes, financieros y contables.

Por lo que se puede concluir que incluye auditoria de Estados Financieros, auditoria fiscal, operacional y administrativa.

Su objetivo es la revisión contable, financiera-operacional y administrativa en una misma asignación, para que los resultados sean mas amplios y ambiciosos para beneficio de la empresa en su totalidad.

El análisis o revisión debe partir del Control Interno, verificando que todas las áreas tengan un mismo fin o ideal, la protección de activos y la revisión de transacciones u operaciones que son registradas en la contabilidad y las politicas que normen las operaciones como por ejemplo: Suministro de materiales. Este es por tanto un servicio completo y profesional.

*Auditoria Gubernamental: Un antecedente antiguo de este tipo de revisión es la fiscalización de las cuentas de Hacienda Real en el Tribunal Mayor de Cuentas Español, su objetivo es revisar aspectos financieros, operacionales, de resultados de programas, administrativos y de cumplimiento de disposiciones legales. En México en 1524 se crea el Tribunal Mayor de Cuentas

de la Nueva España cuyo objetivo era la revisión de los tributos y no es hasta 1824 que se expide la primera Constitución de los Estados Unidos Mexicanos apareciendo la Contaduría Mayor de Hacienda que depende de la cámara de diputados, con facultades para revisar a la SHCP.

Para revisar los egresos públicos posteriormente apareció un órgano denominado Departamento de Contraloría.

Actualmente existe el "Manual de Auditoría Gubernamental" el cual establece los lineamientos para la revisión a la administración del Poder Ejecutivo Federal.

El órgano que se encarga de las revisiones actualmente es la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

2.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS.

Al igual que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados surgieron por la necesidad de homogeneizar el trabajo de los contadores y que existieran lineamientos para llevar la contabilidad, así también para homogeneizar el trabajo de los auditores se crearon las normas y procedimientos de auditoría emitidos por el IMCP., a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría.

La creación de estos lineamientos data desde 1933 con la Ley de Valores establecida en Estados Unidos de Norteamérica, con la finalidad de reglamentar el trabajo de Auditoría de las empresas

americanas que emitían acciones al público inversionista, está ley, fue complementada con la Ley sobre el Intercambio de Valores de 1934 y para vigilar el cumplimiento cabal de estas disposiciones se crea la comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores.

En México en 1965 el IMCP aparece como organismo nacional aunque como agrupación aparece en 1917 y en 1977 adquiere el reconocimiento oficial de Federación de Colegios de Profesionistas. Sin embargo desde 1955 fue creada la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) con el propósito de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de Estados Financieros que sean cometidos a opinión del C.P.

NORMAS DE AUDITORIA: El IMCP en el libro de Normas y Procedimientos de auditoría establece que las normas de auditoría "Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

Su objetivo es constituir una estructura o lineamientos de actuación a los que deberá subordinarse el C. P. que elabore o emita dictámenes para confirmar la veracidad y suficiencia de la información examinada. Y regular la calidad del trabajo de auditoría.

Se dividen en:

1) Normas personales. Son las características que debe tener un auditor tanto en su personalidad como en sus conocimientos y habilidades.

*Entrenamiento técnico y Capacidad profesional: Para cubrir este requisito el auditor debe tener título de Contador Público legalmente expedido y reconocido y además debe tener experiencia y por tanto entrenamiento técnico y capacidad para realizar este tipo de trabajo.

*Cuidado y diligencia profesional: El trabajo debe realizarse con esmero y meticulosidad para desempeñarlo con la integridad que la profesión le exige. La responsabilidad y buen juicio entran dentro de las características de este punto. Sin embargo no hay que olvidar que el auditor es un ser humano puede equivocarse y caer en errores pero podrá especial cuidado en que sean los mínimos posibles.

*Independencia. El C. P. no podrá auditar a aquellas empresas en las que su trabajo se vea influenciado por alguna circunstancia de las que marca el Código de Ética Profesional que fueran mencionadas en el primer capítulo. Se entiende que existe independencia cuando los juicios del auditor se basan en un trabajo realizado con objetividad y profundidad que él mismo establezca.

2) Normas de ejecución del trabajo: Son los requisitos mínimos de calidad que debe tener el trabajo del auditor.

*Planeación y Supervisión: Se establece que el trabajo de auditoria debe ser planeado, se determina anticipadamente los elementos que se van a requerir para el desarrollo del trabajo como pueden ser: La forma en que se va a trabajar (Planes y programas), personal que va a intervenir, procedimientos a utilizar, tiempo a emplear (Horas-auditor), costos del trabajo y honorarios que se van a cobrar, entre otros aspectos que se van a considerar. Una vez que se comienza el trabajo hay que supervisar que todo lo planeado se realice tal y como se estableció.

Para la planeación es necesario hacer un estudio general de la empresa y pláticas con funcionarios de la misma y con el análisis o estudio de la empresa por medio de los Estados Financieros y papeles de trabajo de auditorias anteriores en su caso, esto se complementa con un estudio preliminar del Control Interno.

*Estudio y Evaluación del Control Interno: Esto tiene como finalidad determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, para poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoria.

El Control Interno está integrado por 3 elementos.

"Ambiente de Control, es la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad fortaleciendo o debilitando sus controles.

-Sistema Contable, son los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones económicas que realiza la entidad.

-Procedimientos de Control, son los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable del logro de los objetivos". (IMCP, 1994, Pag. 3050-5)

*Obtención de evidencia suficiente y competente: El trabajo de auditoría debe realizarse de tal forma que sea suficiente en cantidad y competente en calidad para que proporcione la certeza moral al auditor y este pueda emitir una opinión bien fundamentada.

Por tanto la opinión debe estar respaldada en cada una de las aseveraciones que en ella se plasmen, la evidencia debe estar bien documentada para que sea mas confiable.

3) Normas de información: La culminación del trabajo de auditoría es el dictamen, en él se plasma la opinión que se ha formado de la información que contiene los Estados Financieros. Es muy importante establecer lineamientos en relación a este informe ya que la mayoría de los casos esto es lo único que se conoce del trabajo de auditoría. Estas normas son:

* Aclaración de la relación con los Estados Financieros de los que se va a expresar una opinión, esto quiere decir que se debe establecer claramente la relación del auditor y los Estados

Financieros y emitir una opinión sobre la razonabilidad de estos y mencionar todas las limitaciones que hayan tenido en su examen, así como las salvedades derivadas de los mismos e incluso opinión negativa o abstención de opinión en su caso.

*Bases de opinión sobre Estados Financieros: Al opinar debe mencionar y tener en cuenta que los Estados Financieros fueron preparados de acuerdo con los PCGA, de manera consistente con el ejercicio anterior y que la información que contienen es suficiente y adecuada para su interpretación razonable.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA: "Es el conjunto de técnicas de investigación, aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión". (Santillana,1995:132).

En el concepto se menciona que es un conjunto de técnicas y por tanto se hace necesario definir las como "Métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional" (IMCP,1994:5010-5) y éstas son:

- 1)Estudio General.
- 2)Análisis.
- 3)Análisis de saldos.
- 4)Análisis de movimientos.
- 5)Inspección.
- 6)Confirmación.

- 7)Declaración.
- 8)Certificación.
- 9)Observación.
- 10)Calculo.

Los procedimientos de auditoria dependerán de las características de cada empresa, por lo tanto la naturaleza, alcance y oportunidad de los mismos variará de un ente a otro. Sin embargo se pueden dividir en dos grupos:

*Procedimientos de auditoria de Estados Financieros de aplicación General, que contiene diversos elementos como son: el muestreo en la auditoria, metodología para el estudio y evaluación del control interno, procedimientos de auditoria para el estudio y evaluación de la función de auditoria interna, utilización del trabajo de un especialista, partes relacionadas, comunicación entre el auditor sucesor y predecesor y el efecto de procesamiento electrónico de datos en el examen del control interno.

*Procedimientos de auditoria de Estados Financieros de aplicación específica, estos se refieren a la auditoria o revisión de un rubro de los Estados Financieros en específico como podrían ser: Efectivo e Inversiones temporales, Cuentas por Cobrar, Inventarios y Costos de Venta, etc.

La extensión y alcance de estos procedimientos en la mayoría de las empresas que se dictaminan se basan en muestras representativas, puesto que es imposible una revisión al 100%

2.3 EL DICTAMEN

El resultado final del trabajo de auditoria es el dictamen, el cual es realizado de acuerdo a las Normas y Procedimientos de auditoria.

Dictamen: "Es el resultado del trabajo del auditor y opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética" (Tellez,1989:9)

"Dictamen es un documento por medio del cual el C. P independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoria que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los Estados Financieros. Según el Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos. (Tellez, 1989:9)

"Dictamen es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los Estados Financieros de la entidad que se trate." (IMCP,1994:Boletín 4010)

El dictamen concluyendo con lo que opinan diferentes autores lo podemos analizar separando cada uno de los elementos homogéneos que se mencionaron:

- 1) Es un documento suscrito por un contador público en sus funciones de auditor.
- 2) Resultado del trabajo de auditoría.
- 3) En el cual se expresa la opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros examinados.

La importancia de este documento radica en que en la mayoría de los casos es lo único que el cliente o la persona que requiera tener certeza de que las cifras que se presentan en los Estados Financieros son razonables ven del trabajo de auditoría.

Un aspecto que hay que recalcar es que en el trabajo del auditor la revisión no es al 100%, sino que se basa en pruebas selectivas por tanto la opinión que se expresa es un juicio personal de las cifras que se presentan en los Estados Financieros; anteriormente en el dictamen se utilizaba la palabra certificamos sin embargo por considerar que este concepto implicaba demasiada responsabilidad puesto que afirmaba la seguridad que los Estados Financieros eran correctos, esta palabra por tanto fue sustituida por "opinamos".

Esto no implica que no pueda certificar la veracidad o autenticidad de alguna partida o transacción si está seguro de la misma.

Dependiendo del resultado de la auditoría el dictamen puede ser:

- 1.- Dictamen Limpio o sin salvedades: Cuando el auditor ha realizado el trabajo de auditoría y determina que los Estados

Financieros presentan información razonable y de acuerdo a PCGA emitirá un dictamen limpio o sin salvedades.

2.- Dictamen con Salvedades: Se emite cuando el auditor ha encontrado evidencia de que en los Estados Financieros hubo desviaciones en la aplicación de los PCGA pero en las cifras que se presentan no son muy importantes las diferencias. La características de este dictamen es que el párrafo de opinión contiene "En mi opinión excepto por", además se integran párrafos en los que se justifique la salvedad. También se emite un dictamen con salvedades por límites al alcance cuya repercusión no es muy importante.

3.- Dictamen negativo: Cuando los Estados Financieros presentan desviaciones a los PCGA que provocan efectos de importancia fuerte en las cifras que en ellos se presentan se emite un dictamen negativo.

Las desviaciones a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados:

- *Valuación de inventarios.
- *Estimación insuficiente.
- *Pasivos no registrados.
- *Importancia relativa.
- *Cambios no justificados en la aplicación de PCGA.
- *Falta de reconocimiento de los efectos de la inflación.
- *Inversiones permanentes, consolidación y combinación de Estados Financieros.

4.- Abstención de Opinión: En ocasiones el auditor por diferentes causas no puede realizar su trabajo como lo establecen las normas y procedimientos de auditoria, esto quiere decir que tiene limites para realizar su revision, si esto provoca que no pueda cerciorarse de partidas o cifras muy representativas o importantes, y por tanto no se tienen las base suficientes para emitir una opinión, este profesionista debe abstenerse de opinar.

Los límites al alcance son:

- *Falta de observación de inventarios físicos.
- *Cuentas no confirmadas.
- *Registros inadecuados o falta de información.
- *Cartas de abogados no obtenidas.
- *Debilidades importantes en la estructura del Control interno.
- *Limitaciones en el alcance de ejercicios anteriores.
- *Limitaciones en el alcance por efectos del trabajo de otros auditores y/o especialistas.

Anteriormente el dictamen contenia 2 párrafos a los que se definian como párrafo de alcance y párrafo de opinión, a partir de 1995 contiene 3 párrafos.

El primero se denomina párrafo de identificación en el que se mencionan los Estados Financieros sobre los que se va a opinar, ademas se delimita claramente la responsabilidad del auditor y la responsabilidad de la administración o la compañía.

En el segundo párrafo (De Alcance) se menciona el alcance del trabajo, es decir que fue realizado en base a normas y procedimientos de auditoría, por ende fue planeada, realizada en base a pruebas selectivas y se emplearon los procedimientos necesarios para satisfacer sus resultados.

El tercero es el párrafo de opinión del cual ya se mencionaron las variantes que puede presentar.

Los elementos que integran y complementan su estructura en orden son: Destinatario (Que puede ser los accionistas, el consejo de administración o persona que contrato los servicios), párrafo de identificación, párrafo de alcance, párrafo de opinión, antefirma y firma.

CAPITULO III: DICTAMEN FISCAL EN MEXICO.

En este tercer y último capítulo teórico hablaremos de la historia y la importancia del dictamen en México, descubriremos como desde tiempos muy remotos existe este documento. Otro aspecto relevante de este capítulo es que se presentará el fundamento legal que obliga a ciertos contribuyentes a dictaminarse, este fundamento nace en el Código Fiscal de la Federación en el cual también se establecen requisitos que debe cumplir el dictaminador para poder hacerlo.

De manera adicional el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su labor de apoyo o ayuda y con el fin de homologar criterios sobre situaciones que se presentan al elaborar dictámenes emiten circulares y esto es de gran ayuda para los dictaminadores.

3.1 ANTECEDENTES:

El 21 de abril de 1959, aparece la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF), como dependencia facultada para realizar auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en los documentos, la contabilidad y/o bienes de los causantes y las personas que tengan relación con ellos.

Además se determinó la oportunidad de un registro voluntario para los contadores públicos que pretendan dictaminar.

Se establece por primera vez la obligación de ciertos contribuyentes a dictaminarse por contador público autorizado por la SHCP, las características que tenían estos contribuyentes iban en relación a sus ingresos. Los demás contribuyente podían dictaminarse en forma voluntaria.

Lo anterior fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959, siendo presidente de la República Adolfo López Mateos.

Este decreto quedó derogado casi ocho años después por el artículo 2 transitorio del Código Fiscal de la Federación que apareció el 1 de abril de 1967 y cuya reglamentación se dio hasta 13 de enero de 1972 en el cual se establece la obligación de presentar el dictamen, informes y anexos complementarios.

El 9 de abril de 1980 surge el reglamento para el artículo 85 del CFF que se amplía el 23 de febrero del siguiente año en la resolución miscelánea, con una variación en anexos adicionales que se piden actualmente como son: Estado Comparativo de Costos de Producción, entre otros y algunas modificaciones en el informe.

En 1983, en el CFF que entro en vigor venía contenido el artículo 52 que establece las disposiciones normativas generales que aplican en el dictamen fiscal, este artículo prevalece hasta nuestros días con este mismo contenido.

En 1994 aparecen los artículos 45 y 59 del reglamento del CFF que rigen el dictamen fiscal.

En 1987 surgen disposiciones que relacionan el dictamen con el IVA y la declaratoria del C. P. para efectos de la devolución de este impuesto.

En 1988 se reducen los anexos que se presentaban.

En 1990 Cambia de nombre de "Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal" a "Dirección General de Auditoría Fiscal Federal", además se dan modificaciones a los reglamentos de diferentes leyes fiscales relacionadas con este informe y otros.

En 1991 se determina el plazo para la presentación de los avisos e informes de los contribuyentes obligados a dictaminarse, para los que lo hagan voluntariamente y para los que están autorizados para recibir donativos. Se permite la opción de presentar el dictamen en diskette, las disposiciones de la integración del cuaderno de dictamen fiscal simplificado que se emitirán únicamente a personas autorizadas para recibir donativos, también aparecieron en este año.

En 1992, las reformas más interesantes son: La obligación del auditor de cumplir con la actualización profesional continua, la presentación del dictamen fiscal de Estados Financieros y el simplificado se presentarán en diskette, la incorporación al cuaderno del dictamen las operaciones de comercio exterior, así como informar de la fusión o escisión de sociedades, además se piden también los componentes inflacionarios de los créditos y de

las deudas, la conciliación de las remuneraciones del 1% federal contra las utilizadas para el INSS e INFONAVIT.

También aparecen las sanciones para los C. P., la presentación de la información en diskette, el reglamento del dictamen fiscal simplificado y se pide la entrega del cuestionario de autoevaluación.

Este mismo año en resolución miscelánea se publican las siguientes disposiciones:

*Se exime de la entrega del cuaderno de autoevaluación.

*Se precisa el análisis de los pagos de ISR e IMPAC.

*Opción de no presentar los componentes inflacionarios y en su lugar presentar la ganancia o pérdida inflacionaria.

*No revisión de aranceles en operaciones de comercio exterior, entre otras cosas.

En modificación a la resolución se indica que la información se presentará en discos flexibles de 5 1/4 o de 3 1/2 siguiendo los lineamientos establecidos en el Diario Oficial de la Federación.

En 1993 la "Dirección General de Auditoría Fiscal" vuelve a cambiar de nombre y ahora se llama "Administración General de Auditoría Fiscal Federal", se crea la Administración Especial de Auditoría Fiscal cuyas funciones entre otras son: Atender todo lo relacionado con las controladoras y controladas, vigilar las instituciones del sector financiero, bursátil y de seguros y fianzas, al sector paraestatal y los partidos y asociaciones.

Las administraciones locales de auditoria fiscal encargadas de recibir los dictámenes y realizar su revisión.

En este año también se determinan los lineamientos que deben observar los almacenes generales de deposito, arrendadoras y empresas de factorial para presentar el dictamen en diskette y la obligación de las Sociedades Cooperativas Pesqueras y de producción del dictaminarse si caen en los supuestos que establece el CFF.

Se publica el formato para la conciliación de cifras reexpresadas con las históricas.

Se modifica la fracción I del art. 52 del CFF en su inciso b) en el cual se determina que también pueden dictaminarse a los extranjeros de acuerdo a los tratados internacionales de que México forma parte.

En 1994 se dieron modificaciones a lo ya determinado, cambios de formatos, actualización de cifras, etc.

Apartir de 1995 se establecen las multas para los que se no se dictaminen y estén obligados, con un mínimo de \$1000.00 y un máximo de \$20,000.00, cantidades que se actualizarán semestralmente.

Las donatarias que en 1994 no hubieran tenido ingresos por este concepto, quedan exceptuadas de dictaminarse si avisan antes del 17 de abril de 1995.

Se permite la enajenación de acciones siempre y cuando se cumpla entre otros requisitos con la dictaminación de la operación por un C. P.

3.2 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el titulo II establece los derechos y obligaciones de los contribuyentes, en relación al dictamen fiscal el art. 32A establece:

"Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligados a dictaminar, en los términos del artículo 52 del CFF, sus estados financieros por contador público autorizado.

1.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$11,479,000.00, que el valor de su activo sea superior a \$22,959,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestados servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades se actualizarán de acuerdo al artículo 17A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas

personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a) Que son poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de los dispuesto en el artículo 57C de la LISR, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

2.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la SHCP.

3.- Las que se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente solamente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

4.- Las entidades de administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas, ni los contribuyentes del artículo 671 de la LISR. A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes de la fracción I de este artículo no estarán obligados a dictaminarse, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la LIMPAC y su reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por C. P. autorizado.

Los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros o los que opten por hacerlo, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes. Podrán sustituir al C. P. designado y los que opten por dictaminarse podrán renunciar a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por C. P. registrado, así como la información y documentación que establece el Código."

De este artículo nace la obligación de dictaminarse.

El art. 52 también habla sobre este tema. Establece que se presumirá como cierto, salvo prueba en contrario lo afirmado en los dictámenes formulados por C. P. en relación a la información

de los estados financieros, en la declaratoria para devolución de IVA o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal.

Los C.P. que dictaminen deben cumplir con los siguientes requisitos:

1) Que este registrado ante las autoridades fiscales, el cual lo podrán obtener:

a.- Las personas de nacionalidad mexicana, con título de Contador Público registrado ante la SEP y que pertenezca a un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

b.- Los extranjeros con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

2) Que el dictamen se formule de acuerdo a este Código y normas de auditoría.

3) Conuntamente con el dictamen se presenta un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION:

Art. 45: El C. P. para obtener el registro, deberá presentar la solicitud ante la autoridad competente y copia de los documentos que certifiquen:

- 1 La nacionalidad mexicana.
- 2 Cédula profesional.
- 3 Constancia de pertenecer a un Colegio de Contadores.
- 4 No antecedentes penales.

Art. 45A: Los despachos que pretendan prestar servicios de auditoría deberán presentar la siguiente información:

- 1 Denominación o razón social.
- 2 Domicilio fiscal y RFC.
- 3 Número de Registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho en que presten sus servicios.
- 4 Nombre del C. P. autorizados para dictaminar.

Art. 46: Los contribuyentes obligados o que opten por dictaminarse deberán presentar aviso dentro de lo 4 o 3 meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio según se trate de persona física o moral. El aviso deberán ser suscrito por el contribuyente y el auditor y se referirá al último ejercicio únicamente.

Art. 47: Cuando el dictamen sea voluntario no surtirá efectos el aviso: por no cumplir con lo establecido, porque el C. P. no cumpla los requisitos, cuando tenga orden de visita domiciliaria por el ejercicio a dictaminar, cuando se le este practicando visita domiciliaria por cualquier periodo.

Tomando en cuenta antecedentes, si la empresa tiene visita domiciliaria la autoridad determinará si surte efectos o no el aviso y en su caso lo comunicará.

Art. 48: Se puede sustituir el C. P. o renunciar al dictamen (En los voluntarios) simplemente comunicándolo a la autoridad fiscal competente dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso manifestando los motivos.

Cuando el motivo de la sustitución del C. P. es un impedimento físico se puede hacer en cualquier plazo. En los casos de sustitución la presentación del dictamen será hasta el octavo mes del año.

El C. P. también puede renunciar, presentando el aviso en los 3 meses ya mencionados justificando su accionar.

Art. 49: El plazo para entregar el dictamen son 7 meses y debe hacerse en discos magnéticos flexibles y la documentación que se requiere, además de la carta de presentación, relación por escrito de los archivos del disco y por supuesto el dictamen firmado por el C. P., todo esto por duplicado.

La autoridad puede conceder prórroga hasta de un mes, siempre y cuando existan motivos de fuerza mayor y sea presentada la petición u; mes antes de la entrega normal.

Los dictámenes e informes fiscales fuera de tiempo no tiene efecto alguno salvo que la autoridad competente estime lo contrario, esto deberá comunicarse al contribuyente en los 3 meses siguientes a la fecha de entrega.

Art. 50: Los contribuyentes que se dictaminan deben entregar: Carta de presentación, dictamen e informe fiscal, hoja de cálculo y cuestionario de autoevaluación inicial (La hoja de cálculo contiene los estados financieros, comparativo de subcuentas de gastos, análisis de contribuciones, conciliación de resultado contable y fiscal, etc.)

Art. 51A: El dictamen simplificado debe contener: Dictamen e informe de la situación fiscal, estado de ingresos y egresos, notas a los estados, relación de donativos, total de gastos de administración, relación de donantes (90%), relación de contribuciones federales, relación de donatarias que hubiera dado y/o recibido donativos.

Art. 52: Las normas de auditoría se consideran cumplidas en la siguiente forma:

La capacidad, independencia e imparcialidad cuando su registro este vigente y no este impedido.

Las relativas al trabajo cuando haga una planeación y supervisión del mismo, con el estudio y evaluación del Control Interno y cuando su información y trabajo este bien soportada.

En caso de excepciones a lo anterior el contador debe emitir una salvedad u opinión negativa, cuando carezca de elementos una abstención de opinión.

Art. 53: Establece los impedimentos para dictaminar que son semejantes a los que determina el Código de Etica Profesional.

Art. 54: El informe de la situación fiscal debe contener: Declaratoria de veracidad, mención expresa de omisiones en su caso, verificación del calculo y entero de contribuciones federales, cuotas al IMSS, conciliaciones de resultados, revisión de declaraciones complementarias, revisión de PTU, revisión de subcuentas de gastos, revisión de estímulos y resoluciones fiscales, enajenación de acciones a residentes en el extranjero,

revisión de fluctuación cambiaria, transacciones con accionistas y filiales, datos y firma del C. P.

Art. 55: La autoridad al revisar el dictamen puede pedir: Al C. P. cualquier información de la mencionada en el CFF y este reglamento, papeles de trabajo, la información que le sea pertinente. Al contribuyente la información que considere pertinente e incluso la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original.

3.3 CIRCULARES

Adicional a lo que establece el CFF sobre el dictamen fiscal y la información que se presenta con él, existen las circulares en las cuales se comunican ciertos lineamientos que deben observar los auditores al presentar la documentación antes mencionada.

29 de enero de 1996. Texto que debe llevar la declaratoria para la devolución de IVA. "Declaratoria de Contador Publico en los términos del artículo 57A del reglamento de la LIVA", en cuyo texto incluye: Saldo por el que se pide devolución, nombre y RFC del contribuyente, domicilio del mismo y datos de la protesta de decir verdad de la información que se presenta.

Otra circular indica que los C. P. para dar cumplimiento a la presentación de la constancia de educación profesional continua, las presentarán ante la Administración Local de

Auditoría Fiscal que se encuentre en su circunscripción territorial.

26 de marzo de 1996. La presentación del aviso del dictamen voluntario u obligatorio se deberá hacer dentro de los siguientes 15 días a la presentación de la declaración anual.

2 de abril de 1996. Procedimientos para la revisión secuencial del dictamen: Primero se revisará el dictamen en base a la revisión del disco magnético, separar dictámenes con diferencias en impuestos, selección de cartera de C. P., solicitud al C. P. de información pertinente así como los papeles de trabajo, si no hubiere diferencias u observaciones se dará por terminada la revisión.

Si no se presentará la documentación y se hubiera detectado errores e irregularidades la autoridad iniciará las facultades de comprobación mediante revisión de gabinete o visita domiciliaria.

La autoridad puede iniciar la comprobación sin revisión secuencial cuando: El dictamen no surta efectos (El voluntario), cuando hubiere objeciones a la declaración derivadas del reparto de utilidades, cuando se halla opinado en forma negativa o se halla dado una abstención de opinión, cuando la autoridad tenga evidencia del incumplimiento en materia fiscal por parte del contribuyente, cuando se hayan omitido pagos provisionales de impuestos federales.

CAPITULO IV: PRESENTACION DE LA INVESTIGACION Y ANALISIS DE RESULTADOS.

Este es el único capítulo práctico. En este se presenta el resultado de la investigación de campo elaborada para complementar este trabajo. En la primera parte se describe como fue que se determinó el Universo y se delimito la muestra, así como la elaboración del cuestionario que se aplicó y la justificación del mismo. Y en la segunda parte se muestran los resultados obtenidos una vez que se aplicaron los cuestionarios antes mencionados.

4.1 PRESENTACION.

Para la determinación y delimitación del Universo y la aplicación del cuestionario fue necesario primero considerar que el nombre de este trabajo es "Problemática existente entre los auditores externos de la ciudad de Uruapan, en relación a la elaboración y entrega del dictamen fiscal a la SHCP", por tanto la población que se va a enfocar la investigación son los auditores externos que elaboran dictámenes en la ciudad de Uruapan en los cuales se tiene que hacer forzosamente la revisión de la situación fiscal de la empresa, para ello se tomo como universo los auditores autorizados para dictaminar por la

Secretaría de Hacienda y que pertenecen al Colegio de Contadores del Cupatitzio, A. C. que depende del Colegio de Contadores de Michoacán que a su vez depende directamente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Una vez que se determinó que se iba a hacer la investigación con los contadores que están incorporados a esta institución a la cual agradecemos de antemano su colaboración, ya que muy amablemente atendieron y proporcionaron una lista de todos los contadores que actualmente pertenecen a la misma, en esta lista estaban plasmados los nombres de los 17 miembros de los cuales 10 son auditores, por tanto se tomo como muestra a estos últimos.

En este capítulo se presenta la investigación de campo de este trabajo, para lo cual se siguieron los siguientes pasos:

- 1) Elaboración del cuestionario de investigación y justificación del mismo.

- 2) Determinación y delimitación del Universo y muestra para la aplicación de cuestionarios.

- 3) Análisis de resultados.

En la elaboración del cuestionario de investigación lo más importante es tener bien claro cual es la hipótesis y los objetivos que se pretenden aclarar una vez contestadas cada una de la preguntas, por ello se elaboro un cuestionario que consta de diez preguntas, de las cuales las primeras siete están relacionadas a la problemática para la elaboración del dictamen, las dos siguientes se relacionan con la presentación del dictamen

y la última es una pregunta abierta en la que los auditores expresarán cuales son algunos de los puntos que eliminarían al elaborar este documento.

A continuación se presenta el cuestionario utilizado y la justificación a cada una de las preguntas.

UNIVERSIDAD DON VASCO A.C.

ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACION, CONTADURIA E
INFORMATICA

CUESTIONARIO DE INVESTIGACION

NOMBRE DEL CONTADOR: _____

SUBRAYE LA RESPUESTA(S) ELEGIDAS:

A) EN RELACION A LA ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL:

1.- ¿Há elaborado dictámenes con informe sobre la situación fiscal de una empresa?

SI

NO

2.- Considera que la elaboración y presentación de un dictamen conlleva alguna problemática?

SI

NO

3.- ¿Cuál(es) considera usted que es o son los orígenes que provocan esta problemática?

a) En la empresa.

b) Por falta de planeación y organización del trabajo de auditoría.

c) Por las disposiciones que establece la SH y CP para la elaboración de este documento.

d) Otras _____

4.- Las empresas le ocasionan contratiempos por:

a) La contratación a destiempo de sus servicios.

b) La falta de la información necesaria.

c) La falta de disponibilidad del personal de la empresa.

d) Falta de instalaciones y equipo para realizar el trabajo.

e) Otras _____

5.- Si tiene contratiempos en el desarrollo de la auditoría es por:

a) Falta de planeación del trabajo.

b) Personal insuficiente.

c) Personal no capacitado.

d) No se le presentan contratiempos.

e) Otros _____

6.- Considera que los requisitos que impone la SH y CP para la elaboración del dictamen son:

a) Excesivos

b) Adecuados

c) Escasos

7.- Considera que la normatividad del dictamen de la SH y CP se emiten a tiempo:

SI NO

B) EN RELACION A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN:

8.- Los problemas para presentar el dictamen son originados por:

- a) Tiempo insuficiente para la entrega.
- b) Procedimientos que utiliza la SH y CP para aceptarlos.
- c) Personal no adecuado en cantidad y en conocimientos para recibirlos
- d) Otros _____

9.- Considera usted suficiente y adecuada la información que otorga la SH y CP para la presentación de los dictámenes:

SI NO

10.- Exponga brevemente que lineamientos eliminaría en cuanto a la elaboración del dictamen y mencione sus razones: _____

JUSTIFICACION DEL CUESTIONARIO

Con las preguntas 1 y 2, se pretende conocer si los auditores que obtuvieron el registro ante la SHCP para dictaminar para efectos fiscales lo han hecho y si han tenido dificultades o problemas para la elaboración y presentación del dictamen y la documentación adicional que se les solicita.

Con la pregunta número 3 se conocerá o conocerán donde o por que se originan las dificultades para elaborar el dictamen por contratiempos ocasionado por la empresa, por falta de planeación y organización del trabajo de auditoría o por las exigencias por parte de la SHCP, inclusive cabe la posibilidad de que se combinen dos o los tres factores antes mencionados para causar problemas al auditor.

En los cuestionamientos planteados en el número 4 y 5 se trata de detectar en forma más analítica o detallada las causas por las cuales las empresas y la planeación y organización del trabajo de auditoría dificultan al auditor para que este cumpla con sus compromisos sin presiones.

Las preguntas 6 y 7 son relacionadas con las disposiciones, lineamientos y requisitos que impone la SHCP para la elaboración del dictamen, estas preguntas darán la pauta para conocer el

punto de vista de los auditores en cuanto a si estos son excesivos o no y si son emitidos y publicados a destiempo.

Hasta la pregunta 7 termina la primera parte de este cuestionario que contiene todos los cuestionamientos necesarios para conocer la problemática que se presenta para elaborar el dictamen.

En la segunda parte se tiene como finalidad recopilar datos para conocer las principales dificultades que tienen los auditores para la presentación del dictamen y por ende de toda la documentación que la SHCP exige que se anexe a este documento.

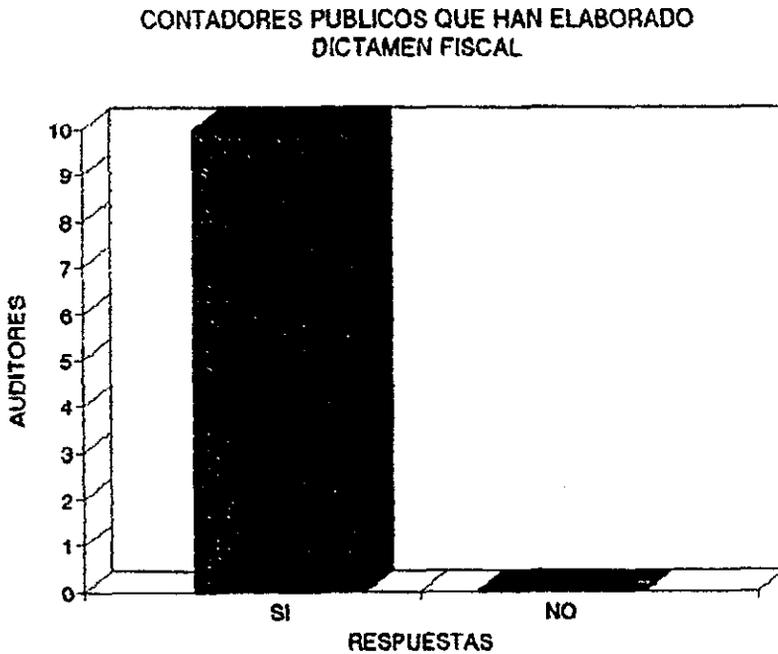
Mediante las respuestas a la pregunta 8 se conocerán cuales son los factores que afectan u ocasionan contratiempos para la presentación del dictamen.

Con la pregunta 9 los auditores expresarán si la presentación del dictamen está bien soportada en información por parte de la SHCP. Con la respuesta a está pregunta se termina está segunda parte.

En forma adicional se abrió una última opción para que el auditor exponga brevemente que procedimientos para la elaboración del dictamen considera innecesarios.

4.2 ANALISIS DE RESULTADOS.

GRAFICA 1:



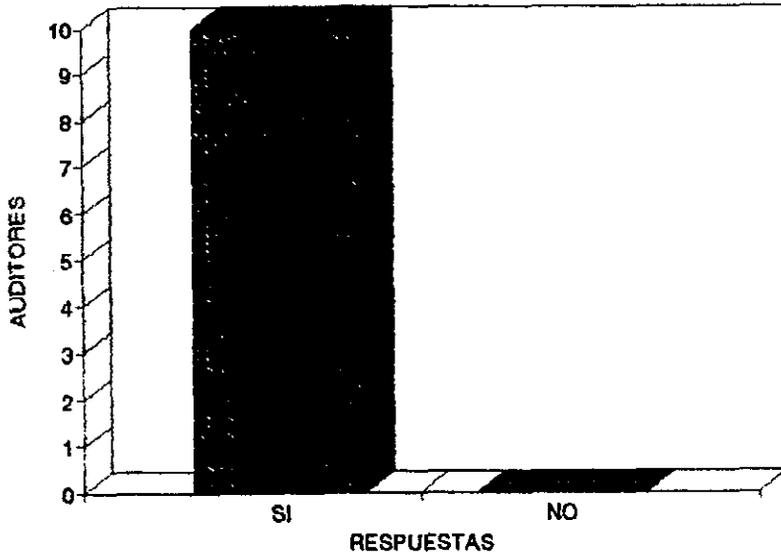
FUENTE: Encuesta directa, 1997.

La primera pregunta fue: ¿Ha elaborado dictámenes con informe sobre la situación fiscal de una empresa?, a la cual los diez encuestados contestaron de forma afirmativa.

Esto indica que los cuestionarios aplicados fueron contestados por conocedores en la materia totalmente, además también nos damos cuenta de que en la actualidad la mayoría de los contadores que tienen registro para dictaminar ejercen esta actividad y por los requisitos que ello implica su preparación debe estar a un muy buen nivel.

GRAFICA 2:

**C.P. A LOS QUE SE LES HAN PRESENTADO
PROBLEMAS PARA EL DICTAMEN FISCAL**

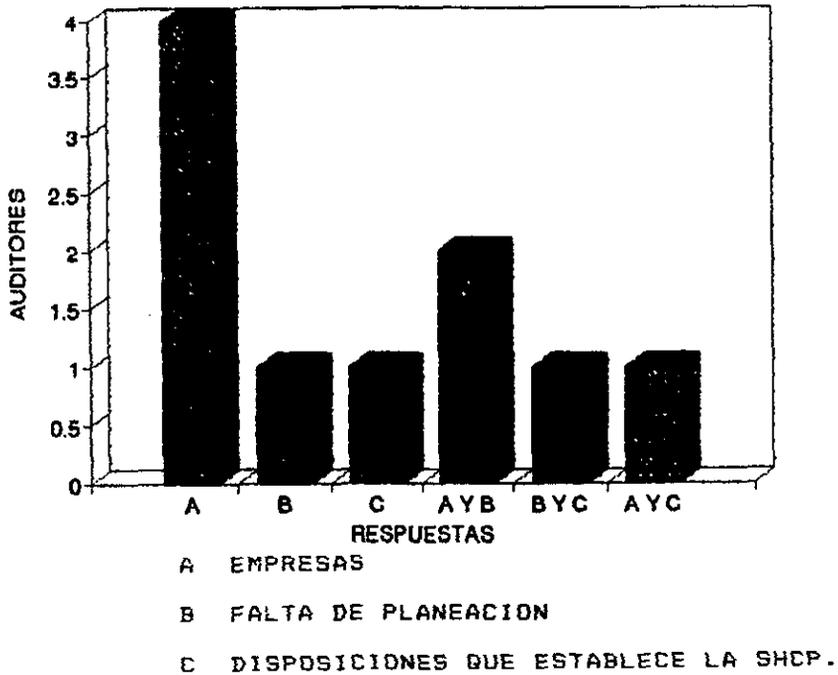


FUENTE: Encuesta Directa, 1997.

Con la respuesta a la segunda pregunta (Considera que la elaboración y presentación de un dictamen conlleva alguna problemática) queda justificada la elaboración de este trabajo; Los diez auditores contestaron afirmativamente a esta cuestión, con esto se podría casi asegurar que a todos los contadores que alguna vez han entregado el dictamen a la Secretaría de Hacienda han tenido algunos problemas y se les han presentado algunos contratiempos para elaborar y presentar este documento.

GRAFICA 3:

CAUSAS DE LA PROBLEMÁTICA PARA ELABORAR
EL DICTAMEN FISCAL



FUENTE: Encuesta directa, 1997.

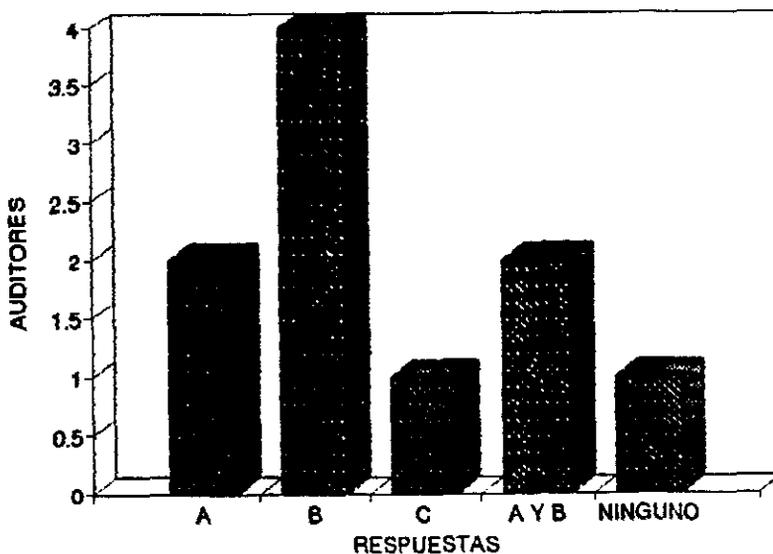
En la pregunta tres se inicia con los aspectos más importantes de la investigación. ¿Cuál (es) considera usted que es o son los orígenes que provocan la problemática en la elaboración y presentación del dictamen?. Las respuestas son variadas, sin embargo cuatro de los encuestados subrayaron el inciso a), lo que significa que el 40% considera que las empresas son las causantes de todos y cada uno de los problemas a los que nos referimos con anterioridad. Uno subrayó el inciso b) en el cuál se establece que la causa de los problemas es la falta de planeación y organización del trabajo de auditoría, por tanto el 10% de los encuestados tienen ciertas deficiencias en la base del trabajo de auditoría que es la planeación. El inciso c) que a letra dice "Por las disposiciones que establece la SH y CP para la elaboración de este documento" fue subrayada una sola vez representando en porcentaje un 10%. Dos auditores representando el 20% subrayaron el inciso a) y b) considerando ellos que en las empresas y en la falta de planeación y organización del trabajo de auditoría se encuentra el origen de los contratiempos del dictamen. Otro 10% subrayó en forma simultánea el inciso b) y c) de los cuales ya se hizo mención de su contenido. Y el 10% restante subrayó el inciso a) y c) de los cuales también ya se hizo referencia.

Algunas de las observaciones con que fueron complementadas las respuestas nos explican el porque las empresas en la mayoría de las ocasiones provocan contratiempos al auditor como son: La

falta de control interno siendo este uno de los aspectos que más destaca y una de las notas que se plasmaron con mucho énfasis es que las tres opciones tienen relación, cada una aporta ciertas circunstancias para conflictos al realizar este documento.

GRAFICA 4:

CONTRATIEMPOS OCASIONADOS POR LAS EMPRESAS



A CONTRATACION A DESTIEMPO

B FALTA DE INFORMACION

C FALTA DE DISPONIBILIDAD DEL PERSONAL

FUENTE: Encuesta directa, 1997.

Las empresas ocasionan contratiempos a los auditores por: En esta pregunta se dieron cuatro opciones para subrayar, de las cuales el 40% eligieron el inciso en el cual se daba como opción la falta de información necesaria, es decir, que la empresa no proporciona la información que los auditores requieren para realizar su trabajo en el tiempo en el que ellos la requieren. El 20% coinciden en que la contratación a destiempo de los servicios de contador por parte de la empresa para realizar el trabajo de auditoría es uno de los principales factores que influyen para que se presenten problemas sobre todo valga la redundancia de tiempo, por ello los auditores consideran necesario que se les contrate desde meses antes al cierre del ejercicio que se va a auditar para no tener estos contratiempos.

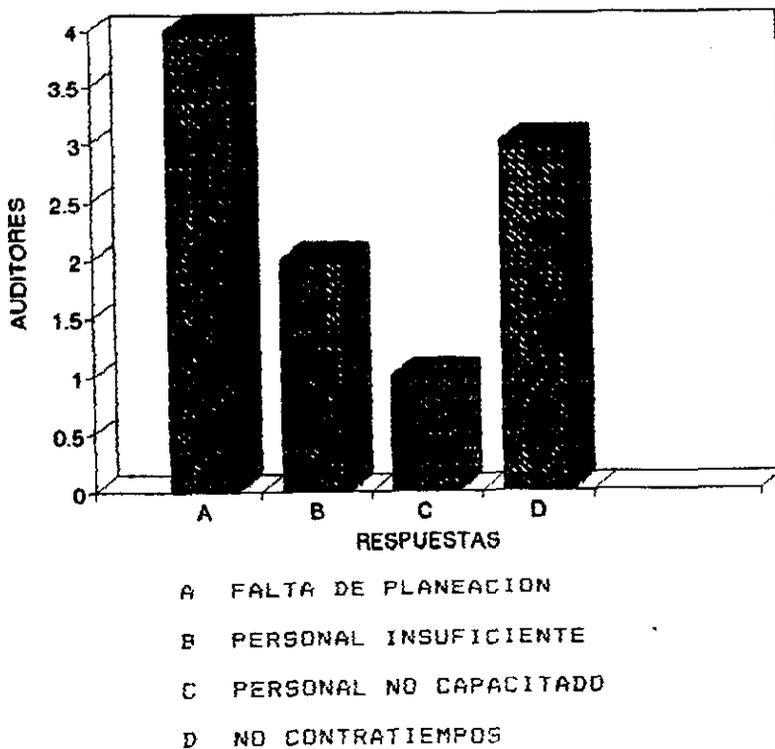
Otro 20% optaron por subrayar el inciso a) y el inciso b) determinando que la contratación a destiempo de sus servicios y la falta de información necesaria son los dos factores que combinados influyen para que se complique el trabajo de auditoría y por ende la elaboración del documento final que es el dictamen.

Un 10% mas indica que la falta de disponibilidad por parte de el personal de la empresa, puesto que estos obstruyen la revisión de todos los rubros, partidas y documentos que se tienen que analizar lo que provoca que el tiempo se reduzca y comiencen los problemas.

El ultimo 10% opina que las empresas no le ocasionan ningún contratiempo.

GRAFICA 5:

CONTRATIEMPOS POR FALTA DE PLANEACION
Y ORGANIZACION



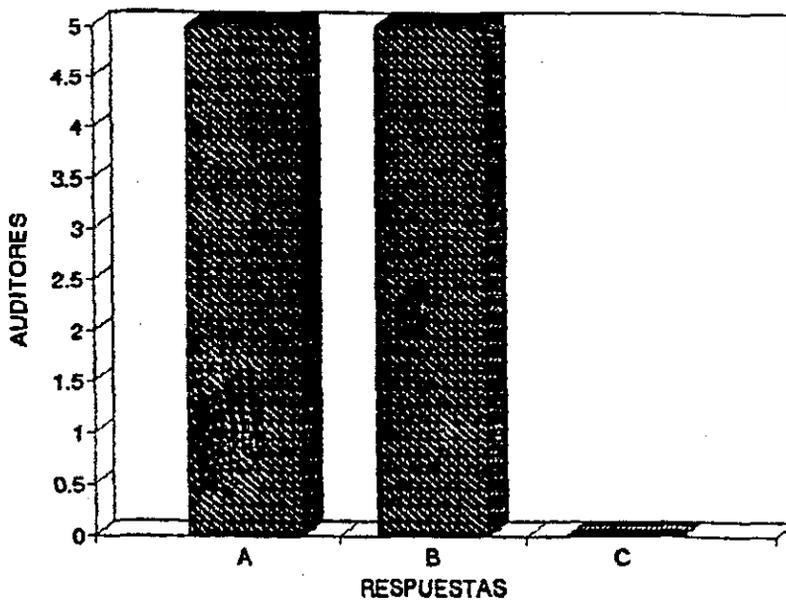
FUENTE: Encuesta directa, 1997.

Y por último el 30% de estos profesionistas no tienen problemas que sean originados por su trabajo o el de sus colaboradores y/o auxiliares.

Algunos de los comentarios sobresalientes que hicieron los auditores al contestar esta pregunta son: Que las empresas no les ocasionan contratiempos y que su trabajo y el de sus auxiliares era adecuado lo que permitiría asegurar que no habría nada que desviaría sus labores, sin embargo a la hora de que hay que solicitar información a terceros (Proveedores, clientes, bancos, etc.) ellos son los que modifican y trastornan todo lo planeado por su negativa a colaborar en la revisión.

GRAFICA: 6

REQUISITOS DE LA S.H.C.P.



- A EXCESIVOS
- B ADECUADOS
- C ESCASOS

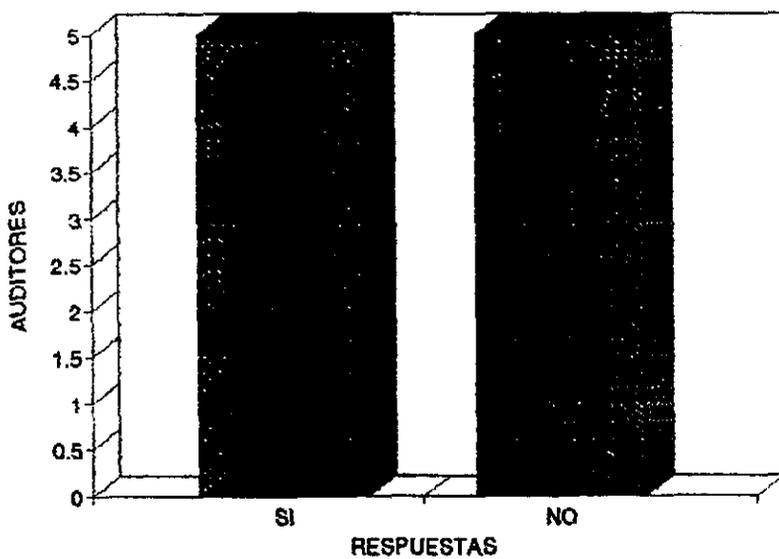
FUENTE: Encuesta directa, 1997.

En la pregunta número 6 se cuestionan los requisitos que impone la SHCP para la elaboración del dictamen son excesivos, adecuados o escasos. La opinión está muy dividida ya que el 50% de los encuestados afirma que son excesivos y el otro 50% dice que son adecuados.

Sin embargo con la respuesta y los comentarios que se plasmaron al responder la pregunta número 10 considero que la inclinación está más inclinada a que son un poco excesivos, pero eso se analizará mas adelante.

GRAFICA 7:

OPORTUNIDAD DE LA NORMATIVIDAD
DEL DICTAMEN FISCAL

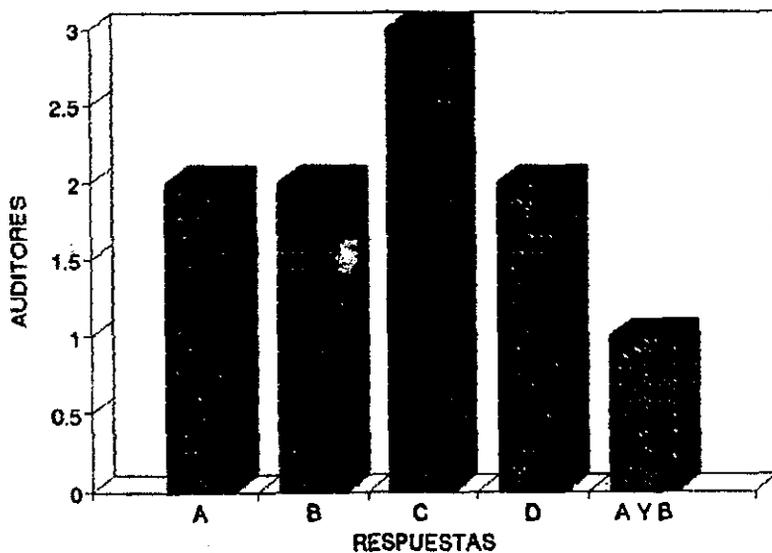


FUENTE: Encuesta directa, 1990.

La respuesta al cuestionamiento numero 7 también esta dividida, el 50% afirma que la normatividad que emite la SHCP se publican a tiempo y el otro 50% dice que no, para está división de opiniones cabe hacer una observación, en 1996 que se tenia que hacer la entrega del dictamen del ejercicio de 1995 apareció la prorroga para al entrega de los dictámenes con una anticipación de 10 días a la fecha de vencimiento del plazo y creo que esto apoya a los auditores que afirmaron que la normatividad se emite a destiempo.

GRAFICA 8:

CAUSAS DE LAS DIFICULTADES PARA
PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL



- A TIEMPO INSUFICIENTEE PARA LA ENTREGA
- B PROCEDIMIENTOS PARA ACEPTARLO
- C PERSONAL NO ADECUADO
- D OTROS

FUENTE: Encuesta directa, 1997.

La pregunta 8 es la primera de la segunda parte del cuestionario, que se refiere a la presentación del dictamen, la cual a la letra dice "Los problemas para presentar el dictamen son originados por", y las respuestas en porcentajes en forma descendente fueron:

30% opina que el personal no adecuado en cantidad y en conocimientos para recibir estos documentos son los dos factores que influyen para que los auditores tengan problemas para presentar su información, subrayado en el inciso c).

20% subrayo el inciso a), el cual tenía como opción que el tiempo para la entrega del dictamen es insuficiente.

Otro 20% afirma que los problemas que se tienen para entregar el dictamen se deben a los procedimientos que utiliza la SHCP para aceptarlos, ya que estos son un poco complicados y establecen demasiados requisitos, subrayando el inciso b).

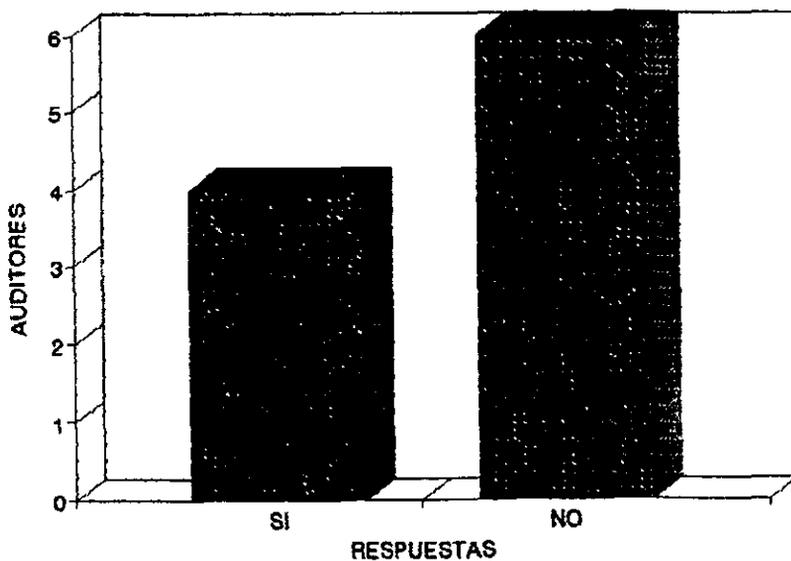
10% de los auditores subrayaron el inciso b) y el inciso c) con lo que ellos estiman que los procedimientos que utiliza la SHCP para aceptar los dictámenes aunado al personal no adecuado en cantidad y en conocimientos para recibirlos son los dos factores que se unen para crear conflictos para la entrega de estos documentos.

Estas fueron los porcentajes que obtuvieron los incisos que se indican como opciones de respuesta.

Sin embargo un 20% más indicó en la opción abierta que la falta de planeación por parte de la SHCP para el periodo de entrega de los dictámenes es lo que ocasiona problemas.

GRAFICA 9:

SUFICIENCIA DE LA INFORMACION
PARA PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL



FUENTE: Encuesta directa, 1997.

En esta pregunta el 60% de los auditores opina que la información que otorga la SHCP para la presentación de los dictámenes no es suficiente y adecuada y el 40% opinan lo contrario.

El número 10 de este cuestionario es un cuestionamiento en el cual los encuestados en una forma breve indicaron cuales son o serian algunos de los requisitos que eliminarían en cuanto a la elaboración del dictamen, las respuestas fueron muy diversas, a continuación se presentan cada una de ellas.

Comencemos con elementos homólogos, algunos de los auditores opinan que se debe de reglamentar la revisión secuencial, ya que sin seguir un orden este procedimientos las autoridades comienzan sus facultades de revisión en las empresas auditadas sin tomar en cuenta que tienen que pedir primero los papeles de trabajo del auditor y si estos no satisfacen sus necesidades de comprobación pueden iniciar su trabajo en las empresas, esto es importante remarcarlo ya que con esto se demerita el trabajo del auditor ante las empresas que contrataron sus servicios.

Otra opinión interesante es que los lineamientos o requisitos para la elaboración del dictamen deberían ir en relación a la magnitud de las empresas auditadas, es decir dependiendo de su infraestructura o de sus ingresos o de ambos conceptos.

El que en un mismo formato de este documento se plasme la revisión de operaciones de comercio exterior es un dato que

preocupa a algunos contadores ya que la complejidad del manejo de esta información consideran es un poco complicado plasmar el resultado de su revisión en este documento, por ello aconsejan la utilización de un formato especial.

En relación a los anexos y el llenado de los mismos también se hicieron ciertas observaciones como son la eliminación de anexos en los que la información se repita, y en los que se presenta la comparación de los Estados Financieros.

Hubo un comentario en relación al llenado del dictamen en el que llama la atención que el auditor expreso su molestia sobre el diseño del programa de este documento ya que él expresa que tal pareciera que fue elaborado buscando que el usuario en este caso el auditor se equivocara ya que cualquier descuido provoca un error, comenta que existe un programa para revisar si el llenado del dictamen fue correcto pero que esto ocasiona un gasto más a su trabajo y por ello aconseja que se debería de establecer el llenado en un programa conocido como el Excell o Lottus y con un procedimiento más simple.

CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de este trabajo se ha planteado en términos generales todo lo referente a la Licenciatura en Contaduría, se describió y plasmó el concepto de ésta además de las ramas en que se divide como son la contabilidad y la auditoría haciendo un gran énfasis en ésta última. Se hizo un análisis de el accionar del Licenciado en Contaduría y su incursión en el área de auditoría en el que se describe cuales son sus conocimientos y cuál es la conducta que debe observar siguiendo los lineamientos que establece el Código de Ética.

En el área de la auditoría también se dió un bosquejo general de lo que es e implica está actividad, así como su clasificación, también cuáles son las bases sobre las cuáles se desarrolla está revisión que se encuentran plasmadas en las normas y procedimientos de auditoría.

Con esto hemos determinado la importancia de está actividad ya que el gobierno ha elegido por medio de la SHCP a los contadores para que sean los encargados de realizar el dictamen fiscal, debido a sus conocimientos y a la rectitud que la profesión les exige, para ello se han adicionado ciertos requisitos y lineamientos que están contemplados en diferentes leyes fiscales que rigen nuestro sistema tributario, los cuales fueron presentados en los primeros capítulos.

Mediante la realización de este trabajo se ha descubierto que los contadores que se dedican a la práctica de la auditoría en esta ciudad de Uruapan, coinciden en que existe cierta problemática para la elaboración y presentación del dictamen fiscal y con ello queda justificada la elaboración de esta investigación.

Los objetivos que se plantearon al emprender la elaboración de esta investigación eran conocer cuales eran los principales problemas a los que se enfrenta el auditor al elaborar y presentar el dictamen y los resultados fueron los siguientes:

El origen de la problemática al elaborar el dictamen está en las empresas, los auditores consideran que la falta de información necesaria para la realización de su trabajo ocasiona que en cuestión de tiempo se vean presionados, siendo este el principal factor, sin embargo existen otros entre los que se destaca la contratación a destiempo de los servicios esto provoca además de presión en el tiempo que el auditor se pierda de intervenir en ciertas actividades que son importantes como son la realización de arqueos al efectivo en la o las cajas y fondos fijos existentes en las empresas.

Aunque no todos los auditores tienen problemas con la organización de su trabajo, esto llega a ocurrir debido principalmente a la falta de planeación del trabajo, esto implica una serie de carencias para la revisión, puesto que como se menciono en alguno de los capitulos anteriores a hacer la

planeación se analizan diferentes aspectos como son: El personal que se requiere, el establecimiento de las normas-auditor y en base a esto ultimo se determinan los honorarios que retribuirán el trabajo, por estos y otros factores la importancia de una buena planeación.

Al iniciar este trabajo se presentó la hipótesis de que los lineamientos que establece la SHCP para la elaboración del dictamen eran los principales factores que determinaban la problemática y se ha descubierto que esto es erróneo, la mayoría de los auditores lo atribuyen a las circunstancias mencionadas en los dos párrafos anteriores, un dato interesante que surgió una vez concluida la investigación de campo es que varios de estos profesionistas consideran que estos lineamientos son adecuados, justificando esto último creemos que esto se debe a la importancia de este documento y por ello se pretende que solo aquellos que tengan los conocimientos, la habilidad y la experiencia necesaria sean los que se atrevan a realizarlo.

En cuanto a la presentación del dictamen coincide lo que se plantea en la hipótesis con los resultados obtenidos, ya que los requisitos y procedimientos que establece la SHCP son muy rígidos y complejos. Destaca como principal contratiempo, que el personal encargado no tiene los conocimientos necesarios para llevar a cabo esta función además el número de empleados en esta área es insuficiente si consideramos que el número de dictámenes que tienen que recibir y el tiempo que se tardan recibiendo cada uno.

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

IMCP, A.C.
LA ALTA GERENCIA RUMBO AL SIGLO 21
Programas Educativos, Abril de 1992

IMCP, A.C.
CODIGO DE ETICA PROFESIONAL
IMCP, A.C. Octubre de 1979

Franco Díaz Eduardo
DICCIONARIO DE CONTABILIDAD
Siglo Nuevo Editores, S. A. México, 1983.

Elizondo López
PROCESO CONTABLE
Ecasa México, Octubre de 1992.

Elizondo López, Arturo
LA PROFESION CONTABLE
Ecasa México, 1987.

Mendivil Escalante, Victor Manuel.
ELEMENTOS DE AUDITORIA
Ecasa México, Mayo de 1992.

Santillana Gonzalez, Juan Ramón.
AUDITORIA I
Ecasa México, Marzo de 1995.

IMCP, A. C.
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
IMCP, A. C. México, 1994.

Bañuelos Perez, Manuel
CONTADURIA PUBLICA
Artículo: Retos e implicaciones del dictamen para efectos
fiscales.
Número 225, Año 20, Agosto de 1991.