

308908



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

5

"LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS COMO
HERRAMIENTA PARA EL DICTAMEN FISCAL"

T R A B A J O
QUE COMO RESULTADO DEL
SEMINARIO DE INVESTIGACION
PRESENTA COMO TESIS
ANGELICA SOFIA LOZANO LARA
PARA OPTAR POR EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR DE TESIS: ING. Y C.P. DAVID THIERRY CAMARGO

MEXICO, D. F.

2000

2000



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

	página
INTRODUCCIÓN	
1. NOCIONES PRELIMINARES SOBRE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA	
1.1 Contabilidad	1
1.2 Estados financieros	4
1.3 Auditoría	7
1.4 Distinción entre contabilidad y auditoría	11
1.5 Marco jurídico	11
2. DICTAMEN DE CONTADOR PÚBLICO	
2.1 Generalidades	17
2.2 Tipos de dictamen	19
2.3 Dictamen para diferentes fines	20
3. DICTAMEN FISCAL	
3.1 Generalidades	24
3.2 Antecedentes	24
3.3 Fundamentos legales	28
3.4 Beneficios del Dictamen Fiscal	38
3.5 Sistema de Presentación del Dictamen	39
4. LA AUDITORÍA, SUSTENTO DEL DICTAMEN	
4.1 Aspectos generales de la Auditoría de Estados Financieros	42
4.2 Fases de la Auditoría	43
4.3 Alcances de Auditoría	44
4.4 Los Papeles de Trabajo de la Auditoría	45
4.5 Evidencias de Auditoría	50
4.6 Pruebas de Auditoría	51
4.7 Requerimientos informativos para el Dictamen Fiscal	51
4.8 Trabajo para soporte de Dictamen Fiscal	54
CONCLUSIÓN	60
APENDICES	
Procedimiento de revisión secuencial.	I
Circular número 8.	II
Se remiten Reglas de Aplicación a los casos en que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados.	III
Se dan a conocer Lineamientos Normativos números 22 y 37.	IV
Se da a conocer normatividad en relación a dictámenes.	V
Sinópsis de Reglas Misceláneas Referentes al Dictamen Fiscal.	VI
Cuadros estadísticos	VII
BIBLIOGRAFÍA	
GLOSARIO	

INTRODUCCIÓN

Dada la importancia de la información contable para la administración de las empresas, accionistas, inversionistas potenciales, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores, etc. es importante destacar que si es correctamente determinada cumplirá con la función principal de ser veraz e imparcial, y por ende, equitativa para todos los usuarios de la misma.

Dada la necesidad de dar a conocer información resumida y general a la propia gerencia y a terceros interesados se deben preparar los estados financieros básicos que son: de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, así como las notas que son parte integrante de los mismos.

Debido a que los usuarios no tienen acceso a toda la información necesaria para validar los estados financieros, requieren de alguien independiente que realice un examen de los mismos para dar conformidad de que son razonables. Los auditores externos son el tercero independiente que les brinda dicha conformidad.

El examen de los estados financieros es actividad privativa del Contador Público, su producto terminado es el dictamen, único documento que el público recibe como resultado de su trabajo en el cual establece la naturaleza, alcance y resultado del examen; el cual requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de calidad, es a la vez un documento muy formal en el que se expresa una opinión -también muy formal- profesional e independiente. Al respecto, para aseverar lo que se afirma en el mismo, para hacer una salvedad o para emitir un dictamen negativo, es necesario haber obtenido la evidencia competente y suficiente del caso, y, engendrar una responsabilidad individual, que constituye el sello de confianza que le imprime el auditor externo a la información financiera que dictamina.

Toda auditoría que se realiza apoyándose en normas y procedimientos claramente definidos, es lo que implica una investigación seria y profunda, y que conduce a sustanciar una opinión emitida dentro de un marco de ética profesional claramente reglamentada, podrá adquirir el rango de una buena auditoría.

Una de las aplicaciones más frecuentes del dictamen es su utilización por parte de las autoridades fiscales, es un instrumento muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes para verificar la correcta determinación y pago de los impuestos federales. El dictamen fiscal es un documento que aporta credibilidad acerca de la forma en que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

El dictamen que los contribuyentes entregan para efectos fiscales, es el mismo que se emite para efectos financieros, pero adopta ciertas características de forma derivadas de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Además del dictamen sobre los estados financieros, el Contador Público debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual se basa fundamentalmente en la revisión de una serie de anexos que prepara el cliente y respecto de los cuales debe emitir una opinión. Una auditoría bien fundamentada nos proporciona las herramientas necesarias para el correcto llenado de dichos anexos y para soportar el informe que el auditor hace a la Administración Hacendaria correspondiente.

CAPÍTULO UNO

NOCIONES PRELIMINARES SOBRE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

El objetivo de este capítulo es dar un marco de referencia de conceptos que trataremos en el presente estudio y que permitirán una mejor comprensión del mismo. Los temas a tratar son contabilidad, estados financieros y auditoría, de los cuales se darán definiciones, normatividad y reglas profesionales, sus características, objetivos y referencias legales

1.1 CONTABILIDAD

La contabilidad es la disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, comercios, e instituciones de beneficencia, etc.). El contador público es la persona capaz de estructurar el sistema de procesamiento de operaciones más adecuado que proporcione la información financiera confiable para tomar a tiempo las decisiones necesarias.

El contador público está regido por un "Código de Ética Profesional" que abarca las responsabilidades de los contadores públicos ante sus clientes, colegas y la sociedad. Este código de ética define el tipo de conducta que el público tiene derecho a esperar de los profesionales y acrecientan por tanto la confianza del público en la calidad de los servicios prestados.

En nuestro país, la profesión del contador público está regulada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que pertenece a la Federación de Colegios de Profesionistas, y que está integrado por comisiones con diferentes fines, algunas de ellas proponen la promulgación de normas técnicas obligatorias para los socios del Instituto, o en ocasiones sólo hacen pronunciamientos en forma de recomendaciones o aclaraciones. Una de estas comisiones es la Comisión de Principios de Contabilidad de la cual hablaremos a continuación.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

"La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene la función entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores públicos que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias substanciales en los datos que muestran los estados financieros."¹

Los diferentes boletines se clasifican en las siguientes series:

- Serie A Principios contables básicos.
- Serie B Principios relativos a los estados financieros en general.
- Serie C Reglas aplicables a partidas y conceptos específicos.
- Serie D Problemas especiales de determinación de resultados.

En los casos en los que el objetivo de un pronunciamiento por parte de la Comisión de Principios de Contabilidad es aclarar algún punto de un boletín o dar a conocer la interpretación de la Comisión sobre el tratamiento contable de una determinada situación, el contenido de este no asume la forma de una norma sino de una recomendación o aclaración y se les conoce como "Circulares".

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Edición 1999, Boletín A-1 p. 1

Definición de contabilidad financiera

“La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.”²

Características de la información contable

“La definición de contabilidad, como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirva de base para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, implica que la información y el proceso de cuantificación debe cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

Las características fundamentales que debe tener la información contable son: utilidad y confiabilidad. Además, la información contable tiene, impuesta por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

► La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. La utilidad de la información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

○ El contenido informativo está basado en: la significación de la información, es decir, en su capacidad de representar la entidad y su evolución, su estado en los diferentes puntos del tiempo y los resultados de su operación; la relevancia de la información para que el usuario pueda seleccionar los elementos de la misma de acuerdo a sus fines particulares; en la veracidad, porque abarca la inclusión de eventos realmente sucedidos y su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema y finalmente, en la comparabilidad, que permite que la información contable sea comparable en distintos puntos del tiempo y con la de otras entidades.

○ La oportunidad es el aspecto esencial de que la información llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo para lograr sus fines, aún cuando las cuantificaciones obtenidas tengan que hacerse cortando convencionalmente la vida de la entidad y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen totalmente.

► La confiabilidad es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Esta no es una cualidad, es inherente a la información, es adjudicada por el usuario y refleja la relación entre él y la información.

Este crédito que el usuario da a la información está fundamentado en que el proceso de cuantificación contable, o sea la operación del sistema, es estable, objetiva y verificable. Estas tres características abarcan la captación de datos, su manejo (clasificación, reclasificación y cálculo) y la presentación de la información en los estados financieros (forma, clasificación y designación de los conceptos que los integran)”²

² Ibid, p.3-5

- o “La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación. Sin embargo, la necesidad de estabilidad en el sistema no es un freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable.
 - o La objetividad del proceso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas.
 - o La verificabilidad de toda la operación del sistema permite que pueda ser duplicado y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación: captación selectiva de los datos; transformación, arreglo y combinación de los datos; y clasificación y presentación de la información.”²
- “La provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica, mas que una cualidad deseable, es una limitación a la presentación de la información.”³

Conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad

Dentro de la estructura básica de la contabilidad hay conceptos que se ordenan de acuerdo con su jerarquía que son:

Principios

Reglas particulares

Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

- “Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.
- o Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el período contable.
 - o Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.
 - o El principio que se refiere a la información es el de: revelación suficiente.
 - o Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.”⁴

³ Ibid. p.6

⁴ Ibid p.7

➤ “Las Reglas Particulares son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

➤ Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares. La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.”⁵

1.2 ESTADOS FINANCIEROS

El hombre de negocios en general ha dejado de administrar por corazonadas, para emplear los nuevos métodos de eficiencia, para reducir el desperdicio, y, así administrar humana y técnicamente los negocios.

Gran parte del desperdicio en los negocios obedece a la carencia de información oportuna, fehaciente y accesible, o a la incorrecta aplicación de la información disponible. En ocasiones el problema fundamental es la obtención de información adecuada; y en otra, su aplicación mediante su adaptación al futuro de los datos pertenecientes al pasado.

El hombre de negocios prudente, requiere información apropiada para que le ayude a formar o a robustecer su decisión sobre algún asunto. Los estados financieros constituyen una de las principales fuentes de información a la que con frecuencia recurre el hombre de negocios.

Razón de ser de los estados financieros

La razón de ser de los estados financieros surge de una necesidad de información. “La información financiera que genera una empresa es muy amplia y extensa, pues una gran parte de ella está diseñada como herramienta administrativa. Sin embargo no toda la información financiera que se genera dentro de la empresa es de utilidad para el usuario general de los estados financieros, quien en términos generales requiere únicamente la información de los estados financieros básicos. Los estados financieros básicos serán la parte esencial de la información financiera, la cual además de ser, de primera necesidad para la gerencia, se presenta al usuario general por la misma, para que éste pueda desprender sus conclusiones sobre cómo está cumpliendo la empresa con sus objetivos financieros”.⁶

Objetivos y usuarios

“Los estados financieros básicos deben cumplir el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha. De aquí se desprende que los estados financieros básicos comprenden el balance general, los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera y las notas que son parte integral de los mismos”.⁷

⁵ Ibid p.8

⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, edición 1999, Boletín B-1 p. 2

⁷ Ibid p. 2 y 3

Son diversos los usuarios generales de la información ya que éstos comprenden tanto a los accionistas como a los empleados, acreedores, proveedores, clientes, diversos sectores del gobierno, etc., que no tienen acceso a la administración, por lo que la información de los estados financieros básicos debe servirles para:

- Tomar decisiones de inversión y de crédito.
- Aquilatar la solvencia y la liquidez de la empresa, así como su capacidad para generar recursos.
- Evaluar el origen y las características de los recursos financieros del negocio, así como el rendimiento de los mismos.
- Formarse un juicio de cómo se ha manejado el negocio y evaluar la gestión de la administración.

Características

Las características de los estados financieros deben ser las que corresponden a la información contable, como se indica en el boletín A-1 Esquema de la teoría básica de la contabilidad, de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que son: utilidad, confiabilidad y provisionalidad.

La característica esencial de los estados financieros será la de contener la información que permita llegar a un juicio, sin omitir información básica ni incluir información excesiva que los pueda hacer confusos. Para ello deberán ser objetivos e imparciales, a fin de no influenciar al lector a aceptar cierto punto de vista o la validez de cierta posición, respondiendo así a las características de confiabilidad y veracidad de la información financiera. Los estados financieros son un medio de comunicar información y no son un fin, ya que no persiguen el tratar de convencer al lector de un cierto punto de vista o de la validez de una posición.

Las compañías deben aplicar los criterios definidos en cada país como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para medir si se siguieron los conceptos básicos, y por consiguiente si los estados financieros de la compañía muestran cifras razonables.

Estados financieros básicos

“En base a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados financieros básicos son:

- El balance general, que muestra los activos, pasivos y el capital contable a una fecha determinada.
- El estado de resultados, que muestra los ingresos, costos y gastos, y la utilidad o pérdida resultante en el periodo
- El estado de variaciones en el capital contable, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo.
- El estado de cambios en la situación financiera, que indica cómo se modificaron los recursos y obligaciones de la empresa en el periodo.

Las notas a los estados financieros, son parte integrante de los mismos y su objeto es complementar los estados financieros básicos con información relevante⁸.

⁸ Ibid p.6

Afirmaciones de los estados financieros

Los estados financieros contienen ciertas representaciones esenciales de la dirección que los hacen útiles para los usuarios de dichos estados. Estas representaciones son llamadas afirmaciones de los estados financieros.

- **Existencia / Ocurrencia.** Los activos y los pasivos existen y las transacciones ocurrieron durante un periodo dado.
- **Integridad.** Todas las transacciones y las cuentas que deben presentarse en los estados financieros se han incluido.
- **Exactitud.** Las transacciones y los saldos de las cuentas se han registrado adecuadamente.
- **Valuación.** Los activos se encuentran valuados a su valor de realización y los pasivos a los montos esperados de cancelación.
- **Derechos / Obligaciones.** Los activos son los derechos y los pasivos son las obligaciones de la empresa a una fecha determinada.
- **Presentación y Exposición.** Los componentes especiales de los estados financieros se encuentran adecuadamente clasificados, descritos y expuestos.

Limitaciones en el uso de los estados financieros

“El usuario de los estados financieros debe tener presente, entre otros, los siguientes conceptos:

Las transacciones y eventos económicos son cuantificados con reglas particulares que pueden ser aplicadas con diferentes alternativas. Los estados financieros los mostrarán de acuerdo con la aplicación de la alternativa seleccionada.

Los estados financieros proporcionan información expresada en moneda, de las transacciones efectuadas por la empresa y de su situación financiera resultante de esas transacciones. Sin embargo la moneda es únicamente un instrumento de medición dentro de la contabilidad, y deberá considerarse que tiene un valor que cambia, en mayor o en menor grado en función de los eventos económicos.

Por lo tanto, se obtiene información cuantificada de los eventos económicos que han afectado a la empresa, pero los estados financieros, especialmente el balance general, no pretenden presentar cual es el valor del negocio, sino que únicamente presenta el valor, para el negocio, de sus recursos y obligaciones cuantificables. Sin embargo los estados financieros no cuantifican otros elementos esenciales de la empresa, tales como los recursos humanos, el producto, la marca, el mercado, etc..

Asimismo por referirse a negocios en marcha, por estar basados en varios aspectos en estimaciones y juicios hechos para efectuar los cortes contables o periodos, y por el hecho de que se preparan en base a reglas particulares de valuación y presentación, los estados financieros no pretenden ser exactos.”⁹

⁹ Ibid

1.3 AUDITORÍA

Orígenes e historia de la Auditoría

Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen alrededor del año 4000 a. C., cuando las antiguas civilizaciones del Cercano Oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados. Desde el principio los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Parte integrante de esa preocupación fue el establecimiento de controles, incluso auditorías, para disminuir los errores y fraudes por parte de funcionarios incompetentes o faltos de honradez.

Los más antiguos registros contables y referencias a auditorías, en el sentido moderno de la palabra, que se tienen en países de habla inglesa son los registros de los Erarios de Inglaterra y Escocia, que datan del año 1130. En Gran Bretaña, las primeras auditorías eran de dos tipos. Las de las ciudades y poblaciones se hacían públicamente ante los funcionarios del gobierno y los ciudadanos y consistían en que los auditores "oycran" la lectura de las cuentas hecha por el tesorero; análogamente, las auditorías de los gremios se hacían ante los miembros. Hacia mediados del siglo XVI, los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cuentas con frases tales como "oída por los auditores firmantes". El segundo tipo de auditoría implicaba un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señorios, seguido por una "declaración de auditoría", es decir, un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo.

La práctica de "oír las cuentas", que tuvo lugar en una época en que pocas personas sabían leer y escribir, continuó hasta el siglo XVII. De hecho, la palabra "auditoría" se deriva del vocablo audición en latín.

Hasta principios del siglo XX el trabajo de auditoría consistía en un examen detallado de los datos relacionados con el balance. Poco a poco, las auditorías se convirtieron en "auditorías de prueba". Además del empleo cada vez mayor de los métodos de prueba, los auditores comenzaron a obtener evidencia externa como un medio de examinar las operaciones. Esos acontecimientos señalan una ampliación de los objetivos de auditoría más allá de la verificación de la exactitud de las cuentas y de la detección de los fraudes. La época moderna del establecimiento de normas de auditoría dio comienzo alrededor de 1939 con la creación de comités que emitían pronunciamientos sobre normas de auditoría.

La profesión ha reconocido desde hace mucho una obligación hacia el público en general, que va mucho más allá de los servicios prestados a un cliente en particular. Si bien los auditores entienden que tienen una obligación o responsabilidad con el cliente que los ha contratado, se dan cuenta también de que su "público" es mucho mayor.

Definición de Auditoría

La auditoría debe definirse con la amplitud suficiente para abarcar sus distintos tipos y finalidades. A continuación mencionaremos algunas definiciones. El término auditor significa cosas diferentes para personas diferentes.

◊ Según el Third New International Dictionary de Merriam-Webster el término inglés auditor significa (además de "alguien que oye o escucha") "alguien autorizado para examinar y verificar cuentas", mientras que audit se define como "examen y verificación formal u oficial de libros de cuentas..."

◊ El diccionario de la Real Academia Española define el término auditor como "revisor de cuentas colegiado" y aunque la palabra auditoría está definida como "empleo de auditor", en el lenguaje normal tiene desde hace tiempo la acepción que figura en el diccionario inglés.

o Como definición oficial de la palabra "auditoría", el glosario publicado en 1984 por la Oficina de Contabilidad General de los estados Unidos da la siguiente:

Término usado para describir no sólo el trabajo que realizan los contadores y auditores al examinar los estados financieros, sino también al inspeccionar: 1. La conformidad con las leyes y las normas, 2. La economía y la eficiencia de las operaciones, y 3. La efectividad para alcanzar los resultados programados.

o De acuerdo con las Normas y Procedimientos de Auditoría:

Proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el punto de correspondencia entre estas confirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados.

o La definición de auditoría que apareció en 1973 en la publicación *A Statement of Basic Auditing Concepts*, de la Asociación Norteamericana de Contabilidad (AAA), Comité de Conceptos Básicos de Auditoría es la siguiente:

La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.

Las dos últimas definiciones son muy similares y se explican a continuación:

Proceso sistemático. La palabra "sistemático" implica varias cosas: que la planeación y la formulación de una estrategia son partes importantes del proceso de auditoría; que el plan y la estrategia deben relacionar la selección y evaluación de evidencia con objetivos específicos de auditoría; que muchos de los objetivos específicos, así como la evidencia para alcanzarlos, están interrelacionados; y que esas interrelaciones exigen que el auditor tome muchas decisiones en el curso de la planeación y ejecución de una auditoría.

Obtención y evaluación de evidencia de una manera objetiva. Estas dos acciones constituyen la esencia de la auditoría. "Los tipos de evidencia obtenida y los criterios aplicados para evaluarla pueden variar de una auditoría a otra, pero todas las auditorías se concentran en el proceso de obtener y evaluar evidencia" (*A Statement of Basic Auditing Concepts*, p.2).

La evidencia obtenida requiere también ser interpretada y evaluada para que el auditor haga los juicios que por lo general son necesarios para llegar a la conclusión de que las declaraciones se ajustan a criterios objetivos. Esos juicios a menudo son difíciles y exigen facultades analíticas e interpretativas muy substanciales.

Los juicios son críticos para una auditoría de estados financieros y exigen por lo general que el auditor sea capaz de evaluar la evidencia que puede no ser concluyente y estar sujeta a interpretaciones diversas.

La definición de auditoría específica que el proceso de obtención y evaluación de evidencia debe ser objetivo. La objetividad en el proceso de obtención y evaluación se debe distinguir de la objetividad de la evidencia misma. La objetividad de la evidencia es uno de los varios factores relacionados con la utilidad de la evidencia para alcanzar los fines para los cuales se obtuvo. La objetividad del proceso se refiere a la capacidad del auditor para mantener una actitud imparcial al seleccionar y evaluar evidencia. Esa actitud imparcial es parte del concepto de independencia del auditor. La definición misma de auditoría citada anteriormente sugiere que una auditoría debe ser practicada por una persona independiente.

Afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos. Las declaraciones de la administración de la empresa contenidas en un conjunto de estados financieros son el tema de la auditoría de esos estados. Las afirmaciones son hechas por quien formula los estados financieros, la administración de la empresa, y se les comunican a quienes reciben los estados. No son afirmaciones hechas por el auditor. Las declaraciones de este último están contenidas en su comunicación a los lectores, o sea en el dictamen del auditor.

El hecho de que el tema de la auditoría sea la información sobre actos y acontecimientos económicos sugiere que las declaraciones deben ser cuantificables para poder ser auditadas. La información cuantificable es también verificable por lo general; la información no verificable, por definición, no se puede auditar. La información es verificable si sus resultados pueden ser repetidos en lo sustancial recurriendo a mediciones independientes con los mismos métodos de medición.

Puntos de correspondencia con los criterios establecidos. Todo en la auditoría tiene un objetivo primordial: que el auditor se forme una opinión acerca de las afirmaciones, relacionadas con actos y acontecimientos económicos, sujetos a auditoría. La opinión del auditor especificará la medida en que esas afirmaciones están de acuerdo con los criterios o normas establecidos.

En el caso de las auditorías financieras los principios de contabilidad generalmente aceptados son los criterios establecidos, contra los cuales se juzgan las afirmaciones.

Comunicación de los resultados a las partes interesadas. El final y la meta de todas las auditorías es un dictamen acerca del grado en que las afirmaciones hechas por la empresa corresponden a los criterios acordados como base de la evaluación. En el caso de la auditoría de estados financieros, la comunicación, llamada dictamen del auditor, expresa las conclusiones acerca de si los estados financieros están o no de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El papel de la auditoría independiente

La auditoría de estados financieros es la actividad privativa del contador público en el ejercicio independiente de la profesión. El resultado de este trabajo, que se concreta en la formulación de su opinión sobre la situación financiera, resultados y otros aspectos relevantes de la información contable de empresas e instituciones, reviste una gran importancia por la utilización de esa información.

Comúnmente, los auditores independientes examinan o revisan los estados financieros y posiblemente otra información, y tanto quienes proporcionan como quienes utilizan esa información consideran que la opinión de un auditor independiente aumenta la confiabilidad y credibilidad de la misma.

“La función de auditoría sirve como un control de la calidad de la información porque:

- Constituye una verificación independiente de la información contable ya que la compara con los criterios establecidos que supuestamente reflejan las necesidades y deseos del usuario.
- Induce a quien prepara la información a llevar el proceso contable de manera que se ajuste a los criterios del usuario, ya que el preparador sabe que su trabajo estará sujeto a revisión independiente y competente¹⁰.

¹⁰ DeFiesse, Philip L. Auditoría Montgometry. México, Editorial Limusa, 1991. p.45

El interés de los usuarios de la información financiera

La razón básica del deseo de los usuarios de la información financiera por la que desean que la información en la cual confían esté auditada, es que proporciona una mayor garantía de calidad de la misma, a fin de reducir el riesgo de información. El riesgo de información se manifiesta de dos maneras generales, reflejando ambas los intereses de los usuarios de la información financiera. En primer lugar, los estados financieros u otra información de esa clase pueden estar equivocados debido a errores involuntarios en el procesamiento o registro de las operaciones que se resumen. En segundo lugar, los estados financieros pueden ser erróneos porque quienes los formularon hicieron juicios incorrectos e involuntarios al interpretar los hechos o al aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados.

“La preocupación del usuario acerca de esos dos tipos de información errónea nace de la conciencia del posible conflicto de intereses entre quienes formulan y quienes usan los estados financieros. No quiere decir que haya o deba haber conflicto de intereses ni se sugiere que los administradores carezcan de integridad. Se sugiere simplemente que quienes formulan la información financiera pueden tener, lo mismo que quienes la utilizan, cierta parcialidad. Las auditorías ejercen una influencia limitadora en cuanto a que los auditores sirvan como intermediarios independientes entre quienes formulan y quienes usan la información financiera”¹¹.

Normas y Procedimientos de Auditoría

El informe de auditoría indica al lector que existen normas de auditoría generalmente aceptadas y que las mismas han sido seguidas durante la realización de la auditoría. Estas normas pretenden brindar una referencia común a auditores, clientes y terceras personas que defina las características profesionales, la naturaleza de la auditoría, su objetivo y el significado del informe de auditores.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos determina las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público que emite dictamen, con el fin de confirmar la veracidad de la información, así como los procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros y hace las recomendaciones que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos.

“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 ese trabajo”¹².

“Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas mediante las cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión”¹².

Las normas de auditoría difieren de los procedimientos de auditoría en que los últimos se refieren a las actividades a ser ejecutadas, en tanto que las normas miden la calidad de la ejecución de esas actividades y los objetivos a alcanzar mediante el uso de los procedimientos. Las normas de auditoría se refieren no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también al juicio ejercido por él en la realización de la auditoría y en la emisión del informe. Las normas de auditoría son generales por naturaleza, mientras que los procedimientos de auditoría son específicos

¹¹ *Ibid* p.47

¹² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, (introducción)

1.4 DISTINCIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Contabilidad. Es el registro e información de las transacciones contables. El ciclo contable culmina con la preparación de los estados financieros. Es responsabilidad de la Compañía y de su administración.

Auditoría. Es un examen independiente de los estados financieros de la compañía, cuya meta es formarse una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras mostradas en estos. La auditoría culmina con la emisión del informe (dictamen) del auditor. La auditoría es desarrollada por un contador público independiente.

CONTABILIDAD-	Captura de transacciones y hechos de negocio	=	Conversión a datos de negocio	=	Conversión a información contable e informes gerenciales	=	Emisión de estados financieros
---------------	--	---	-------------------------------	---	--	---	--------------------------------

AUDITORIA	Expresa una opinión sobre los estados financieros.
-----------	--

La contabilidad se resume en los estados financieros, y la auditoría busca asentir sobre la razonabilidad de las afirmaciones de estos: existencia / ocurrencia; integridad; exactitud; valuación; derechos / obligaciones; presentación y exposición.

El objeto de las auditorías financieras lo constituye normalmente la información contable contenida en los libros, los registros y los estados financieros de la entidad auditada. Gran parte de la evidencia que el auditor obtiene y evalúa consiste en datos sacados del sistema de contabilidad. Las declaraciones acerca de actos y acontecimientos económicos, que revisa o examina el auditor, son afirmaciones acerca de operaciones contables y otros acontecimientos de importancia contable, y sobre los saldos de las cuentas que son el resultado de esas operaciones y acontecimientos. Por último, los criterios establecidos con los cuales deben estar de acuerdo las afirmaciones contables son los principios de contabilidad generalmente aceptados. La contabilidad crea estados financieros y otra información útil; la auditoría, por lo general, no crea datos contables o información. Más bien, la auditoría acrecienta el valor de la información creada por el proceso contable al evaluar en forma crítica esa información y comunicar los resultados de esa evaluación crítica.

1.5 MARCO JURÍDICO

Código de Comercio

Art.16 Frac. III. Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados: A mantener un sistema de contabilidad conforme al artículo 33;

Art.33. El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

- I. Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;

- II. Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa:
- III. Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;
- IV. Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- V. Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Ley General de Sociedades Mercantiles

Art.172. Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la asamblea de accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

- A) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
 - B) Un informe en el que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
 - C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
 - D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
 - E) Un estado que muestra los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.
 - F) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.
 - G) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.
- A la información anterior se agregará el informe de los comisarios.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Art.58 y 72. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II, de las personas morales, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán la obligación de llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley y efectuar los registros en la misma. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Art 32. Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2. A, tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley las siguientes:

- I. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta ley libera de pago.
- II. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Art. 19. Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

- I. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta ley, y efectuar conforme a este último la separación de las operaciones, desglosadas por tasas.

Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

Art.9. Cuando los contribuyentes tengan establecimientos en dos o más Entidades Federativas, deberán llevar los registros contables necesarios para informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la declaración del ejercicio, de las ventas realizadas en cada entidad federativa.

Código Fiscal de la Federación

Art 1. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Art.28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señala el reglamento de este Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá seguir llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obligan las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Art. 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del artículo 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante el plazo en el que de conformidad con el artículo 67 de este Código se extingan las facultades de las autoridades fiscales, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de contabilidad y documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

Art. 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deba pagar contribuciones cuando no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Art. 83. Este artículo nos marca las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación:

- I. no llevar contabilidad.
- II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales.
- III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código o de otras leyes. llevarla en lugares distintos a los señalados.
- IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas: hacerlos incompletos, inexactos o fuera de plazos.
- V. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- VI. No expedir comprobantes de sus actividades o expedirlos sin requisitos fiscales.
- VII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- VIII. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.
- IX. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del plazo previsto por las leyes fiscales.
- X. No cumplir con los requisitos para expedir comprobantes fiscales, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- XI. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.
- XII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- XIII. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada.

Art. 84. Nos señala las sanciones por infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Art 26. los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos, y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley.
- II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
- III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- IV. Formular los estados de posición financiera.
- V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.
- VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de que los contribuyentes lleven además los registros a que les obliguen las disposiciones fiscales y utilicen, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal a que hace mención el último párrafo del artículo 28 del Código.

CAPÍTULO DOS

DICTAMEN DE CONTADOR PÚBLICO

2.1 GENERALIDADES

En forma genérica y como lo describe cualquier diccionario, un dictamen es una "opinión o juicio que se forma o emite sobre una cosa", por lo que en la práctica podemos encontrar dictámenes de diferentes tipos preparados por distintos profesionistas como pueden ser abogados, médicos, psicólogos, etc., cada uno expresando una opinión respecto a un tema específico.

Como mencionamos en el capítulo anterior las normas de auditoría se clasifican en normas personales, de ejecución del trabajo y de información. Dentro de las normas de información el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría señala que el dictamen es el documento 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. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.

Es muy común que el dictamen firmado por un contador público independiente sea aceptado por sus usuarios como un "certificado" de los estados financieros a que se refiere, porque la presencia de la firma del contador representa el respaldo de que el trabajo se hizo en forma competente y de acuerdo a las normas y procedimientos de auditoría

El soporte técnico para la emisión de los diferentes modelos de dictamen se encuentra descrito ampliamente en los boletines de la serie 4000 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C..

Elementos básicos que integran el dictamen

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, de acuerdo con el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, son los siguientes:

- ⇒ *Destinatario.* Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.
- ⇒ *Identificación de los estados financieros.* El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.
- ⇒ *Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor.* Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.
- ⇒ *Descripción general del alcance de la auditoría.* En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:
 1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.

4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

⇒ *Opinión del auditor.* El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

⇒ *Redacción y firma del dictamen.* Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

⇒ *Fecha del dictamen.* La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

⇒ *Obligaciones en su uso.* Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al siguiente modelo, cuando como resultado del examen practicado el auditor pueda expresar su opinión sin salvedades:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.2 TIPOS DE DICTAMEN

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor debe emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa. (NPA 4010/25) *

Con salvedades

En algunos casos el auditor no se encuentra en posibilidades de rendir un dictamen sin salvedades, debido a que durante su examen encontró que existían desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad o se presentaron limitaciones en el alcance de su trabajo, por lo que no pudo aplicar todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "en mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos. (NPA 4010/26) *

Los párrafos antes mencionados deben revelar, en su caso, los efectos netos de las salvedades en los estados financieros, considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen. (NPA 4010/29) *

Abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención. (NPA 4010/54) *

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría. (NPA 4010/55) *

El hecho de abstenerse de opinar, no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de principios de contabilidad, detectadas en su revisión. (NPA 4010/56) *

La abstención de opinión no debe usarse en situación de una opinión negativa. Cuando el auditor haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones, conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo. (NPA 4010/57) *

* Colegio de Contadores Públicos de México, Normas y Procedimientos de Auditoría 1999.

Boletín 4010/párrafo

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. (NPA 4010/58)*

Opinión negativa

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes, que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. (NPA 4010/46)*

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y a las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo. (NPA 4010/47)*

En el caso de existir un dictamen negativo el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. (NPA 4010 /48)*

2.3 DICTAMEN E INFORMES DEL CONTADOR PÚBLICO PARA DIFERENTES FINES

En este punto se enumeran entre otros, los dictámenes e informes del contador público, diferentes a los anteriormente señalados, relativos a los estados financieros de entidades reguladas, a la información complementaria que en ocasiones es presentada conjuntamente con los estados financieros básicos, a elementos o partidas específicas de los estados financieros, a revisiones limitadas, sobre revisiones del control interno, sobre cumplimiento de contratos, para ser presentados ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

♦ Dictamen sobre estados financieros de entidades reguladas.

Debido a la naturaleza de las actividades que realizan ciertas entidades, como son las instituciones de crédito, las de seguros, las de fianzas, las casas de bolsa, etc., dichas entidades se encuentran reguladas por organismos gubernamentales y, por lo tanto, están sujetas a la preparación de su información financiera conforme a las reglas que emiten dichos organismos.

♦ Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.

Es frecuente que las entidades tengan la necesidad de emitir estados financieros intermedios para cumplir con requisitos de orden legal, estatutario, contractual o por convenios especiales. El objetivo de una revisión limitada difiere substancialmente del de un examen de estados financieros, ya que esta no proporciona una

* Ibid

base para la opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto porque ésta no puede proporcionar certeza de que todos los aspectos significativos surjan a la atención del auditor, como normalmente sucede en una auditoría.

◆ *Dictamen sobre estados financieros proforma.*

De acuerdo con el Código de Ética Profesional del IMCP, ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que asume la responsabilidad que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Sin embargo, en ciertas ocasiones es posible que una entidad tenga necesidad de presentar estados financieros proforma en los que se de efecto retroactivo a operaciones ya consumadas, como si se hubieran realizado en fecha anterior, o bien, efecto a transacciones que estén en proyecto y que aún no se hayan llevado a cabo.

De acuerdo con el Boletín 4070, el dictamen del auditor deberá incluir lo siguiente: Explicación en un párrafo independiente de las operaciones o hechos subsecuentes, o referencia a la nota que contenga dicha explicación, cuyo efecto se incorpora a los estados financieros como si hubieran ocurrido precisamente a la fecha del balance general; referencia clara en el párrafo de la opinión a las cifras que corresponden a las transacciones realizadas; párrafo adicional indicando que, en opinión del auditor, los efectos de las transacciones subsecuentes se han cuantificado e incorporado correctamente a los estados financieros proforma.

◆ *Dictamen sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.*

Con cierta frecuencia una entidad solicita al auditor que adicionalmente a los estados financieros básicos sobre los que realizó su auditoría, se incluya un informe que contenga un análisis de alguna de las partidas que integran dichos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación, de la situación financiera y, en ocasiones, una descripción del alcance de su examen. Debido a que esta información complementaria se acompaña a los estados financieros básicos, el auditor debe aclarar la responsabilidad que tiene en relación con la misma.

La opinión sobre la información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos se debe expresar en un párrafo adicional al dictamen, o bien inmediatamente antes de dicha información.

◆ *Dictamen sobre elementos o partidas específicas de los estados financieros.*

La utilidad que el dictamen sobre estados financieros proporciona a la comunidad de negocios, ha motivado que se soliciten al contador público con cierta frecuencia, opiniones diferentes a dicho dictamen, tanto por la naturaleza y características de la información, como por los hechos a los que se refiere.

◆ *Dictamen e informe para efectos fiscales.*

Una de las aplicaciones más frecuentes del dictamen es su utilización por parte de las autoridades fiscales para verificar el correcto pago de los impuestos federales de los causantes obligados a dictaminar sus estados financieros. Además del dictamen sobre los estados financieros, el Contador Público debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

♦ *Dictamen para el Seguro Social.*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 19 fracción V de la Ley del Seguro Social, el auditor podrá dictaminar respecto al cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones, siempre y cuando cumpla con los requisitos y trámites señalados tanto en la Ley como en el "Instructivo para la dictaminación sobre el cumplimiento sobre las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados".

♦ *Dictamen sobre estados financieros de entidades autorizadas para recibir donativos.*

Algunas entidades autorizadas para recibir donativos se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros por auditor registrado en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. El dictamen relativo ha sido denominado por las autoridades como "Dictamen fiscal simplificado".

♦ *Informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos.*

En la práctica el auditor puede ser contratado para rendir un informe derivado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos sobre ciertos componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, lo cual no implica un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

♦ *Dictamen sobre cumplimiento de contratos.*

En el curso de su actividad, las entidades se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertas obligaciones estipuladas en contratos relacionados con su operación, en los que los acreedores o signatarios pueden requerir una opinión independiente que ratifique que las entidades están cumpliendo con las obligaciones y requisitos estipulados en dichos contratos.

♦ *Certificado de circulación pagada de una publicación.*

Desde hace muchos años se han llevado a cabo auditorías de circulación en nuestro país mediante las cuales el auditor es contratado para aplicar ciertos procedimientos de auditoría sobre los libros y registros de una empresa editora de periódicos o revistas, con objeto de obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente con relación a los promedios netos de circulación pagada o controlada de una publicación por un periodo determinado. Como resultado de este trabajo se emite un dictamen, también conocido como certificado de circulación, que sirve para añadir confianza a las cifras de circulación que las empresas editoras presentan a sus anunciantes y agencias de publicidad.

♦ *Dictamen sobre enajenación de acciones.*

De acuerdo con las disposiciones fiscales, cuando una persona física enajena acciones tiene la obligación de efectuar un pago provisional de Impuesto sobre la Renta, el cual debe ser retenido por el comprador. El importe de este pago provisional puede disminuirse cuando la operación de venta es revisada por un Contador Público. Con frecuencia, las personas físicas que enajenan las acciones solicitan al Contador Público que revise la operación y emita el dictamen respectivo.

- ◆ *Informe sobre la determinación del valor agregado nacional.*

Para cumplir con lo dispuesto en el Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz, el auditor puede ser contratado para verificar la determinación del valor agregado nacional (Factor "A") incorporado en las partes y componentes vendidos por las empresas de auto partes a las empresas terminales durante un periodo determinado.

- ◆ *Informe sobre cesión o enajenación de divisas.*

Con base en el Decreto para el Fomento y Modernización de la Industria Automotriz, se estableció que las empresas que conforman este sector, que cedan divisas de exportaciones, deberán emitir una carta de cesión de divisas dirigida a la empresa que las recibe, en donde se especifique el monto de las divisas brutas provenientes de las exportaciones y su contenido importado, así como las divisas netas que se están cediendo, transfiriendo o enajenando. De acuerdo con el decreto antes mencionado, esta información deberá estar dictaminada por un despacho de auditores autorizado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

CAPÍTULO TRES

DICTAMEN FISCAL

3.1 GENERALIDADES

El 30 de abril de 1999 se cumplieron 40 años de la creación del dictamen fiscal, el cual ha sido un instrumento muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, lapso que a su vez refleja la confianza que las autoridades fiscales, y usuarios en general han depositado en las personas que ejercen la contaduría pública, profesión que tiene la prerrogativa y la responsabilidad de ser la única legalmente facultada para emitir este tipo de informes.

El dictamen fiscal es un documento que aporta credibilidad acerca de la forma en que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, de acuerdo con los comentarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y se espera que contribuya a los siguientes objetivos:

- Estadística tributaria
- Simplificación
- Instrumento de fiscalización
- Validación de información
- Reducción de costos
- Aprovechamiento de informática

El informe sobre las obligaciones tributarias se formulará siguiendo los lineamientos del Boletín 4060 de las normas y procedimientos de auditoría, "Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados".

Otros dictámenes fiscales

Adicionalmente del dictamen de estados financieros para fines fiscales, el contador público también está facultado para emitir otro tipo de informes que surten efectos fiscales:

- enajenación de acciones
- declaratoria para fines de devolución de IVA
- sobre el cumplimiento de las cuotas que los patrones enteran al IMSS
- opinar sobre el entero de las aportaciones al INFONAVIT
- divisas automotrices
- y durante 1999 dictamen específico para condonación de recargos (Art. 22 Ley de Ingresos de la Federación)

3.2 ANTECEDENTES

Los antecedentes del dictamen fiscal parten desde el año de 1959, en abril de ese año se da a conocer mediante el Diario Oficial de la Federación (DOF) del día 30, el Decreto Presidencial que crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

En el año de 1962 mediante oficio 102-119 de la SHCP, publicado en el DOF el 18 de enero, la autoridad brinda certidumbre a los contribuyentes, mencionando que el causante que hubiere sido dictaminado por Contador Público, ya no será revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR), por los ejercicios dictaminados.

En enero de 1983, el día 1º entra en vigor el Código Fiscal de la Federación (CFF) y en su artículo 52 se incluyen disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.

En febrero de 1984 se emite el Reglamento del CFF, aún en vigor, y define los aspectos relacionados con el dictamen fiscal.

Después de la institución del dictamen fiscal, la reforma más trascendente es la del día 26 de diciembre de 1990 según publicación en el DOF, en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, el cual establece que para cierto tipo de personas, físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar sus estados financieros.

En 1991 mediante Resolución Miscelánea publicada el 15 de marzo de 1991, destaca la opción de presentar el dictamen fiscal en discos de cómputo, en lugar del cuaderno que se presentaba tradicionalmente.

Modificaciones para 1998

En el DOF del 29 de diciembre de 1997, se dan a conocer las reformas a diversas leyes fiscales, y las que de manera específica se relacionan con la normatividad del dictamen fiscal, son las siguientes:

Aviso

Suprimen del artículo 32-A del CFF la obligación de presentar aviso de dictamen fiscal por parte de las personas físicas y morales que en los términos del propio artículo tengan la obligación de dictaminarse fiscalmente, por lo tanto, a partir del 1º de enero de 1998 sólo están obligados a presentar aviso las personas físicas y morales que opten por hacerse dictaminar con propósitos fiscales.

Plazo límite para visitas

Se reforma el artículo 46-A del CFF, para ya no excluir como norma general a los contribuyentes dictaminados del beneficio consistente en la terminación de una visita fiscal en un plazo máximo de seis meses.

Conclusión anticipada de visita

En congruencia con la eliminación del aviso de dictamen fiscal, del artículo 47-I del CFF, se elimina la posibilidad para que a los contribuyentes obligados al dictamen fiscal pueda concluirse una visita en forma anticipada.

Antigüedad mínima como socio

Como parte de los requisitos que debe cumplir un contador público para obtener registro ante la AGAFF, se incorporó el de tener una antigüedad mínima de tres años como socio de un colegio o instituto de contadores reconocido por la SEP.

Sanciones por no presentar dictamen

Ante la eliminación del aviso para los obligados, se adecua el texto del penúltimo párrafo del artículo 52 del CFF, para disponer que será sancionado el contador público que no presente el dictamen fiscal de un contribuyente obligado.

Dictamen para condonación de recargos

En el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente durante 1998, se establece la posibilidad para que la autoridad otorgue condonación total o parcial de recargos a contribuyentes con adeudos fiscales, disponiendo que, entre otros requisitos, se acompañe por el contribuyente dictamen de contador público independiente.

Reglas Misceláneas para 1998-1999

En el DOF del 9 de marzo de 1998 se emiten las reglas misceláneas para 1998-1999, y las que tienen que ver con el dictamen fiscal son:

2.2.1 devolución de IVA, con declaratoria de contador público;

- 2.2.6, opción a dictaminados para compensar IVA a favor originado en pagos provisionales contra IMPAC o contra ISR a cargo o contra retenciones de ISR;
- 2.2.8, opción para dictaminados de poder compensar impuestos federales a favor contra ISR o IVA a cargo;
- 2.4.4, para auto imprimir comprobantes fiscales se debe estar dictaminado;
- 2.7.10, opción para quienes operen con franquicias utilicen su propio equipo de cómputo, si se dictaminan;
- 2.10.8, plazo para presentar el aviso de dictamen;
- 2.10.9, plazos para la entrega de dictámenes;
- 2.10.10, Autoridades ante las que se presentan los avisos de dictamen y los propios dictámenes;
- 2.10.11, Administraciones ante las que se obtiene el registro para dictaminar, el registro de despachos y presentación del aviso de cumplimiento de la norma EPC;
- 2.11.1, 2.11.2 y 2.11.11, reglas para el llenado de la información que se incluye en el disco magnético.

Reformas para 1999

En el DOF del 31 de diciembre de 1998 se dieron a conocer las modificaciones a diversas leyes fiscales, y las que de manera particular se refieren al dictamen fiscal son las siguientes:

Nuevos obligados

Se modifica el tercer párrafo del artículo 32-A del CFF para eliminar de la excepción de dictaminarse a las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia; en consecuencia a partir de los ejercicios que concluyan el 31 de diciembre de 1999, las entidades mencionadas deben hacer dictaminar sus estados financieros; o bien, el estado de ingresos y egresos, según corresponda.

Otros obligados a dictaminarse con fines fiscales a partir de 1999 son los transportistas, ya que al reformarse el tercer párrafo del citado artículo 32-A quitaron la exención para no dictaminarse; por lo tanto, la excepción sólo se obtiene a través de reglas de facilidades administrativas.

Aviso de dictamen

Incorporan al artículo 32-A del CFF la mención relativa a que las personas que opten por dictaminar sus estados financieros deberán presentar el aviso correspondiente a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se desea dictaminar, la cual es aplicable para los ejercicios que concluyan en 1999.

Concepto de control efectivo

En virtud de las modificaciones que a partir de 1999 se realizaron en LISR a la normatividad inherente a la consolidación fiscal, se hizo necesario incorporar al artículo 32-A del CFF el concepto "control efectivo", que sirve para determinar si un grupo de empresas están obligadas al dictamen fiscal.

Fusión o escisión

Tratándose de fusiones se indica que están obligadas al dictamen las empresas que se fusionan por el ejercicio en que ocurra dicho acto; y en el caso de la empresa que subsista o que surja con motivo de la fusión, deberá dictaminar el ejercicio en que se lleve a cabo la fusión y el siguiente (art.32-A-III CFF)

Tratándose de escisión, se precisa que están obligadas al dictamen la escidente y la escindida por el ejercicio en que ocurra el acto de escisión, y por el siguiente; aclarándose que en el caso de que desaparezca la escidente, la obligación es únicamente por el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión (art. 32-A-III CFF)

Conclusión anticipada de visitas de auditoría

Agrupan en un solo párrafo la disposición que señala que los contribuyentes que hubieran optado por hacer dictaminar sus estados financieros se les puede dar por terminada de manera anticipada la visita domiciliaria que en su caso se les esté practicando. (art 47 CFF)

Multa a contadores públicos

A partir del primero de enero de 1999 se indica en los artículos 91-A y 91-B del CFF que cuando las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación (que comprenden: visitas directas: revisión de gabinete; o bien, revisión al dictamen fiscal, entre otras), determinen omisiones de impuestos en contribuyentes dictaminados, podrán sancionar al contador público si concluyen que las diferencias de impuestos no fueron reveladas por dicho profesional en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente. La multa podrá ascender a una cantidad que fluctúa del 10% al 20% de las contribuciones que, en opinión de las autoridades, se hubieran omitido; precisando que el monto de la multa no podrá exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen. La multa no procederá cuando la omisión determinada por la autoridad no sea mayor al 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas por el contribuyente, o bien, no superen en un 30% a las contribuciones a cargo del propio contribuyente.

Reducción de multa por dictamen

Para efectos de los requisitos que establece el artículo 70-A del CFF, que concede el beneficio de reducción de multas a los contribuyentes que hubieran incurrido en infracciones a las disposiciones fiscales, entre otros, en la fracción III de ese artículo se menciona que cuando se esté obligado al dictamen fiscal, este documento no debe contener observaciones respecto a omisiones en materia de obligaciones fiscales, o que habiendo contenido dichas observaciones éstas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

Dictamen específico para reducir recargos

Al igual que el año 1998 la autoridad vuelve a incorporar en la Ley de Ingresos (art.22 para el año 1999) la posibilidad de que a los contribuyentes con adeudos fiscales se les condonen total o parcialmente los recargos y, entre otros requisitos que debe cumplir el contribuyente, se estipula que exista un dictamen de contador público referido específicamente a cerciorarse de que el contribuyente se encuentra dentro de los supuestos que el artículo 22 indica como necesarios para gozar del beneficio.

Enero, 1999

Instructivos para el llenado del disco

En el DOF de fecha 20 de enero de 1999, se publicaron los instructivos de integración y características que deberán utilizar los contribuyentes para capturar la información en el disco magnético correspondiente a los dictámenes del año 1998.

Formatos Guía

En el mismo DOF del 20 de enero de 1999 y en el de los días 22 y 25 se publicaron los formatos guía que de manera específica utilizaran los contribuyentes atendiendo a su tipo de actividad.

Febrero, 1999

En el DOF del 15 de febrero de 1999 se publican las modificaciones al anexo 5 de Resolución Miscelánea, y en él se contienen los valores de ingresos y activos que deben utilizarse para determinar si se está obligado al dictamen fiscal por el ejercicio 1998.

Marzo, 1999

En el DOF del 3 de marzo de 1999, se publica la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, y las reglas que específicamente tienen que ver con el dictamen fiscal son las siguientes:

- 2.2.1, devolución de IVA, con declaratoria de contador público;
- 2.2.9, opción a dictaminados para compensar IVA a favor originado en pagos provisionales contra IMPAC o contra ISR a cargo o contra retenciones de ISR;
- 2.2.11, opción para dictaminados de poder compensar impuestos federales a favor contra ISR o IVA a cargo;
- 2.4.4, para auto imprimir comprobantes fiscales debe estarse dictaminado;

- 2.7.10, opción para quienes operen con franquicias utilicen su propio equipo de cómputo, si se dictaminan;
- 2.7.11, opción para que los dictaminados utilicen sus equipos electrónicos propios para registrar operaciones con público en general;
- 2.8.1, Los dictaminados pueden optar por grabar la contabilidad en discos ópticos;
- 2.10.6, plazo para presentar el aviso de dictamen, y el propio dictamen, cuando se trata de liquidación;
- 2.10.7, plazos para la entrega de dictámenes;
- 2.10.8, autoridades ante las que se presentan los avisos de dictamen y los propios dictámenes;
- 2.10.9, administraciones ante las que se obtiene el registro para dictaminar, el registro de despachos y se presenta el aviso de cumplimiento con la norma de educación continua;
- 2.11.1, 2.11.2 y 2.11.4 a 2.11.11, reglas para el llenado de la información que se incluye en el disco magnético;
- 2.11.12, excepción de dictamen a donatarias;
- 2.11.13, excepción del dictamen a organismos descentralizados y fideicomisos no lucrativos que formen parte de la administración pública estatal y municipal;
- 2.11.14, lugar para que los residentes en el extranjero presenten el dictamen fiscal;
- 2.11.15, revelación en el dictamen sobre el estudio de partes relacionadas;
- 2.12.2, en el apartado A, inciso 3, se obliga a la entrada del dictamen fiscal a los contribuyentes que formulen consulta relativa a la metodología utilizada para determinar precios con partes relacionadas;
- 3.5.3, reducción de pagos provisionales de ISR, en fusión o escisión: en el artículo tercero transitorio de Resolución Miscelánea se indica la vigencia del anexo 5 publicado en el DOF del día 15 de febrero de 1999; y los instructivos y formatos guía publicados en DOF de los días 20, 22 y 25 de enero de 1999.

Abril, 1999

En el DOF del día 20 de abril de 1999, se indica que los valores para dictaminar si se tiene la obligación de dictaminar el año 1998 son los publicados en el DOF del 15 de febrero de 1999.

3.3 FUNDAMENTOS LEGALES

Código Fiscal de la Federación

◆ Contribuyentes obligados a ser dictaminados

El artículo 32-A, establece que las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$20,116,413.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$40,232,825.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.¹

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¹ Las cantidades a que se refiere este párrafo son vigentes a partir del 1º de enero de 1999, según anexo 5 de la Décima Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el DOF del 15 de febrero de 1999.

III. Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente y las que estén en liquidación que en el ejercicio regular anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

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

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a ser dictaminadas, podrán optar por hacerlo.

◆ **Facultades de comprobación de las autoridades fiscales.**

El artículo 42 señala en la fracción IV que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales, estarán facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

◆ **Dictámenes de contadores públicos**

Art. 52. Se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o en relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien las aclaraciones que dichos contadores públicos formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).
- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del RCFF y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y los demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

◆ **Sanciones para el contador público**

Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas, o no formule el dictamen habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro. Si hubiere reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de algún delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por

escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

♦ Registro de despachos de contadores

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular dictámenes, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código..

♦ Infracciones y sanciones relacionadas con la obligación de dictaminarse

El artículo 83 en la fracción X señala que, no dictaminar los estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A del CFF o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales, es una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad siempre que sea descubierto en el ejercicio de las facultades de comprobación; así mismo en el artículo 84 fracción IX marca que la sanción correspondiente a quien cometa dicha infracción será de \$6,031.00 a \$60,310.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.²

Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF)

♦ Aviso para presentar dictámenes

El artículo 46 marca que los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 52 y 32-A del Código Fiscal de la Federación, respectivamente, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales. Sin embargo esta obligación se elimina, a partir del 1º de enero de 1998, para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros y el aviso respectivo solamente deberán presentarlo los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros.

Por lo señalado en el párrafo anterior, lo concerniente a los artículos 47 y 48 respecto a los avisos que no surten efectos y a la sustitución del contador público o renuncia a la presentación del dictamen solo deberán observarla los contribuyentes que opten por dictaminarse.

♦ Plazo para presentar el dictamen, carta de presentación y documentación

El artículo 49 señala como plazo para presentar ante la autoridad fiscal competente, los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles, la documentación a que se refiere la fracción III del artículo 50 de este Reglamento, acompañando a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por contador público que lo emite y una relación de los archivos contenidos en el disco flexible agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La presentación de dichos documentos se hará en dos tantos.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

² Las cantidades señaladas en este párrafo son vigentes a partir del 1º de julio de 1999, según anexo 5 de la Quinta Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el DOF del 30 de junio de 1999.

◆ Información que se debe presentar

art. 50 Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, deberán presentar lo siguiente:

- I. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, debidamente firmadas por el contador público.
- III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto, que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como lo siguiente:
 - a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, basándose en lo siguiente:
 1. Estado de posición financiera.
 2. Estado de resultados.
 3. Estado de variaciones de capital contable.
 4. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
 - b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
 - c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.
 - d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
 - e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
 - f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
 - g) Análisis de operaciones de comercio exterior.
 - h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

◆ Requisitos de la información del dictamen.

El artículo 51 señala como requisitos de la información del dictamen los siguientes:

- I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación pública, al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro.
- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.
- III. La información deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos en base a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como sujetarse a lo siguiente:
 - a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales

- b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener:
1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
 2. Se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.
 3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.
 4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.
 5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.
 6. En cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.
 7. En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.
 8. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.
El análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.
Las contribuciones federales para estos efectos, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.
Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor
 9. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio. Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago, y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del informe.
Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.
 10. Análisis de créditos obtenidos en el extranjero y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.
 11. Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional para el Fondo de Vivienda de los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.
 12. Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forman parte de los inventarios del contribuyente, están debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:
 - A) La determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las fechas y bases de pago.
 - B) El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.
 - C) El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.
 - D) Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.
 - c) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y análisis siguientes:
 - 1) De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.
 - 2) De ingresos fiscales y deducciones fiscales que se restan.

- 3) La pérdida en la enajenación de acciones que en su caso se tenga.
- 4) Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.
- 5) La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio en que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en los términos de este inciso.
- d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.
- e) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, se hará de acuerdo a lo siguiente:
 1. Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.
 2. Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas incluyendo la tasa del 0% y el de los actos o actividades por los que no se está obligado al pago de este impuesto.
 3. Se anotará el impuesto al valor agregado causado a las diferentes tasas y se sumarán los impuestos obtenidos.
 4. En relación con el impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por la importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.
 5. Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a la inversiones o gastos referentes a periodos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos y actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado con otros impuestos.
 6. La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.
- f) Las sociedades controladoras que consolidan resultado fiscal, presentarán la siguiente información:
 1. Respecto a las sociedades controladas:
 - A) Denominación social de cada una.
 - B) Utilidad o pérdida fiscal individual.
 - C) Porcentaje de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, durante el ejercicio.
 - D) Promedio por día de dicha participación.
 - E) Conceptos especiales de consolidación que se suman, especificando en los casos de fusión o escisión.
 - F) Conceptos especiales de consolidación que se restan, especificando en los casos de fusión o escisión.
 - G) Modificaciones a los conceptos especiales de consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas.
 - H) Utilidad o pérdida de ejercicios anteriores.
 - 1) En los casos de desincorporación de sociedades deberán señalarse los conceptos especiales de consolidación que se suman y/o restan, así como las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad que se desincorpora.
 2. Utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.
 3. Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado.
 - A) Pagos provisionales consolidados.
 - B) Impuesto acreditable.
 - C) Pagado del extranjero.
 - D) Pagado con motivo de la desincorporación de entidades.
 - E) Retenido a controladoras o controladas.
 4. Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra utilidad fiscal.
 - g) Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:
 1. Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.
 2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.

3. Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.
 4. Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.
- h) Tratándose de sociedades que se fusionen se presentará la siguiente información:
1. Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.
 2. Relación al término de cada uno de los tres ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma, indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.
- IV. Deberá adherirse a los discos magnéticos flexibles una etiqueta con la siguiente información:
- a) Registro federal de contribuyentes y firma del contribuyente o de su representante legal.
 - b) Ejercicio que se dictamina.
 - c) Número de registro y firma del contador público que emite el dictamen.
 - d) Número de serie del disco.
 - e) Número secuencial del disco.

En los artículos 51-A y 51-B se hace referencia a lo que deberán presentar los contribuyentes que presentan dictamen simplificado, aquellas autorizadas a recibir donativos, así como los requisitos de la información. Al no ser este el tema específico de este estudio sólo hacemos referencia de los artículos.

◆ Cumplimiento de normas de auditoría

Según se marca en el artículo 52 las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

- I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.
- II. Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y
 - c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

◆ Impedimentos para dictaminar

Según señala el artículo 53 estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
 - II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

◆ Contenido del informe fiscal

El artículo 54 abarca la forma en que se integrará el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, y será como sigue:

- I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código y de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al periodo que señale.
- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna.
Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita.
Asimismo manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.
- III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.
- IV. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:
 - a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y
 - b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
 - c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.
- VI. Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

VII. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indica en la documentación de los gastos de administración, de ventas, financieros y otros, conciliando en su caso . las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación.
Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en la observancia de requisitos para su disfrute.

- VIII. Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero; en su caso, de no haber retención, así se indicará
- IX. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.
- X. Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

El contador público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.

- ◆ El artículo 55 marca el procedimiento de la revisión del dictamen por parte de las autoridades fiscales
- ◆ El artículo 56 señala que se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo la requisición de papeles elaborados con motivo de la auditoría practicada, información que considere pertinente y exhibición de sistemas y registros contables
- ◆ Causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro del CP

El artículo 57 dice que se amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, conforme a lo siguiente:

- I. Se amonestará al contador público cuando:
- a) Se presente incompleta la información.
 - b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
 - c) No tenga soporte de la revisión efectuada con motivo de la auditoría.
 - d) No tenga conforme al Código su registro.
- II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:
- a) Formule el dictamen en contravención con lo dispuesto en el Código y en el Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
 - b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año
 - c) El contador público no muestre los papeles de trabajo que respaldan la auditoría realizada. En este caso la suspensión será hasta por un año.
 - d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
 - e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
 - f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
 - g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.
- III. La cancelación procederá cuando:
- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales. Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
 - b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.
- ◆ El artículo 58 señala el procedimiento para amonestación, suspensión o cancelación.

3.4 BENEFICIOS DEL DICTAMEN FISCAL

A continuación se abordan los beneficios de carácter fiscal que tienen los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales, ya sea que lo hagan de manera optativa o estén obligados a ello por caer en alguno de los supuestos señalados en el artículo 32-a del Código Fiscal de la Federación.

Los beneficios que otorga el dictamen fiscal a los contribuyentes, son los siguientes:

1. En el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación se establece la facilidad para los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales, de microfilmear o grabar en discos ópticos la parte de su contabilidad que señala el Reglamento del mismo Código. En el mismo artículo se indica que en este caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice la SHCP mediante reglas de carácter general, tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio Reglamento.
2. De acuerdo con el artículo 32 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en materia de declaraciones complementarias de impuestos, las personas con dictamen fiscal podrán presentar una declaración anual adicional a las tres que como máximo se le permite al contribuyente, en la cual se corrijan situaciones derivadas de la auditoría que se le haya practicado.
3. El artículo 47 del Código fiscal de la Federación regula los casos en los cuales se podrá dar por terminada una visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal. La fracción I de dicho artículo señala que cuando el contribuyente hubiere presentado aviso antes del inicio de la visita, para dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, podrá concluirse anticipadamente la misma, siempre que el aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos señalados en los artículos 46 y 47 del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Aunque esta facilidad constituye una facultad discrecional de las autoridades fiscales, es decir, éstas pueden dar por concluida la visita anticipadamente, o bien proseguirla, no deja de ser una posibilidad a la cual el contribuyente puede recurrir en caso de encontrarse en esta situación.

4. Compensar de manera automática los saldos a favor que tengan en los pagos provisionales del impuesto al valor agregado contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones de dicho impuesto efectuadas a terceros así como contra el impuesto al activo a cargo que también deriven de pagos provisionales, y lo podrán hacer cumpliendo con los requisitos que se contienen en la regla 2.2.9 de Resolución Miscelánea Fiscal 1999.
5. A partir del 1º de enero de 1996 se permite compensar cualquier impuesto federal a favor contra el impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado a cargo, con la particularidad de que los impuestos a cargo sean del ejercicio, es decir, no procede la compensación contra los pagos provisionales, y, además, en el caso del impuesto al valor agregado no se puede compensar contra el causado por operaciones de comercio exterior, según el artículo 23 segundo párrafo del CFF.
6. Otro beneficio derivado del dictamen fiscal lo obtienen las empresas que importan mercancías, pues en el primer párrafo del artículo 72 de la Ley Aduanera, así como en su fracción I, se establece como requisito para obtener su inscripción en el registro del despacho de mercancías de las empresas ante la SHCP, el que se trate de empresas que hayan dictaminado sus estados financieros durante los últimos cinco años o a partir de cuando hayan sido constituidas, por encontrarse dentro de los supuestos establecidos en el artículo 32-A fracción I, del Código Fiscal de la Federación.
7. En la regla 2.2.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal 1999 se indican los requisitos a cumplir para la compensación referida en el párrafo anterior.

8. Para efectos de los requisitos que establece el artículo 70-A del Código fiscal de la Federación, que concede el beneficio de reducción de multas a los contribuyentes que hubieran incurrido en infracciones a las disposiciones fiscales, entre otros, en la fracción III de ese artículo se menciona que cuando se esté obligado al dictamen fiscal, este documento no debe contener observaciones respecto a omisiones en materia de obligaciones fiscales, o que bien conteniendo dichas observaciones éstas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

3.5. SISTEMA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN SIPRED

En el entorno de operación del Servicio de Administración Tributaria (SAT), antiguamente la subsecretaría de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), siempre ha sido de suma importancia la recepción del dictamen fiscal, ya que esta información se convierte en un instrumento indirecto de fiscalización que permite a la autoridad supervisar y conocer mejor a las empresas que se sujetan a este régimen. Es relevante también la importancia que tiene el contador público registrado como generador responsable del dictamen fiscal por lo que estas tres partes (contribuyente, dictamen fiscal y contador público registrado) se integran ante el SAT como una sola entidad.

El día 15 de marzo de 1991 la SHCP emitió un decreto que autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivo magnético, para los efectos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. A partir de 1992, esta opción adquiere el carácter de obligatoria.

Hasta 1996 el dictamen se presentó apoyándose en hojas electrónicas de cálculo, ocasionando que la integración de información presentara algunas deficiencias al convertir la información del formato de hoja de cálculo a un formato de base de datos para su exploración dentro de la SHCP.

Sin embargo, el acelerado avance tecnológico en materia de desarrollo de sistemas automatizados de información y la disponibilidad de hardware mas poderoso, hicieron que el uso de hojas electrónicas de cálculo se volviera obsoleto y poco funcional, lo que obligó a pensar en un sistema de uso específico que contara con las ventajas de la automatización en el manejo de la información fiscal.

Para 1997 se propone el uso de un sistema automatizado conocido como SIPRED'96, pero por extemporaneidad, su distribución y uso por parte de los contribuyentes se relegó hasta el siguiente ejercicio fiscal.

Para 1998 se propone el uso de un sistema automatizado de información de uso específico para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal a la SHCP en una base de datos, simplificando y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes y aún la versión misma del SIPRED'96.

El sistema para la Presentación del Dictamen Fiscal, es diseñado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y es un sistema automatizado, que utiliza bases de datos y formatos preestablecidos para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal.

Al distribuir este sistema a todos los contribuyentes que están sujetos al régimen de dictaminación fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pretende que exista una reciprocidad de beneficios al permitirles, por una parte, simplificar el manejo y administración de la información de carácter fiscal, y por la otra, obtener con oportunidad y calidad la información requerida para ejecutar su función normativa.

Hoy, el SAT y en especial la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) busca coordinar de manera mas eficaz el uso de sus recursos informáticos para optimizar sus procedimientos y establecer los

lineamientos y mecanismos para simplificar las funciones hacendarias de auditoría y fiscalización. SIPRED forma parte de esta estrategia.

⇒ PRINCIPALES DIFERENCIAS CON EL DICTAMEN ANTERIOR

- Se usa un sólo formato de presentación en el SIPRED, anteriormente se presentaba en hojas electrónicas de Excel o Lotus en las diferentes versiones.
- Se modificaron al 100% los índices y en la estructura ahora se usan anexos.
- No se permite modificar los índices y textos ya incluidos. En el formato anterior por error si se podían modificar.
- La información que se captura es validada desde el mismo momento y no permite incluir información donde no debe ir, antes existía la posibilidad de incluir información donde no se debía.
- Todo el dictamen está en un mismo sistema, antes era necesario estar activando varios archivos.
- Los datos generales y de uso en todos los anexos se incluyen en forma automática al generar el dictamen, antes era necesario incluirlos en forma manual.
- Se permite el uso del formato de comas para los números.
- Permite elaborar fórmulas y realizar los cruces que se necesiten en el mismo sistema, antes cada quien lo hacía en forma manual o a través de sistemas diseñados para tal fin.
- Imprime en forma directa los anexos que se definan del dictamen, antes era necesario definir rangos, anexos, etc..
- El SIPRED contiene todos los formatos autorizados de dictamen, antes existían discos por cada tipo de dictamen.
- Genera el disco magnético que contiene el dictamen fiscal, antes el proceso era manual.
- El disco magnético generado sólo contiene 4 ó 5 archivos, antes eran 14 archivos.
- Genera en forma automática la carta de presentación, la relación de archivos y las etiquetas del dictamen, antes estos procesos eran manuales.³
- Los anexos que contiene el dictamen son los mismos excepto por los anexos 15.1 y 15.2 que fueron adicionados y que corresponden a liquidaciones del IMSS (nuevas ramas de pago).

⇒ OBJETIVOS DE SIPRED

- Simplificar a los contribuyentes y a la Contaduría Pública Organizada (CPO) los métodos de captura, manejo, administración y generación de la información específica del dictamen fiscal.
- Promover la elaboración, distribución y uso de dictámenes prototipo para la CPO.
- Reducir al máximo el rechazo, sustitución y/o aclaración de la información del dictamen fiscal que presenta el contribuyente ante el SAT, por errores en la captura o incorrecta elaboración.

⇒ VENTAJAS DEL SIPRED

- La captura de los datos del contador público registrado y el representante legal, se hará una sola vez.
- En un solo sistema, se pueden capturar varias compañías (sujeto a la capacidad del disco duro)
- No se permite capturar en una celda información que no sea válida.
- SIPRED permite la elaboración y edición de fórmulas y sumatorias.
- Se podrán imprimir los anexos, uno por uno, o bien el dictamen completo, no es necesario dar rangos de impresión.
- El sistema permite elaborar cruces.

³ La carta de presentación y etiquetas se deben generar con herramientas fiscales.

- Elaboración de la Carátula de Presentación, relación de archivos, etiquetas, discos para la SHCP, copia de discos, dentro del mismo sistema.
- Diversas opciones de visualización, como lo son el separador de miles y el signo negativo o paréntesis.

⇒ *DESVENTAJAS DEL SIPRED*

- La elaboración de fórmulas resulta laboriosa.
- Los índices agregados, tienen numeración consecutiva, lo que resulta inconveniente para el sector financiero.
- No se permite editar los conceptos predefinidos.
- No es posible trabajar en dos máquinas a la vez sobre el mismo dictamen, ya que el SIPRED está diseñado para trabajar con un dictamen a la vez utilizando la misma máquina, ya que al dar de alta un dictamen se le asigna un número consecutivo y es controlado mediante este registro que no se puede cambiar; por lo tanto, no se puede trabajar con un mismo dictamen en dos máquinas a la vez.
- Se recomienda no cambiar de computadora, puesto que se podría perder información. (Dependiendo del número consecutivo del dictamen).
- La opción de Recálculo Automático, vuelve lenta a la máquina, por lo que es recomendable para efectos prácticos y de ahorro de tiempo, desactivar dicha opción, sin embargo, es importante hacer el recálculo manual durante la captura, y sobre todo, antes de grabar o cerrar los archivos.
- Al momento de importar las Notas a los Estados Financieros de Word, las notas se muestran en SIPRED desalineadas, por lo que es conveniente primero pasarlas a Excel y posteriormente importarlas al SIPRED.
- A la fecha no existe un verificador para los archivos generados en SIPRED.

⇒ *CONTENIDO DEL INSTRUCTIVO*

Acerca del instructivo para la elaboración de los dictámenes, fue publicado en el DOF del 20 de enero de 1999, y tiene la particularidad de que es un solo instructivo para todos los tipos de dictámenes fiscales, y se conforma de tres secciones, y de ellas dos se refieren a:

- a) Instructivo para la integración y presentación del disco, el cual se refiere a los lineamientos generales acerca del contenido, por cada anexo, y forma de presentar los dictámenes, de la información que debe incluirse en cada uno de los distintos formatos guía publicados.
- b) Instructivo de características para el llenado del disco, el que establece las particularidades específicas que deben observarse para la captura y procesamiento de la información a incluir en el disco magnético; y
- c) La tercera sección del instructivo, es el formato guía en el que debe incluirse la información correspondiente, y para ello fueron publicados los diversos formatos que deben ser utilizados para cada tipo de dictamen.

Los instructivos y formatos guía son parte de las reglas misceláneas que anualmente publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto al haberse dado a conocer en el mes de enero de 1999, se hizo necesario que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, publicadas en el DOF del 3 de marzo de 1999, a través del artículo tercero transitorio se precisara que el instructivo y formatos guía emitidos en el mes de enero del propio año, son los aplicables para los dictámenes fiscales del ejercicio 1998.

Ahora bien, para la captura y proceso de a información, es necesario que la persona que lo lleve a cabo tenga al alcance el DOF que le permita remitirse a los lineamientos estipulados por la autoridad para cumplir debidamente con esa función.

CAPÍTULO CUATRO

LA AUDITORÍA, SUSTENTO DEL DICTAMEN

4.1 ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, el contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas.

En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para determinar el grado de su confiabilidad.

Debido a la responsabilidad de carácter social que de esto deriva, el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.

Una auditoría es un examen independiente de los estados financieros u otros datos de los procesos contables del cliente, efectuado de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de activos de la entidad.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dado que no es práctico examinar todas las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- ⇒ los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable;
- ⇒ la importancia de los saldos o partidas a examinar y
- ⇒ el riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros

La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dada que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados.

4.2 FASES DE LA AUDITORÍA

La auditoría se lleva a cabo en diferentes fases, las cuales se mencionan a continuación:

- Aceptación y retención del trabajo
- Identificación de metas generales:
 - Eficiencia
 - Opinión sobre los estados financieros: errores, irregularidades.
 - Valor para el cliente
- Obtener y evaluar la información inicial
 - Entender el negocio
 - Considerar la estructura del control interno
 - Identificar las expectativas del cliente
 - Considerar la materialidad
- Análisis de riesgos generales
 - Evaluar el impacto de los factores generales
 - Establecer el enfoque global de auditoría
 - Decidir la coordinación y oportunidad
- Análisis de riesgos específicos
 - Identificar las cuentas y transacciones que deben ser probadas
 - Identificar los tipos de errores en los estados financieros
 - Identificar los indicadores de riesgo
 - Seleccionar los controles mitigantes sobre los que se va a confiar
 - Desarrollar procedimientos para probar los controles mitigantes
 - Medir el riesgo remanente que debe ser probado a través de pruebas sustantivas
- Desarrollar un plan-programa de trabajo de auditoría eficaz y eficiente
 - Procedimientos de auditoría que van a emplearse, extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.
 - Reflejar en un documento las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñaron como resultado de la evaluación de control interno.

- Realizar las pruebas de auditoría
 - Pruebas de los controles, que son pruebas diseñadas para comprobar que los procedimientos de control interno están en operación durante el periodo auditado.
 - Pruebas sustantivas, son aquellas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.
- Evaluar y comunicar los resultados de auditoría
 - Informes externos
 - Informes internos

4.3 ALCANCES DE AUDITORÍA

Para el desarrollo de la auditoría se deberán definir los alcances de auditoría:

- Error tolerable: La magnitud del error que el auditor busca detectar mediante la realización de pruebas a una cuenta individual o grupo de cuentas relacionadas.
- Perfil del cliente y resumen de eventos.
- Revisión del desempeño de los estados financieros.
- Asiento Diario de Ajuste Propuesto, es un asiento de diario propuesto para corregir un error o una irregularidad que, si es aceptado por el cliente, es ingresado a los registros contables para corregir los saldos de las cuentas contables. Generalmente afecta el estado de pérdidas y ganancias o el patrimonio neto.
- Asiento Diario de Reclasificación Propuesto, es un asiento propuesto que, si es aceptado por el cliente, transfiere saldos de cuentas entre rubros en un solo estado financiero y no es reconocido en los registros contables. Generalmente no afecta el estado de pérdidas y ganancias o el patrimonio neto.
- Alcance de Ajustes Propuestos: Importe por el cual o a partir del cual los ajustes serán propuestos.
- Alcance de Reclasificación: Importe por el cual o a partir del cual las reclasificaciones individuales serán propuestas.
- Comprobación de documentación.

4.4 LOS PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORÍA

Constituyen la documentación preparada por el auditor, así como la que le fue suministrada por el cliente o terceras personas, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

El propósito de los papeles de trabajo es proporcionar una visión general de la organización de la organización y documentación de los papeles de trabajo, y resalta la importancia de una documentación clara, concisa y eficiente, incluyendo los siguientes puntos:

- Organización y contenido de los archivos de auditoría
- Contenido, propósito y uso de los programas de trabajo
- Habilidades básicas para documentación: indexación, cruces de referencias, marcas, explicación en notas y conclusiones
- Documentación de ajustes y reclasificaciones

Razones Para la Documentación

- Cumplir con los requerimientos profesionales y del país.
- Soportar la confianza que se depositará sobre la evaluación de controles y pruebas en el futuro o la documentación de pruebas complejas.
- Facilitar el proceso de revisión y supervisión
- Riesgo significativo
- Soporte de la opinión
- Fundamenta el trabajo realizado
- Soporte para revisiones futuras

La meta de la documentación es calidad y eficiencia, no volumen.

Riesgos de una organización y documentación inadecuadas

- Soporte inadecuado
- Impacto negativo en posibles litigios
- Auditoría ineficiente

El legajo de papeles está comprendido por un archivo permanente de auditoría y por un legajo de papeles de trabajo del ejercicio.

El Archivo Permanente de Auditoría mantiene en un solo archivo todo el material que será utilizado en la auditoría del ejercicio y en auditorías posteriores.

Contenido de un archivo permanente de auditoría

- Actas constitutivas de la compañía
- Contratos y acuerdos importantes
- Planes a largo plazo de la Compañía
- Información adicional

Muchas veces contiene sólo extractos relevantes de contratos / documentos y las conclusiones alcanzadas.

Propósito de un archivo permanente de auditoría

- Eliminar revisiones redundantes y verificaciones sobre los mismos documentos en la auditoría presente y en las futuras.
- Mantiene en un sólo sitio el material a ser utilizado en próximas auditorías.

Los Papeles de Trabajo del Ejercicio contiene información relacionada únicamente a la auditoría del presente ejercicio. Mantiene juntos todos los documentos necesarios y análisis de información relacionados con la auditoría del presente ejercicio, incluyendo la documentación de todos los problemas significativos surgidos y su resolución. Refleja que todos los procedimientos de auditoría fueron llevados a cabo de acuerdo con los estándares profesionales. Contiene las conclusiones alcanzadas durante el trabajo de auditoría del presente ejercicio.

Contenido de un legajo de papeles del ejercicio

- Plancamiento y evaluación de riesgo y controles
- Administración del trabajo

- Trabajo de otros
- Información financiera
- Cédulas sumarias y pruebas sustantivas

Propósito del legajo de papeles del ejercicio

- Mantener juntos todos los documentos y análisis de información relacionadas con la auditoría del presente ejercicio.
- Reflejar que todos los procedimientos de auditoría fueron llevados a cabo de acuerdo con los estándares profesionales.
- Conservar las conclusiones alcanzadas para el trabajo de auditoría del presente ejercicio.

Secciones del Legajo de Papeles de Trabajo del Ejercicio

- Plancamiento y evaluación de riesgo y controles
 - Programa de trabajo
 - Resumen del riesgo de auditoría
- Administración del trabajo
 - Programa de trabajo
 - Carta arreglo
 - Estimación de honorarios
 - Controles de tiempos
 - Control de papeles preparados por la compañía.
 - Control de confirmaciones
- Ciclos de procesamiento de transacciones
 - Pruebas de control interno
- Trabajo de otros (terceros)
 - Trabajo de los auditores internos
 - Trabajo de otros auditores
 - Trabajo de especialistas
 - Trabajo referido a otras oficinas
- Información financiera
 - Programa de Trabajo
 - Activo.
 - Pasivo y Capital
 - Pérdidas y ganancias
 - Ajustes
 - Reclasificaciones
 - Ajustes del cliente
 - Estado de origen y aplicación de fondos
 - Carta de presentación Estados financieros firmados
 - Balanza firmada por el cliente
- Cédulas sumarias y pruebas sustantivas
 - Cédulas de detalle y memoranda
 - Activo
 - Efectivo
 - Cuentas por Cobrar
 - Inventarios
 - Pagos Anticipados y Otros Activos
 - Cuentas por Cobrar a Intercompañías
 - Inversiones
 - Propiedad, Planta y Equipo

- Depreciación Acumulada
- Intangibles
- Otros Activos a Largo Plazo
- Pasivo y Capital
 - Documentos por Pagar a Corto Plazo
 - Cuentas por Pagar
 - Pasivos Acumulados
 - Otros Pasivos a Corto Plazo
 - Impuesto sobre las Ganancias
 - Revisión de Eventos Subsecuentes, Aspectos Legales, Pasivos Contingentes
 - Cuentas por Pagar a Intercompañías
 - Deuda a largo Plazo
 - Otras Deudas a Largo Plazo
- Patrimonio Neto
- Actas
- Pérdidas y Ganancias
 - Ventas
 - Costo de Ventas
 - Gastos de Operación
 - Otros Ingresos
 - Otros Gastos
 - Provisión para Impuesto Sobre las Ganancias

Contenido de una cédula de auditoría

Nombre del cliente
 Título descriptivo
 Fecha de la auditoría
 Código de indexación
 Firma y fecha
 Fuente de la información presentada (en caso de ser aplicable)
 Referencias cruzadas (de ser necesarias)
 Trabajo de auditoría efectuado

Técnicas para la documentación del trabajo

- Indexar: asignar una letra o número a cada cédula de los papeles de trabajo, identificándolas por cuentas y en concordancia con el orden de los papeles de trabajo.
- Hacer cruces de referencia. Dos propósitos: exactitud y demostrar interrelación. Hay dos tipos de cruces de referencia: internos y externos.
- Marcas: Representan símbolos utilizados para hacer referencia a una explicación de un trabajo terminado. Explican que el trabajo fue realizado de un modo específico. Eliminan la necesidad de escribir explicaciones repetitivas.
- Notas generales. Se aplican a la cédula entera.
- Explicaciones en notas. Documentar y explicar excepciones y conceptos inusuales. Pueden ser documentadas en el programa o en el papel de trabajo.
- Conclusiones. Hay varios tipos de conclusiones:
 - conclusiones sobre los estados financieros tomados en su conjunto
 - conclusiones explícitas relacionadas con fraude y empresa en marcha
 - conclusiones sobre ajustes y reclasificaciones pasadas
 - conclusiones sobre la resolución de problemas significativos de auditoría

conclusiones sobre la disposición de excepciones en las pruebas de auditoría que no son obviamente inmatrimiales o de naturaleza no corriente

- Puntos para exposición en notas.

Programas de Trabajo

El elaborar los programas de trabajo equipo de trabajo se guía en el desarrollo de las pruebas de auditoría.

Para que un programa de trabajo sea efectivo, debe cubrir los siguientes elementos:

- Responder a riesgos en el proceso de planeamiento
- Actuar como un sustituto para las ayudas de la práctica en áreas de bajo riesgo
- Puede servir como un vehículo para comunicar las expectativas de tiempo
- Incluir los procedimientos del cliente
- Incorporar cualquier nota general
- Documentar los resultados del trabajo realizado
- Reforzar qué trabajo hacer y cómo hacerlo

Y para cumplir con lo anterior, un programa de trabajo debe contener lo siguiente:

- Procedimientos de la compañía e información
- Objetivos de auditoría, es decir, los riesgos a ser cubiertos
- Procedimientos de la auditoría, pruebas y alcances a aplicar
- Desarrollo y resultados del trabajo
- Conclusiones

Propósito de un programa de trabajo

- Establecer un enfoque ordenado y planeado de una auditoría
- Registrar un bosquejo de los procedimientos contables del cliente
- Registrar los procedimientos de auditoría a ser efectuados
- Proporcionar una documentación del trabajo efectuado
- Controlar el desarrollo del plan de auditoría durante las pruebas que se efectúen

Tipos de puntos para la gerencia

- Puntos sobre control interno
- Puntos de negocio
- Documentación del Control de los Problemas de Auditoría
- Preparada para factores de riesgo significativos e identificados a través del proceso de planeamiento.

Riesgo

El riesgo de la auditoría no es el riesgo de que los estados estén mal, sino de que emitamos una opinión inadecuada. Representa el riesgo de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad en exceso a la importancia relativa: este riesgo está integrado por el efecto combinado de los siguientes riesgos:

- El riesgo inherente es la posibilidad de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro, o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.

- El riesgo de control es el riesgo de que errores materiales no sean prevenidos o detectados y corregidos oportunamente por la estructura de control interno del cliente.
- El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría aplicados no detecten errores materiales.

Se debe diseñar la auditoría para cubrir el riesgo. A mayor riesgo en la auditoría, las pruebas son máximas y cuando más bajo es el riesgo las pruebas son mínimas.

Materialidad

El riesgo debe ser mirado en términos de materialidad, como el nivel de error que podría tener un efecto en la decisión de los usuarios de los estados financieros.

La magnitud de una omisión o error en la información contable que, a la luz de las circunstancias, hace probable que el juicio de una persona razonable, basándose en dicha información, pudiera haber cambiado o haber sido influenciada por la omisión o el error.

Evaluación de la materialidad

- Experiencia
- Ambiente de control
- Eventos actuales

Los atributos significativos y las técnicas sobre el ambiente de control gerencial del cliente, que deberán ser evaluados son:

- Información sobre el ambiente externo
- Información interna
- Uso efectivo de la información externa e interna
- Efectiva definición, comunicación y monitoreo de responsabilidad y autoridad
- Capacidad del personal de dirección y de supervisión
- Efectividad de la administración de fondos
- Suficiencia de la salvaguarda física
- Actitud positiva de la dirección respecto de los informes financieros y los controles internos
- Efectivo control de la dirección sobre las funciones de PED (procesamiento electrónico de datos)
- Información para identificar deudas, compromisos y contingencias.

Tipos de errores

- Existencia u ocurrencia
- Integridad
- Exactitud
- Valuación
- Derechos y obligaciones
- Presentación y exposición

4.5 EVIDENCIAS DE AUDITORIA

El equipo de auditoría conduce pruebas para obtener evidencia material competente que provee bases para la opinión.

Es importante que el equipo de auditoría obtenga evidencia suficiente y competente sobre la cual respaldar su opinión sobre los estados financieros u otra información que esté siendo auditada.

La evidencia es algo que proporciona la prueba o el soporte.

Evidencia material

Datos contables fundamentales

Libros de registro original

Mayor general y mayores auxiliares

Manuales de contabilidad

Papeles de trabajo

Análisis de cuentas

Cálculos

Conciliaciones

Información de verificación

Documentos como:

Cheques

Facturas

Contratos

Autorizaciones

Mínutas de juntas

Confirmaciones

Manifestaciones escritas

Correspondencia

Información obtenida por entrevistas, observación y observación física.

Características de la evidencia material

- Debe ser suficiente, de acuerdo al Alcance de auditoría y al Juicio profesional y
- Debe ser competente, es decir, ser válida y relevante

4.6 PRUEBAS DE AUDITORÍA

El ambiente de control determina la cantidad de las pruebas sustantivas o de las pruebas de los controles.

Si existe un ambiente de control débil, entonces, en principio, se efectuarán pruebas sustantivas.

Si existe un ambiente de control fuerte, entonces existe una posibilidad de confiar en los controles, lo que consiste en aplicar más pruebas de los controles y menos pruebas sustantivas.

El equipo de auditoría, para opinar sobre los estados financieros, requiere evidencia competente que soporte los estados financieros y que consiste en lo siguiente: datos contables fundamentales e información comprobatoria

- Prueba de controles

Son procedimientos efectuados para determinar si una técnica de control que mitiga el riesgo de errores materiales está operando eficientemente durante el período auditado.

- Pruebas sustantivas

Son efectuadas para detectar errores en las transacciones y saldos de las cuentas. Estas pruebas incluyen procedimientos analíticos y pruebas de detalle.

- Procedimientos de revisión analítica

- Comparaciones

- Índices

- Pruebas Predictivas

- Pruebas de detalle

- Comprobación de documentos

- Circularización a terceros

- Observación de activos

- Pruebas de conciliaciones

- Análisis de cuentas

- Cálculos y pruebas de exactitud aritmética

- Pruebas de excepción

- Consultas

- Pruebas de valuación (valoración)

- Lectura de los estados financieros

- Lectura de minutas de juntas (Directorio, Comité financiero)

Proceso de comprobación de documentos

- Documento apropiado: original de un tercero.
- Exactitud aritmética: cálculos.
- Registrado apropiadamente: en el mayor general, en los mayores auxiliares.
- Autorización apropiada.
- Fecha: factura corriente, año correcto, dentro de un período razonable.
- Contenido apropiado: en nombre de la compañía.
- Revisión de la razonabilidad: basado en el conocimiento del negocio.
- Consistencia: entre los documentos de soporte revisados.

4.7 REQUERIMIENTOS INFORMATIVOS PARA EL DICTAMEN FISCAL

Para efectos de la elaboración del dictamen fiscal, el cual se debe elaborar en el sistema distribuido por el Servicio de Administración Tributaria SAT y que se llama Sistema para la Presentación del Dictamen fiscal, y considerando que con este sistema la autoridad podrá revisar más rápido y de una forma electrónica el

dictamen fiscal y por lo tanto emitir requerimientos de información sobre las cifras incluidas en el dictamen fiscal de una forma más rápida, se considera necesario hacer las siguientes observaciones con relación a la documentación y soporte de las cifras que se incluyen en los papeles de trabajo del dictamen fiscal.

Es recomendable que los papeles del dictamen fiscal se elaboren por separado, o en caso de ser una compañía pequeña, que mínimo se incluya en los papeles de trabajo una copia del dictamen fiscal definitivo, ligado totalmente a los papeles de trabajo.

Así mismo los papeles de trabajo deben estar revisados por el encargado y el gerente responsable de la auditoría para pasarlos a cotejo.

Se deben incluir en los papeles de trabajo, antes mencionados todas las integraciones realizadas para presentar las cifras que se incluyen en el dictamen fiscal.

Si la compañía tiene pérdidas fiscales y amortiza una parte o todas en el ejercicio, se debe incluir en los papeles de trabajo la cédula donde se determina el importe de la pérdida por amortizar así mismo se deberá incluir copia de la declaración anual definitiva correspondiente a cada uno de los ejercicios donde se generó la pérdida fiscal y donde se aplicó la misma.

Si la compañía realiza una disminución de capital se deberá incluir en los papeles de trabajo el cálculo fiscal y la documentación soporte correspondiente.

Si la compañía paga dividendos se debe solicitar el cálculo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (UFIN), así mismo, se debe incluir en los papeles de trabajo el soporte correspondiente a cada concepto. Por ejemplo: actas de asamblea de accionistas, declaraciones, copia de los cheques y de los estados de cuenta bancarios.

Cuando la compañía realice venta de acciones se deberá obtener el cálculo del costo fiscal de acciones, incluyendo en los papeles de trabajo la documentación correspondiente. Por ejemplo: contratos, actas de asamblea de accionistas, declaraciones, constancia de la información para determinar el costo fiscal firmada por el representante legal.

Incluir en los papeles de trabajo copia de las declaraciones correspondientes al ejercicio dictaminado, las cuales deberán coincidir con los archivos del dictamen.

Para soportar las cifras que se incluyen en el anexo "contribuciones por pagar al cierre del ejercicio", se debe incluir en los papeles de trabajo del dictamen fiscal, una copia de las declaraciones pagadas posterior al cierre del año.

Incluir el cálculo correspondiente a los pagos provisionales del ISR por cada uno de los meses, aún y cuando, no se revisen todos los pagos, incluir así mismo los cálculos en su caso, del ajuste a los pagos provisionales, también se debe incluir la determinación del IVA a cargo o a favor cada mes, esta cédula debe incluir los ingresos afectos a las diferentes tasas.

En el caso de que existan ingresos exentos debe verificarse si aplica el prorrateo del IVA acreditable.

Si la compañía realizó pagos al extranjero durante el ejercicio, se debe incluir en los papeles de trabajo copia de la documentación respectiva.

Con relación a las conciliaciones de sueldos las cuales ya no se incluyen en el dictamen fiscal, se debe seguir solicitando, e incluir en los papeles de trabajo el soporte correspondiente a cada una de las partidas de conciliación y revisar la razonabilidad de cada una.

Si la compañía presentó declaratoria de IVA durante el ejercicio se deberá abrir un renglón en el anexo 11, y el concepto "Devoluciones solicitadas por declaratoria", así mismo como soporte se debe incluir en los papeles de trabajo copia de cada una de las declaratorias emitidas.

Incluir en los papeles de trabajo la determinación al 100% del componente inflacionario, debiendo ligar las cifras del último mes del periodo revisado, contra las cifras finales de los estados financieros, lo anterior debido a que la autoridad fiscal lo requiere normalmente en las revisiones que realiza a nuestros papeles de trabajo.

Por lo que respecta a las fusiones o escisiones de sociedades, se deberá incluir, ya sea en las notas a los estados financieros o dentro del informe de la situación fiscal, como un evento que debe repetirse por el año dictaminado y el siguiente.

En los casos en que exista fluctuación cambiaria en las compañías la misma debe ser revisada con cierto alcance. Por lo tanto debemos incluir en papeles de trabajo y revisar lo siguiente:

- ⇒ Determinación de la fluctuación cambiaria para ISR y PTU, así como el porcentaje revisado.
- ⇒ Tipos de cambio utilizados para determinar la fluctuación cambiaria.
- ⇒ Así mismo debe considerarse que para el cálculo de la PTU la fluctuación cambiaria acumulable o Deducible es la exigible.

Papeles de trabajo en donde se encuentre debidamente integrado el costo de ventas, esto con la finalidad de no tener omisiones en las compras y gastos de fabricación.

Papeles de trabajo así como los avisos de compensación o devolución de cualquier saldo a favor del ejercicio.

Cuando la compañía vaya a emitir dictamen de contador público para efectos del Seguro Social en el informe se deberá incluir el párrafo al respecto.

En caso de maquiladoras se debe mencionar la opción que se aplicó para la determinación de su resultado fiscal, ya sea, estudio de precios de transferencia o el 5% de utilidad fiscal del promedio de los activos.

REQUERIMIENTO DE INFORMACION

Información general de la compañía, del contador y del representante legal. Utilizada para llenar los registros correspondientes en SIPRED.

Estados Financieros y sus notas firmados o balanza final con ajustes, así como las cifras históricas y su efecto de reexpresión.

Integraciones de gastos según el dictamen.

Cálculo del Impuesto al Activo.

Integración de los pagos realizados por honorarios, arrendamientos e intereses, incluyendo su retención.

Integración de todos los pedimentos de importación y exportación obtenidos

Relación y documentación relativa a pagos en el extranjero.

Relación de las contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Conciliación contable-fiscal definitiva.

Integración de los ingresos afectos al IVA.

Integración de los ingresos afectos al IEPYS.

Cálculo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Cálculo de la amortización de pérdidas fiscales.

Relación de los impuestos y contribuciones pagados durante el ejercicio por cada periodo de pago.

Conciliación de sueldos. (IMSS, SAR, INFONAVIT e ISPT).

Relación de dividendos pagados.
Relación de devolución de IVA por declaratorias.
Relación de devoluciones y compensaciones efectuadas en el ejercicio.
Cálculo de la cuenta de capital de aportación.
Cálculo de la ganancia o pérdida fiscal en venta de acciones.
Copias de declaración anual y anuales informativas.
Copias de declaraciones provisionales.
Cálculos de los pagos provisionales de ISR, IMPAC, IVA, IEPYS e ISAN.
Determinación de ingresos exentos para IVA.
Estado de costo de producción y venta.

Para compañías controladoras se debe solicitar la información siguiente:

Relación de contribuciones.
Cálculo del Impuesto al Activo.
Resumen de Consolidación.
Determinación del resultado fiscal.
Conceptos especiales de consolidación que se suman y que se restan.

Se requiere revelación en el dictamen de:

Fusiones y escisiones.
Uso de decretos y estímulos fiscales.
Operaciones con partes relacionadas: estudio de precios o 5% sobre valor de activos.
Operaciones en paraísos fiscales.

4.8 TRABAJO PARA SOPORTE DE DICTAMEN FISCAL

ACTIVO

INVERSIONES EN VALORES EN EL PAIS

1. Vaucheo de retenciones de ISR de instituciones de crédito, casas de bolsa.
2. Verificar la creación de la cuenta por cobrar por dichas retenciones.
3. Verificar que no se registren netas de intereses ganados.

INVERSIONES EN EL EXTRANJERO

1. Verificar que no se registren netas de intereses ganados o dividendos.
2. Verificar que la retención en el extranjero se registre como cuentas por cobrar o gastos no deducibles.
3. Verificar si existen inversiones de baja imposición fiscal.

PRESTAMOS A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS

1. Obtener la política de préstamo a empleados.
2. Revisar que la tasa pactada sea igual o superior al CPP, en caso contrario aplicar el Art. 78-A de la Ley de ISR.
3. Verificar el cobro de IVA sobre los intereses.

PRESTAMOS A ACCIONISTAS E INTERCOMPAÑIAS

1. Verificar y documentar las condiciones en que se otorgaron (sobre bases de mercado-cobro de intereses, plazos, etc.) y determina si son dividendos fictos.

CUENTAS INCOBRABLES Y/O QUEBRANTOS

Integración de las aplicaciones de Cuentas Incobrables y de los Quebrantos cargados a resultados durante el ejercicio, documentando:

- a) Procedimiento de revisión.
- b) Alcance.
- c) Análisis conceptual de los más importantes.
- d) Evidencia (copia fotostática) de la deducibilidad de las partidas más importantes del ejercicio.

ARRENDADORAS FINANCIERAS

Evidencia de pruebas sustantivas sobre tablas de amortización.

FACTORAJE FINANCIERO

Evidencia de cumplimiento de obligación de dar aviso a deudores por cesión de derechos de cartera (de acuerdo al CFF).

FIDEICOMISOS DE FONDOS DE PENSIONES Y JUBILACIONES Y DE TECNOLOGIA

Evidencia de:

1. Que los instrumentos de inversión de dichos fondos cumplen los requisitos de Ley.
2. Soporte de retiro o aplicación de dichos fondos.
3. Registro contable de dicho retiro o aplicación a dichos fondos.
4. Cumplimiento de los requerimientos fiscales en cada caso.

PASIVO

PRESTAMOS BANCARIOS

1. Evidencia de:
 - a) Garantías
 - b) Avaes
 - c) Garantías por parte de otras compañías del grupo.
2. Verificar exigibilidad de intereses, así como correcta retención de ISR por pagos al extranjero (de acuerdo al art. 154 de la Ley o tratados para evitar doble tributación).

REGALIAS Y ASISTENCIA TECNICA

1. Verificar exigibilidad de la contraprestación.
2. Verificar correcta retención de ISR por pagos al extranjero (de acuerdo al art. 156 de la Ley o tratados para evitar doble tributación).

PROVISIONES

1. Análisis de saldos de provisiones al cierre del ejercicio.
2. Análisis de eventos subsecuentes a marzo del siguiente año.

PASIVOS POR IMPUESTOS POR PAGAR

1. Integración de los pasivos al cierre.
2. Análisis de pagos posteriores de enero al año siguiente, explicando excesos e insuficiencias, independientemente de su materialidad.
3. En caso de excesos de pasivos (por contribuciones deducibles. IMSS, INFONAVIT, SAR, etc.), conciliarse como no deducibles.

CONCILIACION CONTABLE FISCAL

1. Incluir la conciliación definitiva.
2. Incluir soporte de todas las partidas, entre otras:
 - a) Componente inflacionario.
 - b) Integración mensual de intereses, que se enfrentaron al componente inflacionario (ligados a resultados).
 - c) Determinación de depreciación y amortización fiscal, ligando montos originales históricos contra la sumaria de activo fijo indicando:
 - Tasas de depreciación aplicadas (de acuerdo a la Ley).
 - En su caso, estímulos aplicados por la Compañía.
 - d) Cálculo fiscal de bajas de activo fijo del año, ligando el monto original de la inversión contra la cédula sumaria de activo fijo.
 - e) Registro de los activos por los que se tomó la deducción inmediata (de acuerdo al art. 51 de la Ley del ISR).
 - f) Integración de los gastos no deducibles.
 - g) Por las reservas de pasivo:
 - Determinación de su efecto fiscal.
 - Ligar contra resultados los incrementos.
 - Documentar evidencia de soporte para su deducibilidad.
 - h) En caso de enajenación de acciones, dejar evidencia del cálculo del resultado fiscal por dicha enajenación.
3. Verificar que se incluyan todos los ajustes de auditoría.
4. Incluir copia fotostática de la declaración anual.
5. Dejar evidencia de que la Compañía haya presentado las siguientes declaraciones informativas (de acuerdo al art. 58 de la Ley):
 - a) Honorarios
 - b) Arrendamiento
 - c) Pagos al extranjero
 - d) Inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal
 - e) Por préstamos obtenidos del extranjero
 - f) etc.

PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Obtener el "Carry Forward" de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (art. 55 de la ley del ISR).

IMPUESTO AL ACTIVO

1. Dejar evidencia del cálculo definitivo.
2. En caso de aplicar el artículo 5-A (4to. Ejercicio anterior), dejar evidencia de :
 - a) Dicho cálculo
 - b) Alcance de nuestra revisión
 - c) Cálculo del IMPAC del propio año.
3. En su caso, obtener el "Carry Back" del IMPAC y el "Carry Forward" del ISR pagado de ejercicios anteriores, de conformidad con el art. 9 de la Ley del IMPAC.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Prueba global del IVA, ligada los conceptos de ingresos y actividades (entre otras importación de servicios).
2. Por el IVA acreditable del ejercicio, dejar evidencia de:
 - a) Procedimiento seguido para cerciorarse de la razonabilidad del IVA acreditable.
 - b) Porcentaje de alcance.
 - c) En su caso, determinación del factor de acreditamiento y procedimiento de revisión.

PAGOS PROVISIONALES DE ISR, IMPAC, IVA, AJUSTE DE ISR Y RETENCIONES DE ISR

1. Incluir vaucheo de pagos provisionales de declaraciones múltiples, incluyendo complementarias.
2. En relación a pagos provisionales y ajuste de ISR e IMPAC:
 - a) Copia de la determinación de los pagos de uno o dos meses del ejercicio y del ajuste de ISR.
 - b) Determinación del factor (verificando cumplimiento de disposiciones fiscales).
 - c) Dejar evidencia del procedimiento de revisión del cálculo de los pagos provisionales (ingresos) y del ajuste de ISR.
 - d) Incluir copia de la declaración anual definitiva del ejercicio anterior.
3. Determinar si la compañía fue responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero.
4. Análisis de pagos en parcialidades.

OTROS PAGOS PROVISIONALES

Incluir vaucheo de otros pagos provisionales, entre otros, IMSS, SAR, INFONAVIT, 2% sobre nóminas y/o impuestos estatales sobre nóminas.

HONORARIOS Y ARRENDAMIENTO

1. Incluir prueba global de pagos a personas físicas por concepto de honorarios y arrendamiento.
2. Ligar a resultados y al pasivo correspondiente (separando lo pagado a personas morales y a extranjeros).
3. Amarrar el importe de retenciones de ISR efectuadas por la compañía por cada uno de los conceptos

SUELDOS

1. Pruebas globales de sueldos, ISR sobre sueldos, IMSS, SAR, INFONAVIT.
2. Revisar su correcta determinación y ligar contra resultados cada uno de los conceptos incluidos.
3. Dejar evidencia de la revisión del % del subsidio acreditable.

DECLARACIONES ANUALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Indicar si se presentaron declaraciones complementarias de ejercicios anteriores, después de haber emitido el dictamen fiscal correspondiente y los renglones o partidas que se modificaron.

OFICIOS DE AUTORIZACION Y ESTIMULOS O DECRETOS

1. En relación a oficios obtenidos durante el año indicar los oficios obtenidos durante el ejercicio por parte de la SHCP, respecto a tratamientos fiscales y/o reducción de pagos provisionales, y obtener copia de dichos oficios.
2. Hacer mención de estímulos o decretos que aplicó la compañía durante el ejercicio, dejando evidencia del cumplimiento de los requerimientos para su aplicación (aviso, límites de ingresos, etc.).

PARTICIPACION DE UTILIDADES A TRABAJADORES

Dejar evidencia de lo siguiente:

- a) Revisión del cálculo de la PTU.
- b) Cumplimiento con el requisito del acta de la comisión mixta (subsecuente).
- c) Pago oportuno.
- d) Ajuste por complementaria de años anteriores.

CAPITAL CONTABLE

ACTAS DE ASAMBLEA

Incluir en papeles de trabajo todas las copias de actas de asamblea realizadas durante el año o un resumen de los acuerdos (en el caso de reducciones de capital, revisar y dejar evidencia del cumplimiento de las disposiciones de los arts. 120 y 121 de la Ley).

CUFIN Y CUCA

Incluir la determinación de la cuenta CUFIN y de la Cuenta de Capital de Aportación actualizado (CUCA), indicando:

- a) Procedimiento de revisión.
- b) Porcentaje de alcance.
- c) Verificación de requerimientos fiscales.

DIVIDENDOS PAGADOS

Verificar que el pago provenga de la CUFIN.
En caso contrario verificar la retención de ISR.

FUSIONES Y ESCISIONES

1. Dejar evidencia de que la Compañía cumple con todos los requisitos de no enajenación a que se refiere el CFF y su reglamento.
2. Obtener la información que se debe incluir al dictamen fiscal en estos casos, de conformidad con el artículo 51 incisos g) y h) de la fracción III del Reglamento de Código Fiscal de la Federación.

CAMBIO DE ACCIONISTAS DE LA COMPAÑÍA

1. Dejar evidencia del tratamiento fiscal aplicado.
2. En el caso de enajenación de acciones, emitidas por la Compañía, por parte de sus accionistas, ya sea en México o en el extranjero.

RESULTADOS

INGRESOS

1. Verificar que los ingresos se están acumulando de conformidad con el art. 16 y 16-A de la LISR (anticipos de clientes).

2. Verificar que se emitan facturas con los requisitos fiscales por todos los ingresos (corte de formas).

DEDUCCIONES

1. Obtener el estado de costo de producción y ventas analítico, ligando cada uno de los conceptos incluidos.
2. Donativos- Solicitar integración y verificar el cumplimiento de los requisitos fiscales.
3. Hacer un análisis de los planes de previsión social de la compañía y el cumplimiento de los requisitos fiscales.
4. En su caso, obtener y revisar la determinación del resultado fiscal consolidado y un "Carry Forward" de las partidas especiales de consolidación.

COMPRAS

1. Solicitar integración mensual de compras deducibles en el ejercicio, separando nacionales y de importación.
2. De acuerdo al volumen de operaciones, determinar el alcance de revisión a través de vaucéo, mencionando:
 - a) Procedimiento de revisión.
 - b) Porcentaje de alcance.
3. Amarre global de la cifra final de compras contra el costo de ventas.

CONTRATOS

Verificar que se tengan todos los contratos vigentes.

GASTOS OPERATIVOS

1. Integración de los diferentes gastos operativos de la Compañía (fabricación, administración, venta, mercadotecnia, otros).
2. Revisión documental de las principales cuentas de los gastos operativos, de acuerdo al giro del negocio, cubriendo los siguientes aspectos:
 - a) evidencia de los procedimientos de revisión.
 - b) Porcentaje de alcance.
 - c) Conclusiones.
3. En la revisión documental, cubrir los siguientes requisitos:
 - a) Alcance de revisión representativo.
 - b) Evidencia de Pago, comprobante con requisitos fiscales, autorización y motivo del gasto.
 - c) Por los gastos de viaje y de renta de avión (Taxi aéreo), obtener la política de gastos de viaje, dejando evidencia de nuestra revisión respecto de los límites establecidos por la LISR para este tipo de gastos, arts. 25 frac. VI y XIV de la Ley.
 - d) Por las subsecuentes de "Otros gastos" y "No deducibles", realizar revisión documental como se describe en el punto anterior.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍAS

1. Verificar que tengan una razón de negocios, así como que se realicen a valor de mercado.
2. Determinar si hay un estudio de precios de transferencia y las conclusiones del mismo (arts. 64-A y 65 de la Ley).
3. Análisis de saldos y transacciones con accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO

Solicitar integración mensual tanto de los intereses a favor, de la utilidad cambiaria como de los intereses a cargo y de la pérdida cambiaria y realizar la revisión correspondiente.

CONCLUSIÓN

Todo licenciado en Contaduría para tener éxito en su trabajo debe reconocer las responsabilidades de su profesión. Asimismo, siempre debe asumir una actitud independiente, puesto que en primer término requiere una integridad personal. Los actos que violan la integridad son considerados como un desprestigio para la profesión y son sancionados por las Comisiones y por los Consejos de las sociedades de Contadores Públicos.

Entre otros actos denigrantes, figuran: el emitir un dictamen sin antes efectuar un examen; deliberadamente ocultar un hecho material; o, permitir que datos necesarios para la razonabilidad de la exposición sean omitidos en los estados financieros.

En todo trabajo de auditoría, el Licenciado en Contaduría debe resumir y ejercitar, como un deber, toda la capacidad que posee con un cuidado y diligencia razonables.

El auditor es legalmente responsable de todos los actos fraudulentos que en su trabajo cometan él mismo o su personal, así como de la negligencia en su desempeño. Y tiene la obligación de realizar una auditoría técnicamente aceptable, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Sin embargo, el auditor independiente no está obligado a descubrir en una auditoría actos fraudulentos. Sólo es legalmente responsable cuando se presume negligencia de su parte en la ejecución de una auditoría que se realizó por debajo de lo establecido a las normas exigidas, en la cual con apego a las Normas de Auditoría habrían puesto al descubierto el fraude.

El dictamen fiscal debe seguir constituyendo un documento que aporte credibilidad acerca de la forma en que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, y también debe contribuir en lo siguiente:

- a. Proporcionar información que permita generar una estadística tributaria.
- b. Contener calidad y no cantidad de información; por ello debe buscarse simplificar su contenido.
- c. Ser un instrumento ágil para la fiscalización.
- d. Evitar duplicidad en la fiscalización que le practica al contribuyente la federación y los estados.
- e. Minimizar los costos de fiscalización de la autoridad respectiva.
- f. Aprovechar al máximo la informática para dar agilidad al llenado; y, por supuesto sea más rápido para la autoridad revisarlo.

A su vez es importante mencionar que la práctica de emitir el dictamen fiscal se enfrenta a problemas como

- a. Los constantes cambios en las leyes fiscales y la imprecisión de que adolecen, originan grandes riesgos, tanto en la dictaminación financiera como en la fiscal.
- b. Divergencia de criterio entre el fisco y el contador público, resultado de lo cambiante de las disposiciones.
- c. En el caso de estados financieros consolidados, las autoridades tienen facultades para estimar impuestos en transacciones intercompañías, procesos que en muchas ocasiones son subjetivos y dan lugar a diferencias de criterio inconciliables.
- d. En ocasiones el fisco interpreta la planeación fiscal como si fuera una actividad delictiva, a pesar de que es legítimo tratar de reducir los impuestos dentro de la ley.

Como se ha mencionado, el dictamen fiscal se ha constituido en un elemento útil de fiscalización indirecta para la autoridad; sin embargo, en los últimos años ha ocurrido que a los contribuyentes dictaminados es a los que se les ha intensificado la vigilancia por parte de las autoridades fiscales.

Las formas en que se ha dado esa fiscalización han sido principalmente a través de solicitar información excesiva al contador público sobre la auditoría practicada, incluso se le pide la documentación original; también llega a ocurrir que se le requiere al contador público revise aspectos diferentes a los que cubrió en sus pruebas de auditoría; ocasionalmente se ordenan visitas directas al contribuyente.

Esta serie de acciones da la impresión de que las autoridades elaboraron una base de datos de los contribuyentes dictaminados y a ellos se ha circunscrito su labor de revisión.

Al imponer la obligatoriedad del dictamen fiscal, se deformó la relación natural y voluntaria con el contribuyente, que al no contar con un contador público para dictaminar el cumplimiento de sus impuestos, queda sujeto a una sanción. Asimismo la legislación fiscal incluía el Procedimiento Secuencial, pero ahora ya no lo contiene explícitamente, lo que permite interpretar que la autoridad dejó de otorgarle al Dictamen del Contador Público la misma confianza de que antes gozaba.

Incluso a partir del primero de enero de 1999 se indica que cuando las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinen omisiones de impuestos en contribuyentes dictaminados, podrán sancionar al contador público si concluyen que las diferencias de impuestos no fueron reveladas por dicho profesional en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente.

Con esto se está desconociendo la calidad y preparación técnica del Contador Público dictaminador, pues el proceso de su dictamen culmina con un juicio que es producto de sus conocimientos, experiencias y trabajo ejecutado, que se realiza dentro de un marco estricto de normas profesionales aceptadas internacionalmente, que establecen requisitos mínimos de calidad de su trabajo y de su independencia de criterio.

Estas sanciones acabarán con los incentivos del Contador Público para emitir dictámenes fiscales, ya que arriesga su patrimonio e integridad personales.

Estas situaciones sin duda implican una distorsión acerca de lo que debe ser la función del dictamen fiscal, pues la autoridad en lugar de enfocar su revisión a los contribuyentes "cautivos en materia de fiscalización" a través de este documento, debería dirigirla con mayor intensidad sobre quienes no tienen tal forma de control, lo que, además, representaría evitar la inversión de tiempo y recursos que resultan innecesarios y le evita molestias al contribuyente, dándole a su vez credibilidad y confianza al contador público dictaminador, ya que además la proporción de casos dudosos es insignificante y no apoya en forma alguna la desconfianza en la profesión, además cabe apuntar que esta profesión es la mejor organizada en nuestro país, la profesión cuenta, por ejemplo, con la Norma de Educación Profesional Continua, que sí debe ser un requisito para dictaminar fiscalmente, ya que es un seguro de calidad y ética profesionales.

El contador público enfrenta ahora el reto del dictamen fiscal obligatorio pero ello no obsta para que sepa conducir su profesión por el camino en el que la respeten y dignifiquen. A través de toda la historia, el dictamen del contador público ha cumplido su función y ha salido avante, ahora ante los retos de una fiscalización presionante y la ignorancia de que le corresponde como realización de una profesión noble que busca el bienestar de la sociedad.

La profesión organizada no está de acuerdo con la obligatoriedad del dictamen fiscal, ya que implica cambios trascendentes tanto en el espíritu de servicio del contador como en sus relaciones con las empresas y las autoridades. La presentación voluntaria del dictamen fiscal inspiraba la buena fe de los contribuyentes con magníficos resultados, al ser, sin imposiciones de ninguna especie, un instrumento eficiente de control.

El Colegio de Contadores Públicos de México, en apoyo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos siempre ha propuesto que el dictamen fiscal sea voluntario, que se restablezca el procedimiento secuencial en el Código Fiscal de la Federación y que se incremente y se evalúe con criterio equitativo y conciliatorio, la actividad del Comité Mixto para la Evaluación del Contador Público Registrado.

Al devolverle la espontaneidad al dictamen fiscal, volverá a configurarse como una confianza tripartita de contribuyente-autoridad-contador público.

Recientemente los despachos de contadores que realizan auditorías y emiten dictámenes, han procurado dar un valor agregado al cliente, un valor de negocio, causa noble y buena en su origen, sin embargo en muchas ocasiones esta practica ha desviado la atención y los recursos del equipo de auditoría, agregando un grado mayor de complejidad a su trabajo y disminuyendo la concentración en el fin del que será el resultado final de su examen: el dictamen.

Para contribuir a lo anterior, el contador público debe esforzarse por realizar trabajos que cumplan con la observancia plena de lo establecido en las Normas y Procedimientos de Auditoría, y teniendo también presentes los postulados del Código de Ética Profesional, que rige nuestra actividad.

APENDICES



Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERA-
CION FISCALIZADORA.

Núm.: 324-A-1- 21012

Asunto: Se da a conocer "PROCEDIMIENTO
DE REVISION SECUENCIAL".

México, D.F., a 12 ABR. 1996

C.P. FELIPE PEREZ CERVANTES
Presidente del H. Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, A. C..
P r e s e n t e .

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por el conducto, le remite a usted la Circular No. 002 del 2 de abril de 1996, firmada por el LIC. MARIO MEJIA GUIZAR Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, por medio de la cual se hizo del conocimiento de las áreas operativas de Auditoría Fiscal la normatividad relativa al "PROCEDIMIENTO DE REVISION SECUENCIAL", mismo que se deberá aplicar invariablemente cuando las autoridades fiscales efectúen la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que hubieran hecho dictaminar sus estados financieros por contador público registrado.

Le agradeceré que se haga del conocimiento de la membresía de ese H. Instituto que Usted dignamente preside, el contenido de la Circular que se anexa.

Atentamente.
SUPRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
La Administradora Central.


C.P. MA. CELIA MONROY ALVAREZ.

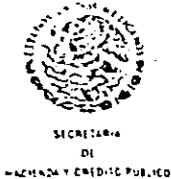
c.c.p. LIC. MARIO MEJIA GUIZAR.- Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.- Presente.- Para su conocimiento.

c.c.p. C.P. MA. AMPARO BRAVO DIAZ.- Administradora Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional.- Presente.- Mismo fin.

c.c.p. ING. PAULINO HAAZ ROBLES.- Administrador Central de Planeación y Programación Nacional de Fiscalización.- Presente.- Mismo fin.

AMR/MRPF/VMS





Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Circular No. 002

México, D.F., a 2 de abril de 1995.

C.C. ADMINISTRADORES CENTRALES,
REGIONALES, LOCALES Y ESPECIAL,
DE AUDITORÍA FISCAL.
P r e s e n t e s .

Con la finalidad de uniformar la actuación del personal de los áreas operativas de auditoría fiscal, en relación con el "PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL", tratándose de contribuyentes dictaminados, se emite la presente Circular para su conocimiento y estricta observancia.

1.- Cuando las autoridades fiscales lleven a cabo la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, hubieran hecho dictaminar sus estados financieros, deberán seguir invariablemente el siguiente procedimiento de revisión secuencial, el cual consiste en:

PRIMERO.- Se revisará el dictamen formulado por contador público registrado, respecto de los estados financieros del contribuyente, mediante la aplicación de los procedimientos que se reseñan en la guía técnica:

- a).- La revisión automática del disco magnético.
- b).- La selección de dictámenes con diferencias de impuestos a cargo del contribuyente.
- c).- La selección de cartera de contadores públicos.
- d).- La solicitud al contador público registrado que haya formulado el dictamen de la siguiente información y / o documentación:

M.
(P. P.)



Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
NORMATIVIDAD DE LA COEFICACION FISCALIZADORA.

002

Asunto: Hoja 2

1.- Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y a las reglas de carácter general expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

2.- Los papeles de trabajo elaborados por el contador público con motivo de la auditoría practicada.

3.- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente,

4.- Los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que se establece en los subincisos 1, 2 y 3 fuese suficiente, no se requerirá la información a que se refiere el subinciso 4.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refieren estos subincisos, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

Cuando de la revisión del dictamen con el contador público registrado, no se hubieran determinado observaciones, se dará por concluida dicha revisión.

SEGUNDO.- Cuando como consecuencia de la revisión del dictamen, descrita en el punto PRIMERO anterior, se detecten irregularidades o inconsistencias, o cuando el contador público registrado no proporcione lo solicitado, se iniciarán facultades de comprobación con el contribuyente, o con un tercero

M.
E.F.



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERA-
CIÓN FISCALIZADORA.

002

Asunto: Hoja 3

relacionado con éste, mediante revisión de gabinete o visita domiciliaria. Para estos efectos se considera que el contador público registrado no es un tercero relacionado con el contribuyente.

II.- La autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, sin proceder con la revisión secuencial, en los casos siguientes:

- a).- Cuando el dictamen presentado por contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, no surta efecto legal alguno.
- b).- Cuando hubiera sido presentado escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades a los trabajadores.

En este caso, la revisión que se le practique al contribuyente, se hará a través de una revisión de gabinete o visita domiciliaria, a renglones específicos, para desahogar las objeciones formuladas por los trabajadores, debiendo concluirse en los plazos previstos en el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

- c).- Cuando el contador público registrado que formuló el dictamen hubiera reflejado opinión negativa o abstención de opinión, con repercusión fiscal.

Se entiende que no existe repercusión fiscal en los casos siguientes:

- Cuando no se hubieran aplicado los lineamientos del Boletín B-10 de principios de contabilidad, para reexpresar información financiera.

M
E-P



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.
012

Asunto: Hoja 4

- Por no aplicar el método de participación para la
valuación de acciones.

d).- Cuando la autoridad tenga en su poder evidencias de
incumplimiento en materia fiscal por parte del
contribuyente.

e).- Cuando se conozca que el contribuyente, respecto de
cualquiera de las contribuciones federales por las que está
obligado a efectuar pagos provisionales, omitió efectuar
alguno o algunos de dichos pagos provisionales, ya sea que
correspondan al ejercicio por el cual ya hubiera presentado
aviso para presentar dictamen, o al ejercicio en curso.

En relación con lo anterior se les informa que esta Circular
deja sin efectos la Circular No. 42 de fecha 19 de diciembre de
1995.

Sin otro particular, reciban un cordial saludo.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Administrador General

LIC. MARIO MEJIA GUIZAR

c.e.p. LIC. TOMAS RUIZ.- Subsecretario de Ingresos.- Presente.- Para su superior conocimiento.

c.e.p. C.P. MA. CELIA MONROY ALVAREZ.- Administradora Central de Normatividad de la Operación
Fiscalizadora.- Presente.- Para su conocimiento.

c.e.p. C.P. MA. AMPARO BRAVO DIAZ.- Administradora Central de Control y Evaluación de la
Fiscalización Nacional.- Presente.- Para su conocimiento.

c.e.p. ING. PAULINO HAAZ ROBLES Administrador Central de Planeación y Programación Nacional de
Fiscalización.- Presente.- Mismo fin.

MCMJ/MRV

ESTA TESIS NO DEBE
SAIR DE LA BIBLIOTECA



Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ECONOMÍA FEDERAL, ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE LA OCUPACIÓN FISCAL FEDERAL.

Asunto: Circular No. 08

México, D.F., a 17 MAR 1985

C.C. ADMINISTRACIONES GENERALES,
REGIONALES, LOCALES Y ESPECIAL,
DE AUDITORIA FISCAL.
P r e s e n t e s .

En relación con el "PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL", tratándose de contribuyentes dictaminados, que se dió a conocer a través de la Circular No. 002 del 2 de abril de 1986, firmada por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, se les comunica:

1.- Cuando se efectúe la solicitud al contador público registrado, de la información y documentación a que se refiere el inciso d) del punto PRIMERO del apartado I, de dicha Circular, se tomará en cuenta lo siguiente:

No se requerirán cantidades voluminosas de documentación ni información de más de tres meses, es decir, sólo se solicitará la documentación estrictamente indispensable y en forma selectiva, para desahogar la revisión del dictamen formulado por el contador público registrado.

Si con motivo de la revisión de la documentación aportada por el contador público registrado, se detectan irregularidades que ameritan solicitar cantidades voluminosas de documentación e información, como pudiera ser la correspondiente a más de tres meses, en estos casos, en lugar de solicitársela al contador público registrado se iniciarán facultades con el contribuyente, preferentemente, a través de una visita domiciliaria, conforme a lo dispuesto en el punto SEGUNDO de dicha Circular.

2.- Cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación directamente con contribuyentes que optaron por hacer dictaminar sus estados financieros, porque los dictámenes no hubieran surtido efecto legal alguno, en el caso previsto en el inciso a) del apartado II de dicha Circular, se estará a lo siguiente:

[Handwritten signatures and initials]



Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERA-
CION FISCALIZADORA.

Asunto: Hoja 2

La autoridad deberá aplicar el Módulo de Revisión del dictamen y, si como resultado del mismo, se conocen irregularidades, se procederá a efectuar la revisión directamente con el contribuyente, sin que sea necesario previamente, efectuar la revisión de papeles de trabajo con el contador público registrado.

3.- Cuando la autoridad proceda a ejercer facultades de comprobación directamente con los contribuyentes, por haber sido presentado escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades a los trabajadores, conforme a lo previsto en el inciso b) del apartado II de dicha Circular, se procederá como sigue:

A los dictámenes presentados por estos contribuyentes se les aplicará la revisión automática y, en su caso, la revisión de papeles de trabajo, con la finalidad de que, si se detectan irregularidades con motivo de la revisión de los mismos, se proceda a incluir en la auditoría que se practique con motivo del escrito de objeciones de los trabajadores, la revisión de los renglones de la declaración de impuestos en los que se detecten esas irregularidades y finalmente se concluya en un sólo acto y dentro de los plazos previstos en el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

4.- En los casos en que la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación directamente con el contribuyente, por tener en su poder evidencias de incumplimiento en materia fiscal por parte del contribuyente, de acuerdo a lo previsto en el inciso d) del apartado II de la multicitada Circular, se estará a lo siguiente:

Se deberán valorar previamente los elementos indicativos que induzcan a la decisión de iniciar el ejercicio de las facultades de comprobación; así mismo, deberán valorarse los antecedentes del contribuyente referentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y del contador público en su actuación profesional.

Handwritten signatures and initials, including a large 'N' and several illegible signatures.



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Dependencia: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN FISCALITADORA.

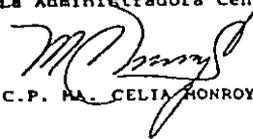
Asunto: Hoja 3

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, deberán de estar a la aprobación del Comité de Programación, la decisión de iniciar facultades de comprobación directamente con el contribuyente. Los Administradores Locales de Auditoría Fiscal deberán recibir el acuerdo de su Administrador Regional, cuando éste no tenga asistencia a dicho Comité.

Por lo que corresponde a las Administraciones de área de la Administración Central de Operación de la Fiscalización y las de la Administración Especial, Únicamente recabarán acuerdo para iniciar facultades de comprobación del Administrador Central o del Administrador Especial, respectivamente.

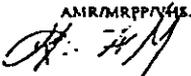
Sin otro particular, reciban un cordial saludo.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
La Administradora Central.


C.P. MA. CELIA HONROY ALVAREZ.

- c.c.p. LIC. MARIO MEJIA GUIZAR.- Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.- Presente.- Para su conocimiento
- c.c.p. C.P. MA. AMPARO BRAVO DIAZ.- Administradora Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional.- Presente.- Mismo fin.
- c.c.p. ING. PAULINO HAAZ ROBLES Administrador Central de Planeación y Programación Nacional de Fiscalización.- Presente.- Mismo fin.

AMR/MRPP/1416.



APÉNDICE



SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
324-SAT-1700
307/220

ENTREGA PERSONAL

ASUNTO Se remiten Reglas de Aplicación a los casos en que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados

México, D.F., a 07 de ABR. 1988

C.P. CARLOS GARZA Y RODRÍGUEZ
PRESIDENTE DEL INSTITUTO MEXICANO
DE CONTADORES PÚBLICOS
PRESENTE

Para su conocimiento y efectos, y de acuerdo a las conversaciones sostenidas entre el Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en relación con el Procedimiento de Revisión Secuencial aplicable a los contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros para efectos fiscales, se acompañan al presente las Reglas de Aplicación a los casos en que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados y se efectuará visita domiciliaria.

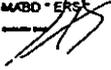
Las Reglas de referencia serán aplicadas en Materia de Auditoría Fiscal a partir del 15 de abril próximo.

Envíete un cordial saludo

ATENTAMENTE
SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCIÓN
EL ADMINISTRADOR GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL


LIC. MARIO MEJÍA GUÍZAR

C.c.p. C.P. EDUARDO GONZÁLEZ GONZÁLEZ- Presidente del Servicio de Administración Tributaria.- Presente.- Para su conocimiento.

MABD-ERSK


DICTAMEN FISCAL

Revisión Secuencial

Reglas de Aplicación

DICTAMEN FISCAL.- PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL

1. SUPUESTOS EN LOS QUE NO PROCEDERÁ LA REVISIÓN SECUENCIAL A CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS Y SE EFECTUARÁ VISITA DOMICILIARIA.

1. Cuando el dictamen presentado por contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, no surta efecto legal alguno.
2. Cuando hubiera sido recibido por la autoridad escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades a los trabajadores.
3. Cuando el contador público registrado que formuló el dictamen hubiera emitido salvedades u opinión negativa, con repercusión fiscal o abstención de opinión. En el caso de salvedades, cuando éstas impliquen incumplimiento a las disposiciones fiscales.
4. Cuando se conozca que el contribuyente, respecto de cualquiera de las contribuciones federales por las que esté obligado a efectuar pagos provisionales, hubiera omitido efectuar alguno o algunos de dichos pagos provisionales, o no haya enterado los impuestos que hubiese retenido, recaudado o trasladado, ya sea que correspondan al ejercicio por el cual se esté obligado a presentar dictamen, o ya hubiera presentado aviso, en el caso de los que opten por presentarlo, o al ejercicio en curso.

En este supuesto, la revisión se enfocará exclusivamente a la verificación del debido cumplimiento de la obligación de efectuar los pagos provisionales.

5. Cuando existan evidencias de omisión de ingresos o de compras por más de 10% de las declaradas.
6. Cuando existan evidencias de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
7. Cuando existen evidencias de sellos apócrifos, en las declaraciones.
8. Cuando los contribuyentes acrediten en la declaración del ejercicio pagos provisionales mayores a los realmente efectuados.
9. Cuando existan evidencias de devoluciones de impuestos indebidas.
10. Cuando se tengan contribuciones pendientes de pago que hubieran sido observadas en el dictamen, y ya hubiese transcurrido el plazo previsto en las disposiciones legales correspondientes para efectuar el pago; excepto cuando ya se haya pactado pago diferido o en parcialidades.

La revisión se dirigirá únicamente al renglón del cual derive el adeudo fiscal manifestado por el C.P. que dictaminó, salvo que, además se encuentre en otro de los supuestos referidos en este documento.

11. Cuando el contribuyente hubiese incurrido en pérdida fiscal para efectos de ISR y no hubiera pagado el Impuesto al Activo, estando obligado a ello, y el C.P. no lo hubiese observado.
12. Cuando a consideración del Administrador General de Auditoría Fiscal Federal no se deba seguir la revisión secuencial.
13. Cuando la autoridad haya comprobado a través de visitas de verificación que el contribuyente en forma reincidente, no expide comprobante por sus ventas efectuadas al público en general.

Para los efectos de este supuesto, se entiende que se da la reincidencia en los términos del artículo 75 fracción I Código Fiscal de la Federación.

14. Cuando el objetivo de las revisiones sea comprobar operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 en relación con la fracción XIV del artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
15. Cuando el contribuyente presente declaraciones complementarias con posterioridad a la presentación de la declaración complementaria derivada del dictamen fiscal, y en ellas modifique el resultado fiscal o la pérdida fiscal dictaminadas, ó genere saldos a favor no dictaminados.
16. Cuando se trate de contribuyentes que de manera constante incurren en conductas, que impiden a la autoridad su localización:
 - a) Presentan aviso de cambio de domicilio, a un local que no es el principal asiento de sus actividades, sin causa justificada.
 - b) Presentan aviso de cambio de domicilio, pero en la realidad siguen operando en el domicilio anterior.
17. Cuando la revisión se origine para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, en materia de comercio exterior.

Asimismo, cuando de una revisión de comercio exterior se conozcan incumplimientos que repercutan en impuestos internos.

II. REGLAS DE APLICACIÓN

- a) A solicitud del contador público que dictaminó, el Administrador Especial o Local de Auditoría Fiscal que corresponda, en un plazo que no deberá exceder de 5 días hábiles, hará de su conocimiento el motivo por el cual se iniciaron facultades de comprobación directamente con el contribuyente dictaminado.

APÉNDICE III

- b) En el caso a que se refiere el supuesto 12 el Administrador Especial o el Regional de Auditoría Fiscal harán del conocimiento del Administrador General la solicitud del contador público.
- c) Cuando el Contador Público que dictaminó, estime que se ha infringido la normatividad con relación a los supuestos en los que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados, lo hará del conocimiento del Administrador Especial o Regional de Auditoría Fiscal Federal que corresponda. El Administrador Especial o Regional, en un plazo que no deberá exceder de 5 días hábiles, dará verbalmente respuesta.

Quando el Contador Público que dictaminó no reciba la respuesta correspondiente en el término señalado, o bien, no esté conforme con lo resuelto, lo hará saber por escrito ante el Administrador Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional, dependiente del Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, quien atenderá personalmente al Contador Público en un plazo que no excederá de 5 días hábiles.

- d) Conforme procede legalmente, en todos los demás casos, se seguirá la revisión secuencial iniciando el procedimiento con el contador público que dictaminó, seguidamente la autoridad fiscal podrá proceder al ejercicio de sus facultades de comprobación con el contribuyente, sin que sean aplicables los supuestos y las reglas anteriores.
- e) En los siguientes supuestos, además de los casos en que legalmente procede, y sin mayor trámite, la autoridad iniciará el ejercicio de las facultades de comprobación:
- Cuando el C.P. no atienda al citatorio o no comparezca a las citras posteriores para aclaraciones o revisión de papeles de trabajo.
 - Cuando el C.P., a solicitud de la autoridad no presente los papeles de trabajo o éstos no cumplan con normas y procedimientos de auditoría y con los requisitos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

- Cuando el C.P. no sea localizado.

III. VIGENCIA

Los supuestos y las reglas de aplicación a que se refiere este documento sólo serán aplicables durante el año de 1998, respecto de los contribuyentes que hubieran presentado el dictamen fiscal en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

IV. EVALUACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

En el caso de los supuesto 11. e inicio e) de las reglas de aplicación, procederá evaluar la actuación del Contador Público. En los demás supuestos, no procederá dicha evaluación, salvo que se compruebe que el Contador Público tuvo conocimiento de las irregularidades, por tratarse de información que técnicamente es parte integrante del trabajo de auditoría desarrollado y de la evaluación del control interno.

Los supuestos y reglas anteriores serán aplicables tanto a los contribuyentes que estén obligados como a los que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Oficina de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN EN PAQUE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCAL FEDERAL
Num. 0149- 21000

Asunto: Se dan a conocer LINEAMIENTOS
NORMATIVOS No. 22 y No. 27

México D.F. a 06 JUN. 1957

OF. POL. ERTO RESAMONFO
F. ex parte de H. Instituto Mexicano
de Contadores Públicos A. C.
Presente

En atención a las solicitudes que se han venido planteando ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, acerca de que a la contaduría pública organizada se sean proporcionados algunos lineamientos normativos relacionados con el dictamen fiscal, adjunto se le remiten los siguientes:

- LINEAMIENTO NORMATIVO No. 22: PLAZO PARA CITAR A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS PARA LA REVISIÓN DE SUS PAPELES DE TRABAJO
- LINEAMIENTO NORMATIVO No. 27: SURTIRÁN EFECTOS LOS AVISOS Y LOS DICTAMENES PRESENTADOS POR CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE LES HUBIERA PRACTICADO REVISIÓN DE GABINETE O VISTA COMODARUM SOBRE PARTE DEL EJERCICIO OBJETO DEL DICTAMEN.

Le agradeceré que esta normalidad se haga del conocimiento de la memoria del H. Instituto que Usted dignamente preside.

Atentamente
SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION
E. Administrador Central

L. C. JOSÉ NÚÑEZ LÓPEZ

HA

LINEAMIENTO NORMATIVO
No. 22

**PLAZO PARA CITAR A LOS CONTADORES PUBLICOS
REGISTRADOS PARA LA REVISION DE SUS PAPELES DE
TRABAJO.**

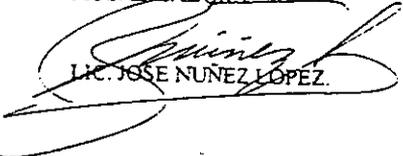
Con la finalidad de uniformar la actuación de las áreas operativas de auditoría fiscal, incluidas las de las Entidades Federativas, en relación con el plazo que se debe otorgar a los Contadores Públicos Registrados, cuando se les cite para la revisión de sus papeles de trabajo, elaborados con motivo de la auditoría practicada para formular su dictamen para efectos fiscales, se ha considerado conveniente emitir el presente lineamiento normativo al tenor de la siguiente :

REGLA DE ACTUACION

Quando se cite a los Contadores Públicos domiciliados fuera de la localidad, para la revisión de sus papeles de trabajo, al señalarles el día en que deberán presentarse ante las autoridades fiscales, deberá existir un plazo de 10 (diez) días hábiles, entre la fecha en que se notifique el oficio citatorio y la fecha en que deberá presentarse el Contador Público; tratándose de los domiciliados en la misma localidad, el plazo será de 5 (cinco) días hábiles.

Se deja sin efectos la normatividad emitida con anterioridad, en lo que se oponga al presente lineamiento.

ATENTAMENTE.
EL ADMINISTRADOR CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACION
FISCALIZADORA



LIC. JOSÉ NÚÑEZ LÓPEZ.



ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACION
FISCALIZADORA.

LINEAMIENTO NORMATIVO No 37

SURTIRAN EFECTOS LOS AVISOS Y LOS DICTAMENES PRESENTADOS POR CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE LES HUBIERA PRACTICADO REVISION DE GABINETE O VISITA DOMICILIARIA SOBRE PARTE DEL EJERCICIO OBJETO DEL DICTAMEN

Con motivo de las inquietudes planteadas por la contaduría pública organizada, ante las autoridades fiscales, en relación a los contribuyentes a quienes se les hubiera practicado revisión de gabinete o visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de pagos provisionales, devoluciones, compensaciones, y retenciones sobre una parte del ejercicio de 1995 respecto a si surtirán efectos el aviso, el dictamen y demás documentación presentada por dichos contribuyentes que en los términos del artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, estén obligados u opten por hacer dictaminar sus estados financieros de dicho ejercicio, y con el propósito de UNIFORMAR la actuación a nivel nacional, de las áreas de Auditoría Fiscal, se ha considerado conveniente emitir el presente lineamiento normativo, al tenor de la siguiente

REGLA DE ACTUACION:

UNICA Respecto de los contribuyentes que se ubiquen en la situación antes planteada se procederá como sigue:

SURTIRAN

33059*



ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACION
FISCALIZADORA

2

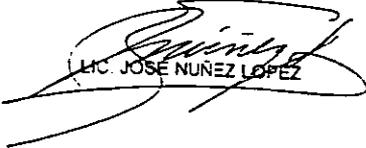
a) Por lo que se refiere a los que estén obligados a hacer dictaminar sus estados financieros del ejercicio de 1996 surtirán efectos el aviso, el dictamen y demás documentación presentada.

b) Tratándose de los que hubieran optado por hacer dictaminar sus estados financieros del mencionado ejercicio surtirán efectos el aviso, el dictamen y demás documentación, siempre y cuando hubiera sido presentada dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

Lo anterior, obedece a que las revisiones antes citadas no están enfocadas a la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente de todo el ejercicio fiscal sino únicamente de una parte del mismo.

La normatividad emitida con anterioridad que se oponga al presente lineamiento quedará sin efectos.

Atentamente,
El Administrador Central,


LIC. JOSÉ NUÑEZ LOPEZ

SURTIRAN

230397



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

GOBIERNO FEDERAL
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

Dependencia ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERA-
CION FISCALIZADORA

Num 324-A-1.

8E/3

Asunto: Se da a conocer normatividad en
relación a dictámenes

México, D.F., a

C.P. ROBERTO REZA MONROY
Presidente del H. Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, A.C.
Presente.

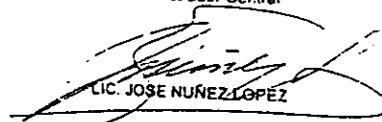
En atención a la solicitud efectuada por el C.P. FERNANDO LOPEZ CRUZ
Presidente de la Comisión Fiscal ante la Administración General de Auditoría Fiscal
Federal, respecto a que le sean proporcionados a ese H. Instituto, algunos lineamientos
normativos relacionados con el dictamen fiscal, adjunto se le remiten los lineamientos
siguientes:

LINEAMIENTO NORMATIVO No. 18. INSTRUCTIVO Y FORMATO GUIA PARA
PRESENTAR DICTAMENES FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

LINEAMIENTO NORMATIVO No. 19. NO ACEPTACION DE DICTAMENES
COMPLEMENTARIOS

Le agradeceré que se haga del conocimiento de la membresía de ese H. Instituto
que Usted dignamente preside, esta normatividad.

Atentamente
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION
El Administrador Central



LIC. JOSE NUÑEZ LOPEZ

al reverso....



ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACION
FISCALIZADORA

LINEAMIENTO NORMATIVO No 18

INSTRUCTIVO Y FORMATO GUIA PARA PRESENTAR DICTAMENES
FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con motivo de las inquietudes planteadas por la ciudadanía pública organizada ante las autoridades fiscales en cuanto a cual sería el instructivo y el formato guía que se debe utilizar para que los contribuyentes presenten su dictamen fiscal de ejercicios anteriores, que no fueron presentados en su oportunidad y con el propósito de lograr UNIFORMIDAD en la actuación a nivel nacional de las áreas de Auditoría Fiscal, se ha considerado conveniente emitir el presente lineamiento normativo, al tenor de las siguientes

REGLAS DE ACTUACION

PRIMERA - Los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales que deban presentar su dictamen por cualquier ejercicio anterior a último por el que se tenga obligación de presentarlo, deberán utilizar el instructivo de Integración de Características y Formato Guía para la presentación en disco magnético flexible del dictamen fiscal emitido por contador público registrado que les resulte aplicable correspondiente al ejercicio por el cual se presenta el dictamen y que fue

130297 FORM/GUA



ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACION
FISCALIZADORA

Hoja 2

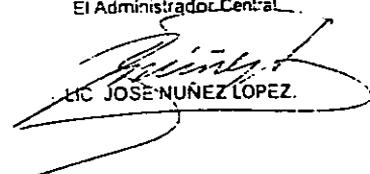
publicado en su oportunidad en el Diario Oficial de la Federación

SEGUNDA.- El diagnóstico de los diskettes que contengan los dictámenes de referencia se deberá realizar con el Sistema Diagnóstico que se utilizó para llevar a cabo la recepción de dichos dictámenes en el año en que se debieron presentar, es decir, si el dictamen que se quiere presentar corresponde al ejercicio de 1992 se deberá recibir aplicando el Sistema Diagnóstico que se utilizó cuando se recibieron los dictámenes de ese ejercicio

TERCERA.- La revisión de los dictámenes en comento deberá efectuarse utilizando el Sistema de Revisión Automática específico para cada tipo de dictamen aplicable al ejercicio por el cual se presenta dicho dictamen.

La normatividad emitida con anterioridad quedará sin efectos en lo que se oponga al presente lineamiento

Atentamente,
El Administrador Central


LIC. JOSE NUÑEZ LOPEZ.

13277

FORNQUA



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
SECRETARÍA DE HACIENDA Y FISCALÍA

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORÍA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA

LINEAMIENTO NORMATIVO No 19

NO ACEPTACION DE DICTAMENES COMPLEMENTARIOS

En relación a las diversas consultas, que ante las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal han formulado los contribuyentes, por conducto de los contadores públicos registrados que dictaminaron sus estados financieros para efectos fiscales, en cuanto a la posibilidad de presentar un dictamen fiscal complementario, con el fin de corregir errores que contenga el dictamen fiscal originalmente presentado, esta Administración Central, con el propósito de uniformar la actuación a nivel nacional de las áreas de Auditoría Fiscal, ha considerado conveniente emitir el presente lineamiento normativo al tenor de las siguientes:

REGLAS DE ACTUACION

PRIMERA - No procede aceptar que se presente un Dictamen Fiscal complementario, ya que ni en el Código Fiscal de la Federación, ni en su Reglamento se contempla la presentación de dichos Dictámenes o bien, la sustitución de los que se presentaron originalmente.

DICCONF.



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
SECRETARÍA DE HACIENDA Y FISCALÍA

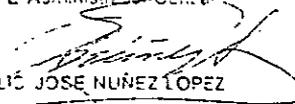
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AIDIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
NORMATIVIDAD DE LA COOPERACIÓN
FISCALIDAD FRA

HBAI

SEGUNDA.- Sin embargo el contribuyente o el Contador Público Registrado por una sola ocasión podrá manifestar por escrito las aclaraciones que considere pertinentes acerca de los errores de forma en que incurrió el contador público receptor, cuando a efectuarse el llenado de diskette que contiene el dictamen fiscal ya mencionado y presentado, que no impliquen errores de fondo que modifiquen su contenido pudiendo hacerlo dentro o fuera del plazo autorizado para presentar el dictamen fiscal en cuyo caso la autoridad fiscal tomara en cuenta las aclaraciones manifestadas en dichos escritos, cuando las aclaraciones se hayan efectuado antes de citar a los contadores públicos registrados a revisión de papeles de trabajo.

La normatividad emitida con anterioridad quedará sin efectos en lo que se oponga al presente instrumento.

Atentamente
El Administrador General


LIC. JOSÉ NUÑEZ LOPEZ

10000

EXCOMPL

SINÓPSIS DE REGLAS MISCELÁNEAS
REFERENTES AL DICTAMEN FISCAL
(DOF 3-III-99)

REGLA

- Anexo 5
RM (DOF
15-II-99)
- 2.2.1. Devolución de IVA mediante declaratoria a contribuyentes con dictamen fiscal.
- 2.2.9. Opción a dictaminados para compensar IVA a favor originado en pagos provisionales contra IMPAC o contra ISR a cargo o contra retenciones de ISR.
- 2.2.11. Opción a dictaminados para compensar saldos a favor de cualquier impuesto federal, manifestados en la declaración del ejercicio, contra ISR o IVA a cargo determinado en la misma declaración
- 2.4.4. Contribuyentes obligados, por ingresos, al dictamen fiscal, pueden autoimprimir comprobantes.
- 2.7.10. Opción a contribuyentes que operen con franquicia, y que estén dictaminados, para que utilicen equipo de cómputo propios
- 2.7.11. Quienes deseen utilizar equipos propios para registrar operaciones con el público en general deben dictaminar sus estados financieros.

- 2.8.1. Los dictaminados pueden grabar la contabilidad en discos ópticos
- 2.10.6. Plazo para presentar aviso de dictamen y el propio dictamen, cuando hay liquidación
- 2.10.7. Plazos para presentar los dictámenes
- 2.10.8. Autoridades ante las que se presentan los avisos de dictamen y los propios dictámenes
- 2.10.9. Administraciones ante las que se presentan solicitudes de registro de contadores y de despachos, así como para dar aviso de cumplimiento de EPC
- 2.11.1. Disposiciones para el uso de instructivo que deben utilizar empresas en general, donatarias y régimen simplificado
- 2.11.1. Información que se entrega en disco magnético
y
- 2.11.2.
- 2.11.1. Los discos magnéticos se entregan en cuatro tantos
y
- 2.11.2.
- 2.11.2. Disposiciones para el uso del instructivo que deben utilizar entidades del sector financiero
- 2.11.4. Estado de cambios sin que sea en base a efectivo
- 2.11.4. No presentación de cuestionario de autoevaluación
- 2.11.5. Presentación del análisis de las operaciones de comercio exterior dentro de la relación de contribuciones por pagar.
- 2.11.6. Análisis de pagos provisionales; sólo los de ISR e IMPAC.

- 2.11.7. Opción para que en lugar de presentar el componente inflacionario se presente la ganancia o pérdida inflacionaria
- 2.11.8. Análisis del Impuesto al Activo
- 2.11.9. Opción para no presentar la prueba global de sueldos ni las conciliaciones relativas para IMSS e INFONAVIT.
- 2.11.10. La revisión de operaciones de comercio exterior no comprende constatar la clasificación arancelaria
- 2.11.11. Excepción de firma del representante legal en el estado de ingresos y egresos de donataria.
- 2.11.12. Excepción a donatarias de dictaminar 1998.
- 2.11.13. Se exceptúa del dictamen fiscal a los organismos descentralizados y a los fideicomisos con fines no lucrativos que formen parte de la administración pública estatal y municipal.
- 2.11.14. Los establecimientos o bases fijas en el país de residentes en el extranjero presentan el dictamen fiscal en la Administración Central de Auditoría Fiscal Federal, adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- 2.11.15. Efecto en el dictamen fiscal por la falta del estudio de partes relacionadas; y obligación de presentar aviso por el contribuyente.
- 2.12.2. Obligación de entregar estados financieros dictaminados fiscalmente, en consultas sobre precios con partes relacionadas.
- 3.5.3. Reducción de pagos provisionales para fusionantes, fusionados o escindidas con dictamen fiscal.

CUADROS ESTADÍSTICOS RELATIVOS A:

**CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS PARA
DICTAMINAR**

**SANCIONES GIRADAS A LOS CONTADORES
PÚBLICOS**

CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS

FUENTE:

***PONENCIA PRESENTADA POR EL C. P. MARCOS
GONZÁLEZ TEJEDA, ADMINISTRADOR GENERAL DE
GRANDES CONTRIBUYENTES, DEL SAT, EL 22 DE JUNIO
DE 1999, EN EL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE
MÉXICO.***



REGISTROS AUTORIZADOS DE CONTADORES PÚBLICOS

AÑO	AUTORIZADOS	AÑO	AUTORIZADOS
1959	330	1979	221
1960	285	1980	197
1961	164	1981	212
1962	133	1982	246
1963	111	1983	276
1964	110	1984	308
1965	130	1985	371
1966	144	1986	366
1967	163	1987	356
1968	141	1988	348
1969	156	1989	426
1970	154	1990	635
1971	189	1991	1090
1972	187	1992	986
1973	230	1993	959
1974	263	1994	936
1975	301	1995	762
1976	230	1996	755
1977	228	1997	690
1978	253	1998	226
		AL 30 ABRIL DE 1999	40

TOTAL DE CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS

TOTAL DE CONTADORES PÚBLICOS ACTIVOS



SANCIONES GIRADAS A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS

AÑO	AMONESTADOS		SUSPENDIDOS	TOTAL
	A	B		
1959-1989	28	—	78	106
1990	29	—	17	46
1991	20	—	10	30
1992	23	—	14	37
1993	17	—	22	39
1994	10	—	25	35
1995	29	—	73	102
1996	8	—	10	18
1997	4	—	7	11
1998	20	124	18	160
ABRIL 1999	8	521	10	539
TOTAL	196	645	282	1,123

- A) EVALUACIÓN DE LA ACTUACIÓN PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO.
- B) NO PRESENTACIÓN DE LA NORMA DE EDUCACIÓN CONTÍNUA.



**COMPORTAMIENTO DE CONTRIBUYENTES
DICTAMINADOS**

EJERCICIO	DICTAMENES	OBLIGADOS			VOLUNTARIOS			TOTAL	
		PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES	TOTAL	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES	TOTAL	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES
1989*	33,300	**	**	**	***	***	***	***	***
1990*	41,830	***	***	***	***	***	***	***	***
1991	82,087	1,323	30,833	31,856	3,814	29,587	30,101	4,837	87,220
1992	86,407	1,648	36,643	38,091	2,998	25,218	28,218	4,448	81,961
1993	88,361	1,784	38,629	41,383	3,312	23,896	26,978	5,066	83,295
1994	86,688	1,697	38,960	40,837	3,607	24,825	28,032	5,204	83,485
1995	70,101	1,481	38,835	40,418	3,090	23,705	29,863	5,461	84,840
1996	72,300	1,346	38,831	38,877	4,237	28,186	32,423	6,883	86,717
1997	74,274	1,650	40,486	42,110	3,973	28,185	32,168	5,833	88,851

- * FUENTE: CENTRO DE PROCESAMIENTO NACIONAL
- ** NO EXISTÍA LA OBLIGATORIEDAD DE PRESENTAR DICTAMEN FISCAL
- *** NO SE CUENTA CON INFORMACIÓN CLASIFICADA

BIBLIOGRAFÍA

- Santillana González, Juan Ramón. Auditoría II Santillana. México: Ediciones Contables y Fiscales, 1998.
- Bromage, Mary. Los Informes de Auditoría y su Técnica de Redacción. España: Ediciones Deusto, 1997.
- López Cruz, Fernando. Guía para la Elaboración del Dictamen Fiscal en SIPRED. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., 1999.
- Gómez Morfín, Joaquín. Introducción a la Auditoría de Estados Financieros. México: McGraw Hill, 1998.
- Defliese, Philip L.. Auditoría Montgomery. México: Limusa, 1991.
- Urbina Nandayapa, Arturo. Contadores y Dictaminadores. México: Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. JSICCO, 1995.
- Ruiz de Velasco, Luis. Auditoría Práctica. México: Editorial Banca y Comercio, 1996.
- Urbina Nandayapa, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 4. México: Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S. A. de C.V. JSICCO, 1997
- Molina Aznar, Víctor E.. Como Estar Preparado ante una Auditoría Fiscal. México: Ediciones Fiscales ISEF, 1997.
- Manual de Informes del Auditor (Guía para la Preparación de Dictámenes y Otros Informes). Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., 1998.
- Control de Calidad en la Auditoría de Estados Financieros. Nuestra Profesión 8. Comisión de Orientación a la Práctica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., 1998.
- Código de Comercio y Leyes Complementarias. México: Berbera Editores, S.A. de C.V., 1999.
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1999.
- Normas de Auditoría. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de México. A.C., 1999.
- Tendencia en la Presentación de Estados Financieros y del Dictamen de Auditoría. Comisión de Orientación a la Práctica profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A.C., 1999
- Guía Fiscal Concordada 2000. México Fiscal Editorial Fiscal y Laboral, S.A. de C.V. (obra actualizada al 1º de enero del año 2000).

GLOSARIO DE TERMINOS

Activo circulante Bienes y derechos que están en rotación o movimiento constante y de fácil conversión en dinero en efectivo.

Activo fijo Bienes y derechos que tienen cierta permanencia o fijeza, adquiridos con el propósito de usarlos, y no de venderlos.

Alcance de los procedimientos de auditoría Es el conjunto de transacciones examinadas, respecto del total que forman el universo, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

Ambiente de control Representa la combinación de factores, encabezados por la administración de una compañía, que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.

Auditor Es el profesional independiente que, con base en su examen, emite su opinión sobre los estados financieros preparados por las empresas.

Balance general Es el documento contable que presenta la situación financiera de un negocio en una fecha determinada.

Balanza de comprobación Documento que se elabora con el objeto de comprobar si todos los cargos y los abonos de los asientos del Diario han sido registrados en las cuentas del Mayor respetando la partida doble.

Cargos diferidos Gastos pagados por anticipado, por lo que se espera recibir un servicio aprovechable posteriormente.

Créditos diferidos Cantidades cobradas anticipadamente por las que se tiene la obligación de proporcionar un servicio y que son convertibles en utilidad conforme pasa el tiempo.

Compras Son el valor de las mercancías adquiridas, ya sea al contado o a crédito.

Cuentas de Capital Son las que controlan las utilidades y las pérdidas del negocio.

Confirmación Representa la respuesta escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, y por lo tanto, confirmar de una manera válida un hecho o transacción que afecta a la empresa examinada.

Control de calidad Es el sistema que debe establecer el auditor para lograr que sus trabajos reúnan los requisitos mínimos que establecen las normas de auditoría que rigen su actuación profesional.

Control interno Está representado por el conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. La estructura del control interno consta de los siguientes elementos: 1) El ambiente de control. 2) El sistema contable y 3) Los procedimientos de control.

Cuenta Es el registro donde se controlan ordenadamente las variaciones que producen las operaciones realizadas en los diferentes conceptos de Activo, de Pasivo y de Capital.

Cuentas de Activo Son las que controlan los bienes y derechos propiedad de la empresa.

Cuentas de Pasivo Son las que controlan las deudas y obligaciones a cargo de la entidad.

Declaraciones de la administración Son declaraciones hechas por la administración al auditor, ya sea en respuesta en solicitud específica o a través de los estados financieros.

Egresos Son los gastos que originan los bienes o servicios consumidos por la empresa.

Error Se refiere a fallas involuntarias en la información financiera.

Error tolerable Es el error máximo que el auditor, al realizar sus pruebas, dentro de un universo, estaría dispuesto a aceptar y no obstante, concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría.

Estados financieros Documentos que a través de representaciones alfanuméricas clasifican y describen mediante títulos, rubros, conjuntos, descripciones, cantidades y notas explicativas, las declaraciones que los administradores de la entidad hacen sobre su situación financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo a principios de contabilidad.

Evidencia comprobatoria Es principalmente, el conjunto de elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados y la razonabilidad de los juicios efectuados.

Hechos posteriores Son eventos o transacciones ocurridos en el periodo posterior a la fecha de los estados financieros.

Ingresos Son las utilidades que generan los bienes o servicios prestados por la empresa.

Inspección Es el examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

Investigación Representa la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la empresa.

Importancia relativa Representa el importe acumulado de los errores y desviaciones a los principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados financieros.

Irregularidad Son distorsiones intencionales en la información financiera provocadas por cualquier persona o personas miembros de la administración, empleados o terceras personas.

Limitación al alcance Es la imposibilidad práctica o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, en la aplicación de todos los procedimientos de auditoría que el auditor considera necesarios.

Muestreo de auditoría Consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad en las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones, que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de algunas características del saldo o de las transacciones que le permita llegar a una conclusión en relación a tal característica.

Marcas Símbolos utilizados para hacer referencia a una explicación de un trabajo terminado.

Observación Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

Otro auditor Es aquél que no es parte integrante de la firma del auditor principal, o bien, que no se encuentra sujeto al control de calidad y responsabilidad de la misma.

Partes relacionadas Son aquellas entidades o personas que individualmente o conjuntamente, directa o indirectamente, 1) ejercen control o influencia significativa sobre la empresa, 2) están bajo su control o influencia significativa o 3) está bajo el mismo control o influencia significativa que aquéllas.

Pasivo circulante Deudas y obligaciones que venzan en un plazo menor de un año.

Pasivo fijo Deudas y obligaciones con vencimiento mayor de un año.

Planeación Consiste en prever cuales procedimientos de auditoria van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

Procedimientos de control Son los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

Programa de auditoría Es el documento en el que se reflejan las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñaron como resultado de la evaluación de los objetivos de control interno.

ABREVIACIONES

art.	artículo
CFF	Código Fiscal de la Federación
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fomento Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público