

301808

1
12



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

Escuela de Contaduría Pública
con Estudios Incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México

"EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES"

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

P r e s e n t a n :

Joaquín Ortega Pérez, y

Jorge Arteaga Licona

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Diciembre de 1981



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Pág.
<u>INTRODUCCION</u>	1
<u>CAPITULO I</u>	3
GENERALIDADES	
Antecedentes	3
Medio de Fiscalización	9
<u>CAPITULO II</u>	11
BREVES COMENTARIOS AL REGLAMENTO DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	
Aspectos más sobresalientes del Reglamento	11
Análisis de las Normas de Auditorfa según la Profesión y según el Reglamento	12
Medios de defensa del Contribuyente	24
<u>CAPITULO III</u>	29
ELEMENTOS PROBATORIOS DEL DICTAMEN ANTE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION	
Programa de Auditorfa	31
Control Interno	50
Importancia de los Papeles de Trabajo	61
<u>CAPITULO IV</u>	84
PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS PARA EFECTOS FISCALES	
Cuaderno de Estados Financieros Dictaminados	
<u>CONCLUSIONES</u>	117
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	121

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

Nuestro interés de investigar sobre el área del Dictamen para efectos fiscales es la de conocer los efectos de la gran responsabilidad que adquiere el Contador Público al prestar el servicio de dictaminar Estados Financieros.

Además, siendo la Contaduría Pública una disciplina en constante evolución y teniendo como propósito dar a conocer en materia impositiva las reformas a las leyes y sus reglamentos, los conocimientos que se poseen deben actualizarse y mantenerse en constante superación.

Por lo anterior, consideramos prudente enfocar este estudio sobre algunos aspectos del reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación. Así como un breve estudio de los Programas de Auditoría, Control Interno y Papeles de Trabajo. Teniendo la mejor intención de que lo que aquí exponemos tenga una utilidad práctica tanto al estudiante como a los interesados en la materia.

Al honorable jurado nos es grato someter a su distinguida consideración el presente trabajo, solicitándole no nos

juzgue con la actitud severa de un juez sino del maestro alumno por lo que quedaremos muy agradecidos de sus recomendaciones, que mucho nos servirá en lo futuro y en la vida profesional.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES

ANTECEDENTES

Desde que se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (D.A.F.F.) el 21 de abril de 1959, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, pretendiendo lograr la observancia de las Leyes Fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias de visitas fiscales innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos, aceptando que los mismos contribuyentes designaran un C.P.T. inscrito en un registro de Contadores Públicos que para este efecto estableció la S.H.C.P., se dudaba que las Autoridades Fiscales reconocieran la aplicación de las normas de Auditoría.

Por decreto, se obligó a los causantes con ingresos anuales superiores a los diez millones de pesos, a utilizar los servicios de Contadores Públicos Registrados, con el objeto de que éstos dictaminaran los Estados Financieros como

base para la revisión de las declaraciones fiscales. La D.A.F.F. daba crédito a dichos Dictámenes sin necesidad de practicar Auditorías Fiscales, salvo las pruebas selectivas- que para efectos realizará la D.A.F.F., sin que las Auditorías Fiscales reconocieran publicamente las normas de Auditoría.

A los 9 años de expedido el Decreto que creó la D.A.F.F. se emite nuevo Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), que entró en vigor el 10 de abril de 1967, en que se derogó el Decreto que creó a la D.A.F.F. como consecuencia de la derogación, las disposiciones relativas al dictamen sobre Estados Financieros como base para facilitar a la S.H.C.P. la revisión de declaraciones de los causantes quedaron plasmadas en el Artículo 85 del C.F.F. en vigor. Esta derogación causó enormes inquietudes en la profesión y en el medio empresarial, en virtud que el contenido del Artículo 85 del C.F.F., no se consideraba lo suficientemente claro para su interpretación, ya que señaló:

- a) Que los hechos afirmados en los dictámenes que formulan los Contadores Públicos sobre los Estados Financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumen ciertos, salvo prueba en contrario.
- b) Que los Contadores Públicos que dictaminen estén re-

gistrados en la S.H.C.P.

- c) Que el Dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y en su defecto, conforme a las -- normas y procedimientos de auditoría generalmente -- aceptados.
- d) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las Autoridades Fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

La preocupación se fundó en los drásticos cambios que se observaron, ya que mientras el Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal consideraba que DABA CREDITO al Dictamen de los Contadores Públicos, y el Artículo 85 del C.F.F. menciona que los Dictámenes que formulen los Contadores Públicos SE PRESUMEN CIERTOS, por otro lado, el Artículo 85 del C.F.F. señala que el dictamen de los Contadores Públicos se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y en su defecto, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, como que si las autoridades pretendieran dictar normas sobre técnica contable menospreciando las normas profesionales.

Además en el decreto se estableció que al dar crédito a los dictámenes de los Contadores Públicos, no había necesidad de practicar Auditorías Fiscales, salvo las pruebas selectivas que para efectos de comprobación realizará la -- D.A.F.F. y al entrar en vigor el Artículo 85 del C.F.F. establece, que la opinión e interpretación del dictamen no -- obligan a las Autoridades Fiscales, ya que éstas podrán -- ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los causantes.

Todas estas incertidumbres, aparentemente se calmaron mediante pláticas entre las Autoridades Fiscales y los miembros de la Comisión Consultiva en Materia Fiscal del -- I.N.C.P. y del C.C.P.M. sobre la situación en que quedaba - el Dictamen del Contador Público para efectos Fiscales, en relación con el Artículo 85 del C.F.F., así como la situa - ción futura de la D.A.F.F., y como resultado de estas plát*ic*as se plantearon declaraciones en el siguiente sentido:

- a) Que en sustitución de "Dar Crédito" al dictamen fiscal, la S.H.C.P., expidiera un oficio, donde se ha - rá constar en un acta, que el dictamen fiscal se - emitió de conformidad con lo dispuesto en el Artícu - lo 85 del C.F.F. y que en el caso de haber observa - ciones al dictamen fiscal, las aclaraciones se cana - lizarán a través del C.P., que emitió el dictamen.

b) Que en relación con el alcance que pretenden dar las autoridades fiscales al hecho de que el C.P. al emitir su dictamen, deberá cumplir con las disposiciones fiscales y en su defecto, con las normas y procedimientos de auditoría aplicables, se declaró que -- las autoridades no pretenden dictar normas sobre Técnica Contable, sino que en caso de haber divergencia de una norma o procedimiento generalmente aceptado por la profesión, con alguna disposición de carácter legal, el Contador Público deberá observar las disposiciones fiscales en primer lugar.

Sin embargo, con posterioridad, se suprimió el oficio donde se hacía constar en acta que el dictamen se formuló de conformidad con lo dispuesto con el Artículo 85 del -- C.F.F., hubo cambios de funcionarios, hubo cambios de organización interna; y en cada cambio se establecieron medidas prácticas e imprácticas, que cada vez desorientaban más a la profesión y a los causantes, en lugar de entendimiento.

Todas estas situaciones y malas interpretaciones, han provocado que las autoridades relacionadas al dictamen fiscal, ejerciendo torpe e indiscriminadamente sus facultades de revisión en perjuicio de aquellos contadores y contribuyentes que realmente habían cumplido con sus obligaciones -- así como, el abuso de algunos causantes que consideran al --

dictamen fiscal como un salvoconducto en contra de las revisiones fiscales y que recurren a Contadores Públicos negli-gentes o ignorantes para que les dictaminen sus Estados Fi-nancieros.

Pero no obstante lo anterior, el resultado ha sido bueno, porque de una u otra forma, el dictamen fiscal continúa en vigor, y ahora más que antes, se fortalece al legalizar su existencia al entrar en vigor el Reglamento del Artículo 85 del C.F.F. que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1980 y que entró en vigor al día siguiente de su publicación y por lo que se confirma en un marco jurídico y a la vez técnico, en base al cual no haya lugar a confusiones, como las que en el pasado se plantearon, ya que las consideraciones del Reglamento para en-trar en vigor fueron:

- a) Que es propósito del Gobierno Federal alentar el cum-plimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los causantes.

- b) Que el dictamen relativo a Estados Financieros emiti-do por Contadores Públicos ha mostrado ser un instru-mento útil en el proceso de fiscalización tanto para las Autoridades Fiscales como para los contribuyen-tes.

- c) Que es necesario establecer un adecuado marco jurídico que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen de dictamen sobre Estados Financieros para efectos fiscales y de los Contadores Públicos que emitan dichos dictámenes.

MEDIO DE FISCALIZACION

El dictamen para fines impositivos es un instrumento de fiscalización útil, producto de la confianza que en nuestro país se ha depositado en la profesión de Contador Público, ya que el dictamen fiscal ha sido útil por lo siguiente:

- a) Permite al causante hacer uso de la opinión de un profesional independiente, quien con el propósito de revisar su situación fiscal, hace extensivos sus servicios a otras áreas constituyendo una importante ayuda para la superación de la administración empresarial.
- b) Evita a los causantes visitas innecesarias por parte de las autoridades fiscales, ya que el C.P., ayuda al causante a regularizar su situación fiscal, en lugar de enfrentarse en una sorpresiva visita de las autoridades fiscales.

- c) El causante demuestra su buena fé en cuanto al cum - plimiento de las obligaciones fiscales, al recurrir voluntariamente a un C.P.
- d) Para el C.P. el dictamen fiscal ha representado una oportunidad para ampliar en forma considerable su campo de actuación profesional.
- e) A las autoridades fiscales, el dictamen fiscal le permite enfocar sus limitados canales de fiscaliza - ción hacia aquellos causantes que, al no estar dicta minados, presumiblemente presentan mayores riesgos de evasión fiscal.

Por lo antes expuesto, nos conviene hacer un mejor y más amplio uso de una herramienta tan valiosa como es el dictamen fiscal y particularmente a los Contadores Públicos, corresponde constituirse en celosos guardianes de los intereses propios de la profesión, ya que deben preocuparse por el nivel ético y técnico, buscar el fortalecimiento de la preparación académica y profesional y ser más rígidos para sancionar en los casos de violaciones a la ética profesional.

BREVES COMENTARIOS AL REGLAMENTO DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO-
FISCAL DE LA FEDERACION

- ASPECTOS MAS SOBRESALIENTES DEL REGLAMENTO

A manera enunciativa consideramos que los aspectos - más sobresalientes del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

- a) Que se autoriza automáticamente la solicitud de dictaminar, mediante el dar aviso.

- b) Que el aviso se referirá al último ejercicio fiscal.

- c) Se establecen los plazos de presentación de avisos, dictámenes y prórrogas.

- d) Se establecen las responsabilidades que asume el C.P. y causantes dictaminados, así como el fisco, además como uno de los aspectos que más debe motivar a la profesión, es el hecho que dentro del Reglamento se-

establece que se acepta el texto normal de dictamen usado para fines financieros, suprimiendo el párrafo especial para efectos sobre revisión fiscal, quedando incorporado en el reglamento la esencia del trabajo, o sean, las normas de auditoría al establecer que los Contadores Públicos Registrados deberán formular los dictámenes relativos a los estados financieros de los causantes, de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del C.P., el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

- ANALISIS DE LAS NORMAS DE AUDITORIA, SEGUN LA PROFESION Y SEGUN EL REGLAMENTO

El artículo 9o. del Reglamento del Artículo 85 del C.F.F. a la letra dice:

ARTICULO 9o.- Para los efectos del primer párrafo del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, los contadores públicos registrados deberán formular los dictámenes relativos a los estados financieros de los contribuyentes, de conformidad con las disposiciones fiscales 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 del mismo.

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 legal.

- 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 suficiente 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.

 - c) Haya obtenido elementos probatorios suficientes y adecuados.

El Contador Público está obligado a recabar elemen -

tos probatorios suficientes para demostrar los hechos y criterios en que se fundan los estados financieros y a obtener las pruebas adecuadas respecto de tales hechos y criterios - relevantes.

En la obtención de los elementos probatorios, el con - tador público usará los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Se considera que un hecho, registro, partida o documento tiene importancia relativa cuando su inclusión, exclusión y cambio en su presentación, valuación o descripción pu - diera modificar sustancialmente la interpretación de los estados financieros. Se entiende por riesgo probable la posibilidad de error en que pudiera incurrirse por carecer de, o ser insuficientes, los elementos probatorios de un hecho que se pretende demostrar.

El cumplimiento de las normas de auditoría a que se refiere esta fracción, será consignado fehacientemente y bajo la responsabilidad del contador público en los papeles de trabajo en que base su dictamen.

III. Las relativas al dictamen e información cuando el - contador público exprese su opinión sobre los esta - dos financieros cerciorándose que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con los principios de - contabilidad generalmente aceptados.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases con - sistentes.

Se entiende por consistencia el empleo de los mismos métodos o criterios contables respecto de los hechos, registros, partidas y documentos tanto en el ejercicio fiscal que se dictamina como en los anteriores.

- c) Los elementos probatorios e información presentada - en los estados financieros del contribuyente y en - las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

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

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

Como podemos observar en este artículo se plasma en esencia cuáles son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad de auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo, y que tienen carácter obligatorio su observancia, tanto profesional como jurídicamente, para emitir el dictamen fiscal.

Sin embargo, el contenido de las normas de auditoría que señala el Reglamento difiere de su presentación con las normas de auditoría pronunciadas por la profesión a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorías del I.M.C.P. Las diferencias observadas es conveniente conocerlas para poder interpretar la esencia de las mismas y corresponden a los siguientes:

Clasificación General de las Normas de Auditoría

SEGUN LA PROFESION

SEGUN EL REGLAMENTO

I. Normas Personales

Normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad del C.P.

II. Normas de Ejecución del Trabajo

Normas relativas al trabajo profesional.

SEGUN LA PROFESIONSEGUN EL REGLAMENTO

III. Normas de Información

Normas relativas al dictamen e información.

Las normas personales a su vez se clasifican en:

SEGUN LA PROFESIONSEGUN EL REGLAMENTO

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Capacidad

b) Cuidado y diligencia profesional

c) Independencia

Independencia y parcialidad.

La profesión pronuncia que se cumplen las normas personales cuando el trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional, legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Que el auditor está obligado a ejercitar cuidado y -

diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Que el auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

El reglamento sintetiza que considera cumplidas las normas personales relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del C.P., cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento legal.

Las normas de ejecución de trabajo, difieren en:

PROFESION

REGLAMENTO

- | | |
|---|---|
| a) Planeación y supervisión | Planeación y supervisión |
| b) Estudio y evaluación del control interno | Estudio y evaluación del control interno |
| c) Obtención de evidencia <u>su</u> ficientes y competentes | Obtención de elementos <u>pro</u> batorios suficientes y <u>ade</u> cuados. |

La profesión establece que el trabajo de auditoría -

debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada, mientras que el reglamento establece que la planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.

Menciona la profesión que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él. Así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar los procedimientos de auditoría mientras que el reglamento establece que 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.

Dicen las normas de auditoría que el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiere para suministrar una base objetiva para su opinión, mediante sus procedimientos de auditoría.

A este respecto, el reglamento establece que el C.P. estará obligado a recabar elementos probatorios suficientes para demostrar los hechos y criterios en que se fundan los

estados financieros y a obtener las pruebas adecuadas respecto de tales hechos y criterios relevantes. En la obtención de elementos probatorios, el C.P. usará los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Para efectos fiscales el cumplimiento de las normas de auditoría relativas al trabajo profesional, será consignado fehacientemente y bajo la responsabilidad del Contador Público en los papeles de trabajo en que base su dictamen.

En cuanto a los criterios de importancia relativa y riesgo probable, el reglamento menciona que es lo que debe de entenderse por riesgo probable, independientemente a lo que la profesión dice.

El fisco considera que un hecho, registro, partida o documento tiene importancia relativa cuando su inclusión, exclusión o cambio en su presentación, valuación o descripción, pudiera modificar sustancialmente la interpretación de los estados financieros; la profesión establece que se considera que una partida tiene importancia relativa cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valuación o en su descripción pudiera modificar substancialmente la interpretación de la información financiera.

El fisco dice que se entiende por riesgo probable la

posibilidad de error en que pudiera incurrirse por carecer de, o ser insuficientes, los elementos probatorios de un hecho que se pretende demostrar; difiriendo a lo que establece la profesión en que el riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede presentar la carencia o defi -
 ciencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

Las normas de información se establecen en los diferen -
 tes ordenamientos en la forma siguiente:

PROFESION

REGLAMENTO

- | | |
|--|--|
| a) Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión. | |
| b) Que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los <u>princi</u> -
pios de contabilidad. | Que los estados financie--
ros fueron preparados de -
acuerdo con los principios
de contabilidad <u>generalmen</u>
te aceptados. |
| c) Que dichos principios fue <u>g</u>
ron aplicados sobre bases
consistentes. | Que dichos principios fue-
ron aplicados sobre bases-
consistentes. |

PROFESION

d) Que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

REGLAMENTO

Que 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 cuanto a la aclaración de la relación del C.P. con estados o información financiera y expresión de opinión el reglamento no menciona nada y las normas de auditoría señalan que en todos los casos en que el nombre de C.P. quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma, y, en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Aclara el reglamento, que se entiende por consistencia el empleo de los mismos métodos o criterios contables respec

to a los hechos, registros, partidas y documentos, tanto en el ejercicio fiscal que se dictamina como en los anteriores. También establece que en caso de excepciones a lo anterior, el C.P. debe mencionar claramente en qué consisten y efectocuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo según sea el caso. Y que cuando se carezca de elementos probatorios, el C.P. emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en conjunto.

Señalan también nuestras normas de auditoría, que en caso de excepciones, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

Como se puede observar en el análisis de las normas de auditoría que establece el reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 9o., al compararlas con las normas de auditoría emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., básicamente son las mismas, excepto que el fisco delimita cuáles son las que quiere que sean cumplidas especialmente.

Sin embargo, a los Contadores Públicos, lo que debe importarles, es continuar emitiendo el dictamen de estados financieros bajo la más alta calidad y convertirse en celoso -

guardián del cumplimiento de las normas de auditoría, denunciando aquéllos Contadores Públicos que por negligentes, ignorantes o de mala fé, traten de ofrecer el servicio del dictamen fiscal, favoreciendo la evasión fiscal y otras situaciones irregulares.

- MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En el Artículo 110. del Reglamento del Artículo 85 del C.F.F. se contempla que si de la revisión practicada, conforme a las disposiciones de este artículo, se observan hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, se harán del conocimiento del contribuyente por escrito con copia al Contador Público Registrado, a fin de que dentro de los 20 días siguientes a la fecha de notificación, manifieste por escrito su inconformidad ante la unidad administrativa de la S.H.C.P. competente para determinar créditos fiscales, ofreciendo las pruebas documentales pertinentes mismas que deberá acompañar a su escrito o rendir a más tardar dentro de los 45 días siguientes al de su presentación. En el penúltimo párrafo del artículo 110. del Reglamento del Artículo 85 del C.F.F. se establece claramente que el término para la interposición de la inconformidad es de 20 días contados a partir de la fecha de la notificación del oficio de observaciones. De acuerdo con las reglas generales del Código Fiscal de la Federación, los

20 días sólo son días hábiles, ésto es dentro del plazo de -
20 días señalados por la Ley no se deben incluir los días in
hábiles.

En el escrito de inconformidad deberán ofrecerse las --
pruebas y las mismas deberán rendirse con la inconformidad a
más tardar, dentro de los 45 días siguientes a la fecha de -
presentación de dicha inconformidad. Estos 45 días de plazo
para la exhibición de las pruebas ofrecidas en la inconformi
dad, también deben computarse como días hábiles, ésto es, de
berán excluirse los días inhábiles.

Las únicas pruebas admisibles y, por lo tanto, las úni -
cas que se deben ofrecer en esta fase administrativa de la -
inconformidad, son las documentales en su doble aspecto de -
públicas y privadas. Son documentales públicas las produci-
das por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones-
y también las producidas por personas que gozan de fé públi-
ca. Son documentales privadas todas las demás que no gozan-
de los atributos señalados para las documentales públicas.

El ofrecimiento de pruebas deberá quedar hecho desde el-
escrito de inconformidad, aún cuando su exhibición puede ser
posterior, dentro del plazo de 45 días siguientes a la fecha
de presentación de la inconformidad. Si las pruebas no se--
ofrecen en la inconformidad el causante pierde el derecho a-

rendirlas posteriormente, excepto en el caso de que fueren - supervinientes, en los términos del artículo 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles por aplicación supletoria - en relación con el artículo 10. del Código Fiscal de la Fede - ración.

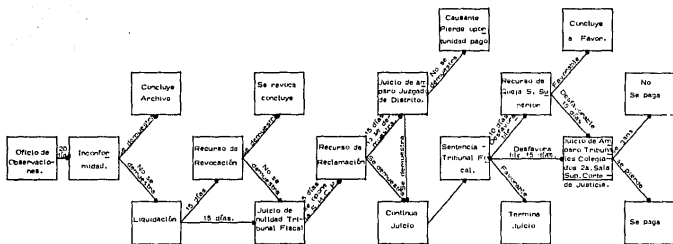
La inconformidad podrá presentarse por correo certifica - do con acuse de recibo, siempre que se tenga seguridad de - que el escrito relativo va a ser recibido por la autoridad - dentro del plazo de Ley. Si no se tiene esa seguridad será - preferible presentarlo personalmente en las oficinas de la - autoridad debido a que ni el Reglamento del Artículo 85 del - C.F.F. ni el mismo Código para el caso de inconformidad no - preven que la misma pueda presentarse por correo certificado con acuse de recibo, como sucede con los recursos previstos - por el mismo Código y con las demandas ante el Tribunal Fis - cal de la Federación.

La labor del Contador Público Registrado no va a termi - nar con el oficio de observaciones ya que es responsable, de la información que contienen los estados financieros dictami - nados y si le observan alguna partida tendrá la obligación - moral de defender al contribuyente ante las autoridades fis - cales, puede debiéndose coordinar con un Licenciado en Dere - cho para proporcionarle sus puntos de vista y las pruebas - que deben o pueden ofrecerse.

Consideramos que para que un Contador Público se haga cargo de la Defensa Fiscal de un contribuyente, primordialmente, debe tener una considerable experiencia en el campo legal o bien, como ya habíamos mencionado, asesorarse de un Licenciado en Derecho.

Por no ser este el tema principal de este seminario, a continuación se transcribe una gráfica de flujo de la defensa fiscal, tratando con ésto únicamente señalar los pasos, opciones y medios legales de defensa del contribuyente y la S.H.C.P.

CUADRO QUE MUESTRA LA SECUENCIA DE LA DEFENSA FISCAL.



Existe acción S.H.C.P. interponer rec. de revisión ante Sala Superior T. Fiscal y Tribunales Colegiados o Segunda Sala Sup. Corte de Justicia.

ELEMENTOS PROBATORIOS DEL DICTAMEN ANTE LA DIRECCION GENERAL
DE FISCALIZACION

El Artículo 11 del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, contempla la facultad que tiene la Dirección General de Fiscalización para revisar los estados financieros dictaminados requiriendo primeramente al Contador Público lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al reglamento y demás disposiciones fiscales, debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición para su revisión, de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del auditor.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fisca-

les del contribuyente.

- d) La exhibición de los libros y documentación original, en aquellos casos en que así lo considere necesario.

El Contador Público debe tener mucho cuidado al revisar los estados financieros que dictamine antes de presentarlos al Departamento de Archivo de la Dirección General de Fiscalización o bien, entregarlos al correo, de que los estados 1 y 7 estén firmados por él y que los estados 2, 3, 4, 5 y 6 así como el anexo 8.5 estén firmados por el representante legal de la empresa que se dictamina; también deberá observar que vayan completos y que cumplan todos los requisitos de presentación a que se refieren los Artículos 8 y 10 del reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y el Artículo 10 de la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de febrero de 1981.

En este capítulo trataremos de hacer un breve análisis de los elementos probatorios de que debe allegarse el Contador Público para respaldar su dictamen ante la Dirección General de Fiscalización.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

En este aspecto de la profesión del Contador Público, es decir, en el desempeño de trabajos de auditoría, más que en cualquier otro, es indispensable trazar un itinerario o plan de trabajo a efectuar, que en este caso se llama "Programa de Auditoría", y es tan importante que pueda asegurarse que el éxito del trabajo del auditor depende en gran parte de su correcta planeación.

Nunca un programa diseñado para la auditoría de estados financieros de una empresa determinada puede ser aplicable a otra; en cambio sí puede ser adaptable.

Algunos contadores opinan que no es necesario un programa porque con una balanza de comprobación, les es suficiente para darse cuenta del trabajo a efectuar.

Esto podría resultar efectivo para negocios pequeños en los cuales el auditor interviene directamente en la auditoría; pero actualmente en México y otros países, el comercio y la industria han adquirido gran preponderancia y consecuentemente las operaciones se han hecho más complejas y las transacciones tan múltiples que la elaboración de un programa de trabajo es indispensable.

Bell y Johns en su obra "Intervención de Cuentas" dice lo siguiente: "El empleo de programas de auditoría es sumamente inconveniente, porque tiende a desalentar las iniciativas del contador a quien se confía el trabajo a desarrollar y además no existen dos intervenciones iguales aún tratándose de la misma empresa, que presenten los mismos trabajos a efectuar. El auditor tuvo que haber estudiado los principios que se aplican a la intervención de cuentas antes de acometer un trabajo de esta índole y debe actuar por su propia responsabilidad y juicio y no como un peón que realiza trabajos de rutina que le han señalado previamente".

Sin embargo, al final no rechaza en absoluto el empleo de programas, diciendo que es conveniente en los bufetes de Contadores Públicos tener un modelo uniforme de cuestionario o de resumen que sirva para recordar ciertos particulares en relación con los programas de intervención.

Donald J. Davies en su libro "Auditing Programs and Internal Control", opina sobre este asunto, diciendo que el programa escrito tiende a procedimientos congelados que ahogan la iniciativa del contador que no preparó el programa y termina aceptando que si el programa es adecuadamente preparado y presentado, no hay razón para que quien efectúe el examen, si es creador, no puede aplicar pensamientos independientes y enjuiciar la suficiencia o propiedad de los pasos-

sugeridos por el auditor y que además permite la mejor planeación del trabajo y ayuda a las asignaciones del personal.

Montgomery, citado en el "Manual del Contador" de Paton, dice que nada puede hacer más daño a los que se dedican a la auditoría que el empleo de reglas condensadas de trabajo; todos aquellos que ejercen su profesión ateniéndose a programas que han sido elaborados por otras personas -- son culpables de negligencia, si permiten que unas reglas inmutables anulen toda su independencia de criterio, y termina aceptando que no hay inconveniente en que se emplee un resumen del procedimiento a seguir en casi todas las auditorías, siempre que dicho resumen se base en los principios fundamentales de la auditoría y que se ponga en práctica sobre esa base.

Los autores que están completamente de acuerdo en el uso de programas son Alejandro Prieto y Luis Ruiz de Velasco; en su obra "Auditoría Práctica", dicen que es necesario elaborar un programa para el trabajo de detalle que deberá encomendarse a los colaboradores del contador público, ya que al efectuarla éste en lo personal aumentaría considerablemente el costo, pues generalmente el trabajo de detalle es realizado por jóvenes que comienzan la carrera de contador público, suministrándoles dirección.

Además dicen que el trabajo de detalle resulta monótono cuando se considera fácil; deberá usarse la imaginación y pensar en las consecuencias que presente cada caso.

Ernest Coulter Davies, B.S.C.P.A., de Northwestern University, opina que es costumbre seguir un programa delimitado especialmente para cada trabajo que va hacerse, principalmente por medio de ayudantes.

James E. Hammond, Cap. XIV C.P.A. Hand Book, considera ya el programa como un aspecto muy importante en el desarrollo de la auditoría y dice que después de los trabajos preliminares como son las investigaciones previas relativas a la historia financiera del negocio y evaluación del sistema de control interno, procede la segunda fase de la auditoría que es la programación.

Concluyendo, podemos decir:

Algunos tratadistas rechazan en principio el empleo de programas pero terminan aceptando la utilidad de planear un buen programa para la realización de determinado trabajo de auditoría.

No es conveniente elaborar un programa estándar, debido a la gran variedad de condiciones y a las distintas ca-

racterísticas que presenta cada empresa, pues es el criterio del contador el que determina la planeación del programa; es imposible establecer un sustituto del criterio del auditor - que haga las veces de éste. Si la contaduría pública tuviera que sujetarse a una lista estereotipada de instrucciones, dejaría de ser profesión, y en este caso particular lo que se hace es seleccionar los procedimientos adecuados en cada caso y de acuerdo con el criterio del contador. En consecuencia, el programa debe considerarse como una guía sujeta a sufrir las variaciones que el curso de la inspección vaya necesitando. En la práctica, la mayoría de los trabajos los efectúan ayudantes que generalmente son pasantes o estudiantes de la carrera de Contador Público y más que entorpecer su desenvolvimiento, tienen en el programa una base de orientación.

Desde el punto de vista de su cuantía económica las empresas pueden clasificarse en negocios pequeños, medianos y grandes.

En negocios pequeños, el trabajo puede efectuarse -- por un solo auditor. Sin necesidad de diseñar un programa formal, pero sí deberán describirse en los papeles de trabajo los puntos a revisar.

Para auditorías en negocios medianos, ya es necesa -

rio formular un programa, y para los granes es imprescindible este documento.

- Fines Principales

1. Ordenar el trabajo
2. Controlar el tiempo
3. Evitar omisiones y repeticiones
4. Proporcionar un registro de las fases del trabajo en proceso, el realizado y el pendiente de efectuar
5. Fijar la responsabilidad de las labores de auditoría
6. Coadyuvar a formular el informe.

Ordenar el trabajo significa su distribución entre el personal para servirle de guía, la coordinación de las fases en que se divide la clasificación de las cuentas a examinar, los lugares donde deberá efectuarse como el caso de una negociación de gran importancia que tenga sucursales en diversos países o en distintas poblaciones.

Es muy importante conocer en forma aproximada el tiempo que se emplea en la revisión de todas y cada una de las cuentas lo que permite formular presupuestos del costo, así como el tiempo requerido para hacer el trabajo.

Se evitan omisiones al poder consultar en todo momento

to y con suma facilidad el trabajo pendiente de efectuarse, al registrar los aspectos del trabajo realizado por el personal; y naturalmente, en la misma forma se evitará dupli- - dad de trabajo. Por ejemplo se puede decir que un programa de auditoría interna debe ser tomado en cuenta por el auditor externo, para que existiendo una coordinación se dé mejor atención a una cuenta que a otra, según sea la calidad del control interno existente.

El tener un registro del trabajo efectuado en proceso y por efectuar, facilita la dirección que el contador res- - ponsable de la auditoría, debe tener con sus ayudantes.

Asignando el trabajo al personal, podrá responsabili- - zarse a cada uno, y tenerse mejor control.

El programa totalmente cubierto, es una valiosa ayuda para redactar el informe, al contener todos los puntos - tratados en orden.

- Su Naturaleza Confidencial y Elástica

James E. Hammond en el C.P.A. Hand Book, dice que el programa de auditoría es un documento confidencial para uso del auditor y no debe mostrarse en la oficina del cliente; - esta opinión es la más aceptada, ya que en la práctica es -

inconveniente que el cliente conozca y analice el plan de -- trabajo y así el personal de éste puede confabularse para en torpecer las labores del auditor. Puede haber una mala in - terpretación, o una imposición para el desarrollo del mismo.

La naturaleza confidencial de los programas de auditoría es muy importante; debe procurarse que el personal de los diversos departamentos que se auditan ignore los deta - lles del procedimiento que va a emplearse en la revisión.

Para formular los programas de auditoría externa, -- desde luego deben tomarse en cuenta las sugerencias de los - directivos y personal pero con ciertas reservas; siendo con - veniente una vez estudiados los datos recabados y terminando el programa, abstenerse de comentarlo con las personas men - cionadas, para realizar libremente el trabajo.

Una cualidad también indispensable en los programas, en su elasticidad, es decir, la ausencia de rigidez, para po - derlos adaptar a las contingencias especiales que se presen - ten en el desarrollo del trabajo.

Un programa de auditoría está sujeto a cambios o mo - dificaciones; cuando se hagan éstas, deberán fecharse, apro - barse y firmarse. En caso de no haber sufrido modificacio - nes, basta con revisarlos y aprobarlos, haciéndolo constar -

con la firma del socio o del gerente del despacho.

Es muy conveniente archivar una copia de los programas de auditoría junto con los papeles de trabajo y otra en una carpeta especial para programas de auditoría, para su fácil consulta.

Como es sabido, el programa de auditoría forma parte de los "Papeles de Trabajo", los cuales integran el archivo de la empresa, si son el resultado del trabajo de su departamento de auditoría interna, en tanto que para el contador independiente, el programa de auditoría, los papeles de trabajo y el archivo permanente son de su exclusiva propiedad.

- Función del Programa en las Normas de Auditoría

Es en las normas relativas a la ejecución del trabajo que se refieren a la planeación, donde cabe mencionar el programa de auditoría como medio para llevar a efecto su realización.

La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, indica que para planear adecuadamente un trabajo de auditoría, deben tomarse en cuenta los siguientes puntos:

1. Objetivo, condiciones y limitaciones.
2. Objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría.
3. Características particulares de la empresa, cuyos estados financieros se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación de la empresa, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

En la planeación del programa de auditoría deben tomarse en cuenta los siguientes conceptos:

- a) Importancia de cada uno de los renglones de los estados financieros.
- b) Riesgo de error de importancia de cada uno de los renglones.
- c) Costo del tiempo en relación a los procedimientos de auditoría empleados.
- d) Programación de las fechas en que deban iniciarse, ejecutarse y completarse dichos procedimientos, así como la fecha de rendición del informe.

- e) Determinación del número de ayudantes que se requieren y selección del personal más adecuado para cada una de las distintas fases del examen.

- f) Forma de ejercer la supervisión del personal destinado para la auditoría.

Al elaborar el programa de auditoría deberá darse mayor importancia a los renglones principales de los estados financieros de la empresa, conservando la relación entre el tiempo total estimado y el que se emplearía para el examen de las partidas individuales, de acuerdo con el grado de importancia y riesgo de cada renglón. En algunos casos tendrán que planearse arcos por sorpresa, de efectivo, valores, mercancías, etc.

En cuanto a la selección de procedimientos de auditoría, no deberá omitirse o escatimarse esfuerzo en razón a su costo o dificultad, excepto en los casos en que se seleccionen entre dos o más procedimientos, se escogerá el que resulte menos costoso.

A fin de que los procedimientos de auditoría se lleven a cabo en su oportunidad, se ha llevado a la práctica la costumbre de efectuar una o más visitas a las oficinas del cliente, para estar el auditor en mayor posibilidad de

distribuir su tiempo y el de sus ayudantes y en qué fechas - poner en práctica los procedimientos de auditoría, como ar - queos por sorpresa, envíos de solicitudes de confirmación de saldos a clientes, deudores, proveedores, etc., y ponerse de acuerdo con el cliente, de la fecha de toma de inventarios - físicos y discutir con él los procedimientos que se seguirán para ese fin, con objeto de asegurarse que son adecuados. -- Deberá incluir en su plan de trabajo o sea el programa de au - ditoría, las fechas y lugares en que se llevarán a cabo por - él y sus ayudantes, los procedimientos de auditoría previa - mente señalados y coordinarlos con el personal del cliente.

Si esta planeación se hace con debida anticipación, - redundará en ahorro de tiempo y en beneficio del auditor y de sus clientes; cuando el personal de éste prepara análisis y relaciones o cualquier otra información detallada, en algu - nos casos solamente necesita ser revisada y en otros compro - bada a base de pruebas; en esta forma se logra evitar que - suba el costo de la auditoría y emitir el informe en el menor tiempo posible.

La norma de supervisión al personal en la ejecución - del trabajo, exige que se lleve a cabo durante el curso del - mismo, para convencerse de que se está desarrollando de -- acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y que se ha cumplido con todos los requisitos del programa.

Es muy importante reducir el número de papeles de -- trabajo, abstenerse de formular cédulas o relaciones inúti - les que ya existen en los registros del cliente. Es preferi - ble auditar más y escribir menos.

Para facilitar la labor de supervisión del personal - del auditor, es necesario darles mayor adiestramiento técni - co en la práctica profesional, a base de vigilancia directa - del trabajo.

La programación de la auditoría servirá de base para la fijación de honorarios del auditor.

- Forma práctica de planear la auditoría

Como los datos recabados para la planeación de la au - ditoría quedan plasmados en forma ordenada en el programa, - es necesario realizar previamente lo siguiente:

I. Entrevistar al Cliente:

La primera entrevista generalmente es para la contra - tación del trabajo, precisar el importe de los honorarios - del auditor, así como también a quien se va a dirigir el in - forme. A medida que se recaban datos resultan dudas, aún -- otras más en el desarrollo del trabajo. En algunas ocasio - nes el cliente no sólo pide un dictamen u opinión del nego -

cio si no platica las anomalías existentes para que el - auditor con los conocimientos y experiencias que tiene, re--suelva los problemas que le plantea su cliente, el auditor - usará un memorándum donde anotará todos los asuntos tratados.

II. Evaluar el control interno existente:

Debe darse cuenta el auditor de la efectividad del - control interno, para así dar mayor o menor atención y alcan- ce a los procedimientos de auditoría.

III. Inspeccionar las instalaciones y observar las opera- ciones.

Debe el autor observar las instalaciones y operacio- nes rutinarias de la empresa para darse cuenta de la produc- ción, manejo de fondos, recepción de mercancías compradas, - despacho de las mercancías vendidas, almacenes, . tc.

IV. Investigar e indagar con directores y funcionarios:

Además de las primeras entrevistas con el dueño de la empresa o con los funcionarios, en el curso de la inspección, surgirán dudas; en este caso será necesario hacer un memoránu

dum de las mismas para tratarlas con dichos señores.

V. Inspeccionar Documentos:

Deberá inspeccionar los documentos relacionados con la situación jurídica, fiscal y financiera de la empresa, como son: declaraciones al gobierno, escrituras constitutivas, sus reformas si las hay, actas de asambleas, contratos de compra-venta, estados financieros actuales y anteriores para establecer comparaciones, etc., los informes de auditorías anteriores, así como los papeles de trabajo, si los hay, pues muchas veces es necesario complementar la información del auditor con ellos.

- Procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

Procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias.

Por técnicas de auditoría se entienden los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita para comprobar la que otros le han suministrado.

Las técnicas de auditoría pueden clasificarse como sigue:

- 1.- Estudio General
- 2.- Análisis
 - a) Saldos
 - b) Movimientos
- 3.- Inspección
 - a) Directa (se proporcionan datos)
 - b) Indirecta (se solicitan datos)
- 4.- Confirmación
 - a) Positiva
 - b) Negativa
- 5.- Investigación
- 6.- Declaraciones o certificaciones
- 7.- Observación
- 8.- Cálculo

Estudio General. Es la apreciación que el auditor ha ce de las características generales de una empresa, sus estados financieros o alguna situación extraordinaria que requiera atención especial.

Análisis. Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyan unidades-

homogéneas, o bien la descomposición de una cuenta para investigarla. Este análisis puede ser de saldos, de movimientos o de una cuenta especial como gastos, ventas, etc.

Investigación. Consiste en averiguar ante el personal, documentación, libros, registros, etc., con objeto de aclarar determinada cuenta o situación.

Inspección. Es el examen físico de bienes tangibles o de documentos a fin de cerciorarse de su autenticidad y de la aplicación contable correcta.

Confirmación. Es la opinión que una persona ajena a la empresa examinada emite por escrito, sobre una cuenta u operación determinada. La confirmación puede ser positiva o negativa; en la primera se le pide al confirmante que conteste si está conforme con el dato suministrado y en el segundo caso se pide que conteste cuando no esté de acuerdo con los datos de la empresa. También puede ser la confirmación directa o indirecta; sucede la primera cuando se proporcionan datos al confirmante y se pide que los verifique con los suyos, y es indirecta cuando se pide al confirmante que suministre datos de sus propias fuentes de información o su conocimiento.

Declaraciones o certificaciones. Es la opinión emitida por escrito sobre alguna investigación hecha de una cuen

ta u operación determinada, en forma de cartas o memorándums, firmados por la persona que suministra los datos requeridos.

Observación. Es la técnica por la cual se cerciora el auditor discreta o abiertamente, sobre determinadas actividades de la empresa, para darse cuenta si las operaciones se efectúan adecuadamente, por ejemplo si los inventarios ff sicos se tomaron de una manera satisfactoria o si fueron pre parados debidamente.

Cálculo. Es la verificación numérica de las operaciones mediante el cálculo de las mismas; por ejemplo en operaciones que se aplican mensualmente a la contabilidad, para cerciorarse si han sido aplicadas correctamente, se pueden comprobar globalmente; otro ejemplo es: cuando el cálculo de la depreciación se hace mensualmente, para comprobar si es correcto, se aplica la tasa al período que corresponda.

Extensión o alcance de los procedimientos de Auditoría

Es la relación que guarda el número de partidas indi viduales examinadas con el número de partidas individuales - que forman la partida total.

Muchos son los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, de los que podemos mencionar los siguientes:

1.- Número de partidas individuales que forman la partida global o universo.

2.- El grado de eficacia del control interno,

3.- El número de errores o de partidas equivocadas - encontradas en el examen practicado. Es imposible establecer reglas generales para determinar la extensión que debe darse a los procedimientos de auditoría; es el criterio profesional del auditor el que da la pauta definitiva respecto a en que momento los resultados de los procedimientos de auditoría empleados dan la suficiente certeza para fundar su opinión. - Si con los procedimientos de auditoría empleados no logra - cerciorarse o llegar a la meta deseada, puede hacer uso de - otras disciplinas que le permitan orientar o dirigir su criterio, conforme a los mejores recursos técnicos disponibles.

En el cuerpo del programa se menciona los procedi-- mientos de auditoría, el alcance de los mismos y la oportunidad en que deban aplicarse.

Es muy conveniente practicar la rotación de procedi-- mientos que consiste en abstenerse de repetir los mismos cada año; es decir, no revisar las mismas áreas, en la misma - forma que se hizo en la auditoría anterior, para garantizar una atención general en el curso de los años.

En un programa es imposible establecer procedimientos que resuelvan situaciones para todos los casos, tampoco debe pretenderse elaborar un programa donde tengan que aplicarse todos los procedimientos en exámenes de tipo específicos de negocios, tales como instituciones de crédito, negociaciones mercantiles, etc., por eso los colaboradores deberán poseer una adecuada preparación y experiencia y de acuerdo con esto normar su criterio para poder solucionar cualquier situación que se presente, pero siempre deben ponerse de acuerdo con el contador que dirige la auditoría.

Algunos auditores acostumbran a usar manuales de procedimientos de auditoría para efectuar su trabajo, pero no pueden equiparse a los programas, puesto que los primeros pueden servir al director del trabajo y los programas son principalmente para uso del personal que interviene, ya que es en el desarrollo de la auditoría donde el ayudante necesita guía.

Control Interno

Comenzaremos por dilucidar qué es Control Interno; aunque es un tema muy amplio e importante que sería motivo de otra tesis, es indispensable abordarlo siquiera en una forma somera, porque el control interno es la base para la elaboración del programa de auditoría..

El señor Joaquín Gómez Morfín, C.P.T., en su obra ti titulada "Control Interno en los negocios", proporciona la siguiente definición:

"El Control Interno consiste en un plan coordinado, - entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos de tal manera que la administración de una empresa puede depender de estos elementos para - obtener una información segura, proteger adecuadamente los - bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita".

La definición que presentan en el C.P.A. Hand Book, - es la siguiente:

"Un sistema de control interno consiste en no más de un juego de libros de contabilidad bien llevados con tal segregación de labores de los empleados que ninguna persona - tenga control absoluto de alguna transacción a través de todas sus fases".

En su más amplia forma el control interno incluye el plan de organización y todos los métodos y medidas que adopte el negocio para salvaguardar sus activos, para verificar la corrección y responsabilidad de sus datos de contabilidad, -

para promover la eficacia de las operaciones y para alentar o ayudar a que las políticas de la dirección o la gerencia se sigan tal como fueron prescritas".

De acuerdo con la calidad del control interno existen te serán aplicados los procedimientos y el alcance de las - pruebas selectivas marcadas en el programa, así como la opor tunidad en que deban aplicarse las mismas.

Los objetivos de Control Interno pueden resumirse co mo sigue:

- 1.- Información completa, constante y oportuna, básica para el desarrollo del negocio, ya que de ella - pueden tomarse todas las decisiones que han de - normar las futuras actividades.
- 2.- Protección de los intereses del negocio, es decir, un plan de seguridad adecuado a sus necesidades.
- 3.- Eficiencia de operación consistente en efectuar estudios detallados del control interno en cada fase u operación del negocio a fin de evitar des perdicios de tiempo y de materiales y controlar hasta donde sea posible humanamente, las irregu-

laridades de Organización, Fugas, despilfarros - etc. Para que el control interno pueda llevarse a efecto, son necesarios cuatro elementos: Organización, Procedimiento, Personal y Supervisión.

I. Organización.

A su vez la organización comprende los siguientes con
ceptos:

- 1.- Dirección. Quien asume la responsabilidad en la política general de la empresa.
- 2.- Coordinación. Adaptación de las necesidades y obligaciones de las partes integrantes de la empresa a un conjunto homogéneo y armónico.
- 3.- División de Labores. Significa independencia de funciones de operación, custodia y registro básico. Sobre este aspecto el comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores, dice: "Que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación..." "el departamento de contabilidad no debe tener funciones de opera
ciones o custodia sino concretarse al registro -

correcto de datos, verificando sus respectivas - autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa".

Bajo este principio una misma transacción debe - pasar por diversas manos independientes entre sí.

- 4.- Asignación de Responsabilidades. Consiste en - establecer nombramientos jerarquizados dentro de la empresa con las respectivas facultades de autorización de acuerdo con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto, es de que todas las transacciones deben - estar aprobadas por funcionario autorizado, debiendo existir constancia con excepción de las - actividades rutinarias, de menor importancia.

II. Procedimiento:

Es necesario aplicar los principios de control interno mediante los siguientes procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

- 1.- Planeación y sistematización.

2.- Registros y formas.

3.- Informes.

El primer caso explica la dirección, coordinación y división de labores aplicando el sistema de autorización y fijación de responsabilidades. Para esto se han usado y se usan instructivos que adoptan la forma de manuales de procedimientos, que tienen por objeto uniformarlos, reducir el número de órdenes verbales y decisiones apresuradas.

El segundo grupo, de registros y formas, consiste en llevar a cabo los principios de control prescritos por la dirección de la empresa para registrar los activos, pasivos, ingresos y gastos.

Las formas deben ser diseñadas apropiadamente para que puedan ligarse los procedimientos de control interno, tales como la aprobación de las transacciones en sus diversas etapas, y que puedan tener todos los usos posibles, a fin de que el número de formas sea el mínimo razonable.

En cuanto a los registros, deben ser sencillos para que sean accesibles a quienes los emplean y poder registrar oportunamente y correctamente las operaciones.

En tercer lugar, la información es el elemento más importante de control, desde el punto de vista de la vigilancia que se ejerce sobre las actividades de la empresa, y del personal encargado de realizar dichas actividades.

En cuanto a la información contable constituye un elemento muy importante del control interno; mediante informes periódicos analíticos comparativos de ventas, costos, diferencias o variaciones de eficiencia, tiempo ocioso, etc.

Si se desea hacer un estudio más elevado de control interno, ello implicará informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, presupuestos de variaciones financieras, etc.

III. Personal:

Los objetivos del control interno, organización y procedimientos deberán llevarse a cabo por personal capaci--

tado, y que además de reunir los siguientes requisitos, esté debidamente remunerado.

1.- Entrenamiento.

2.- Eficiencia.

3.- Moralidad.

4.- Retribución.

- 1.- Entrenamiento. A mayor entrenamiento, el personal será más apto, y a mayor grado de control interno en este aspecto, habrá mayor identificación de funciones y responsabilidades de cada empleado, así como reducción de ineficiencia y desperdicio de tiempo.
- 2.- Eficiencia. Consiste en que cada miembro del personal aplique correctamente su juicio a cada actividad.
- 3.- Moralidad. La moralidad del personal es la base fundamental del control interno; es la fuerza de fidelidad que deben poseer para proteger el negocio contra manejos indebidos. Es aconsejable establecer requisitos de admisión, vacaciones periódicas y un sistema de rotación del personal de acuerdo con las necesidades del negocio. Todo lo anterior coadyuva al buen funcionamiento del control interno.

4.- **Retribución.** Es muy importante retribuir bien al personal para realizar mayores planes en el negocio, establecer incentivos para estimularlo; esto redundará en beneficio del negocio, en vez de confabularse para perjudicarlo, harán planes para beneficio del mismo.

IV. Supervisión:

Una vez establecido el sistema de control interno, es indispensable la vigilancia constante para que el personal lleve a efecto los procedimientos y funciones a su cargo, de acuerdo con los planes de organización.

Cuando la magnitud de las transacciones de una empresa amerita necesariamente establecer un departamento de auditoría interna, se contratan los servicios de un auditor que vigile constantemente el cumplimiento de los elementos del control interno.

El control interno se establece de acuerdo con las posibilidades económicas de la empresa. Se cuantifica el riesgo de pérdida y se compara con el costo para eliminar dicho riesgo; si el costo de las medidas de control interno es mayor que la protección que ofrece, deberá optarse por reducir dichas medidas tomando en consideración sus condiciones financieras.

- Evaluación del Control Interno.

Es la impresión mental que obtiene el auditor de cada una de las actividades del negocio, que deberán asentarse en los papeles de trabajo.

Existen tres métodos para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo:

1. Método descriptivo. Consiste en relacionar las características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados, formas y registros de contabilidad.
2. Método gráfico. Consiste en presentar los procedimientos, la organización de la empresa, las actividades departamentales, el personal y la contabilidad, en forma objetiva o mediante gráficas combinadas. Es útil para negocios donde el control interno es más eficiente y sobre todo en auditorías subsecuentes.
3. Método de cuestionarios. Se preparan con anterioridad listas con preguntas que se contestan en la oficina del cliente.

El método más usual en México, es el de cuestionarios; sin embargo, el criterio del auditor debe elegir el método a seguir o bien hacer combinaciones a fin de obtener los mejores resultados.

- Evaluación del Control Interno sobre los Procedi -
mientos de Auditoría

Es recomendable combinar los papeles de control in -
terno (cuestionario) con los programas de auditoría, para po -
der apreciar la influencia del mismo en relación con la elec -
ción de las pruebas a realizar, su extensión, oportunidad y -
frecuencia.

Las mismas pruebas pueden ayudar al examen del con -
trol interno, de tal manera que exista una interdependencia -
entre los procedimientos relativos al control interno y el -
resto de los procedimientos de auditoría.

El examen debe ser más amplio en las primeras audito -
rías y en las subsecuentes puede hacerse parcialmente, sien -
do satisfactorio, y podrá el auditor distribuirlo entre dos -
o cuatro intervenciones.

Algunos auditores acostumbran practicar el examen --
de control interno previamente al examen de estados financie -
ros.

Concluyendo, podemos decir:

El alcance de las pruebas selectivas y la amplitud -
que se de a los procedimientos marcados en el programa de au

ditoría, van en función de la efectividad del control interno establecido en la empresa; pues si el control interno es defectuoso deberá darse mayor alcance a las pruebas y amplitud a los procedimientos según el caso, si por el contrario, es satisfactorio, se reducirán al mínimo.

- IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La importancia o necesidad de los papeles de trabajo surge desde el momento en que el contador público es contratado para prestar sus servicios profesionales.

El contador público, debe dedicar tiempo suficiente en la preparación de los papeles de trabajo, ya que ellos son los instrumentos de su profesión que deben mejorarse en cada examen. En cada auditoría se presenta la oportunidad de demostrar sentido de orden y destreza en la preparación de los papeles de trabajo que registran competentemente información oportuna acerca de las materias sometidas a los registros a revisión, sino al trabajo también del auditor, que le permitirán obtener lo siguiente:

- a) La preparación de los estados financieros junto con el dictamen.

- b) La evidencia de la naturaleza y alcance sobre las --

técnicas y procedimientos de auditoría.

- c) La fuente de información básica del informe de auditoría.
- d) La coordinación y organización del programa de auditoría.
- e) Cartas de sugerencias.
- f) Fuente de información para auditorías subsecuentes.

El trabajo del auditor, se concentra fundamentalmente en la preparación de una serie de papeles de trabajo, en la forma y contenido necesarios para derivar de ellos el producto terminado, que constituyen los estados financieros dictaminados.

En los papeles de trabajo, se encuentra la evidencia de la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados, y la constancia escrita del cuidado y diligencia razonables que ejerció el auditor en la elaboración de su examen. La preparación que posee el contador público, acerca de los principios de contabilidad, las técnicas y los procedimientos de auditoría, su habilidad para analizar problemas complejos e identificar lo que verdaderamente necesi-

ta sus hábitos de nitidez y orden y quizá lo más importante, su destreza profesional, todos ellos se reflejan en sus papeles de trabajo. En consecuencia, no sólo fundamenta y explica las aseveraciones contenidas en el dictamen y en el informe, sino que constituyen las más importantes fuentes de información utilizadas por los contadores públicos, para cerciorarse de que el trabajo realizado, cumple con los estándares de calidad profesional. Por lo que con lo anterior, dichos papeles de trabajo protegen y dan seguridad a la responsabilidad profesional del auditor, ante cualquier demanda practicada por interesados o afectados por el resultado de su trabajo.

Es muy frecuente la necesidad del auditor de complementar su informe normal, con una serie de estados comparativos, de análisis y evaluaciones financieras que son considerados de gran valor para la gerencia de las empresas de pequeña, mediana o gran magnitud, y cuyos datos desde luego, se obtienen de los papeles de trabajo.

La coordinación y planeación de todas las fases del trabajo de auditoría, se logra también por medio de los papeles de trabajo, que son elaborados cuidadosamente y que posteriormente, facilitan una adecuada supervisión en todos los niveles (superior, gerente o socio). Debe tener en cuenta el encargado de la auditoría, de las limitaciones en la expe

riencia y habilidad de sus ayudantes, en la planeación y preparación de papeles de trabajo, para que en algunos casos, - él mismo prepare la iniciación del trabajo y señale la información básica que deben contener dichos papeles (cédulas de análisis) o en algunos casos, él mismo siga el análisis de - determinadas cuentas hasta su conclusión.

Por otra parte, la profesión de contador público, en su constante evolución, debe considerar que la presentación de recomendaciones constructivas, constituyen elementos de determinados en la prestación de servicios a sus clientes, contribuyendo en buena medida, al logro de este objetivo, un - adecuado sistema de papeles de trabajo.

El empleo de los papeles de trabajo de años anteriores, debe estar sujeto a ciertas reservas, es decir, si se ;siguen al pie de la letra, se puede incurrir, por ejemplo en una copia exacta de los anteriores, y de lo que se trata con ellos, es solamente orientar el curso de exámenes intensivos, para proporcionar información de interés continuo o permanente, que revelen ciertas peculiaridades de la empresa sujeta: a examen.

En ocasiones, se hace necesario una revisión de los papeles de trabajo de años anteriores, para observar la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad

y de los métodos de aplicación de dichos principios. Los papeles de trabajo de años anteriores, podrán utilizarse una vez que hayan sido determinadas sus conveniencias a la luz de las actuales circunstancias.

- Clasificación de los Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo, por su contenido pueden clasificarse como sigue:

1. Legajo de cada ejercicio, que contiene:
 - a) Hojas de trabajo
 - b) Cédulas sumarias
 - c) Sub-analíticas
 - d) Analíticas
 - e) Generales.

Hay otras clasificaciones, pero generalmente lo que se busca en ellas, es su ordenamiento y clasificación lógica, con la finalidad de hacerlos más entendibles a todos los miembros del despacho.

Hoja de trabajo: es el control o gafa de los papeles de trabajo, ya que constituyen el fundamento de los análisis y labores desarrolladas; en ellas se consignan los siguientes datos:

- a) Nombre de la empresa
- b) Fecha del ejercicio que se examina
- c) Nombre de la cuenta
- d) Índice de la cuenta
- e) Saldos del ejercicio
- f) Ajustes
- g) Saldos ajustados
- h) Reclasificaciones
- i) Saldos finales
- j) Saldos del ejercicio inmediato anterior
- k) Variaciones.

Cédulas sumarias: contienen el desglose de la hoja de trabajo, por conceptos o grupos de la misma. Ejem.: documentos y cuentas por cobrar y el desglose de las cuentas de mayor, que integran el concepto o grupo antes mencionado.

Cédulas analíticas: se consignan el conjunto de técnicas que nos llevan al procedimiento de cada una de las cuentas examinadas.

Cédulas sub-analíticas: vienen complementando a las analíticas, con explicaciones o casos de interés en las cuentas analizadas.

Se dá el nombre de Cédulas Generales, a quéllas que-

la información se obtiene de terceras personas, que viene a confirmar hechos consignados en las cuentas de mayor, como estados de cuentas bancarias o confirmaciones de cuentas colectivas (clientes, documentos por cobrar, proveedores, acreedores, etc.).

- Expediente contínuo

DEFINICION: el expediente contínuo de auditoría, es el conjunto de papeles de trabajo, que su importancia se debe a su contenido, ya que no sólo se usa para el ejercicio que se examina, sino que se utiliza para ejercicios posteriores, los cuales se requiere consultar en el transcurso de una revisión. Su característica esencial, es que no están sujetos a cambios constantes.

Objetos. Según nos dice Arthur W. Holmes, en su texto de "Auditoría de Principios y procedimientos", que el objeto del expediente contínuo es proporcionar la historia financiera de la empresa, ofreciendo una fuente de referencia de partidas contínuas y recurrentes, reducir el trabajo general de preparación de nuevos papeles de trabajo, para partidas que no cambian y organizar datos especializados para auditorías futuras, para investigaciones de obligaciones tributarias para proyectos de cambios de la estructura del capital y otros fines.

Necesidad. El uso del expediente continuo de auditoría, surge de la hipótesis de que el trabajo del contador público, se desarrolla en forma continua y de ello se desprende la necesidad práctica de mantener y por separado los papeles que contienen información de carácter general, ya que sería muy difícil al auditor, conocer la información de ejercicios anteriores.

Importancia y ventajas. La importancia y ventajas para el auditor, del expediente continuo, se pueden considerar las siguientes:

- a) Proporcionar al auditor y su personal, datos relativos a los elementos constantes de importancia de la empresa.
- b) Ahorro considerable de tiempo en el desempeño de las funciones del auditor.
- c) Evita distracción al personal de su cliente, con preguntas innecesarias.
- d) No afecta en un momento determinado, el hecho de que cualquier contador del despacho pueda consultar el expediente continuo de la empresa sujeta a revisión, aún cuando él no haya participado en su preparación.

- e) Servirá como fuente de estudio para el personal del despacho que efectúe la revisión.

Requisitos en su estructuración. Los requisitos -- principales que deben tenerse en cuenta en la estructuración del expediente contfnuo, se pueden considerar entre otros, - los siguientes:

- a) Planeación adecuada.
- b) Ordenamiento lógico, recomendándose el uso en este - caso, de divisiones por grupos, los cuales permiten - una rapidez y correcta localización de información.
- c) Adecuada encuadernación para fácil localización.
- d) Uso de ndices.
- e) Considerar toda información que pueda proporcionar - utilidad actual o futura.
- f) Posibilidad de incluir nuevos datos.
- e) En caso de procedimientos complicados, usar esquemas de mayor.

Periodo de recopilación de datos. Para la recopilación de datos del expediente contínuo, es necesario tener en cuenta que no todos son recopilables en una sola ocasión, si no que se obtienen en diversas etapas, es decir:

- a) Primeras entrevistas
- b) Primeras visitas a la empresa
- c) A través del estudio del control interno
- d) Al poner en práctica el programa de trabajo
- e) Posterior al programa de trabajo.

Información que contiene. Por la información que contiene y las ventajas ya señaladas, que se recopilan por secciones que generalmente se clasifican por temas, que podrán considerarse las siguientes:

- 1. CONTRATACION DE LA AUDITORIA
 - a) Resumen de puntos principales, tales como fecha de contratación, órgano de la empresa responsable.
 - b) Correspondencia entre el cliente y el auditor.
 - c) Resumen del contrato de servicios profesionales.

2. HISTORIA DE LA EMPRESA

- a) Escritura constitutiva, modificaciones y reformas.
- b) Actas de Asamblea:
 - b-1) Ordinarias
 - b-2) Extraordinarias
 - b-3) Especiales
- c) Actas de Consejo de Administración.

3. ORGANIZACION

- a) Organigrama general
- b) Organizaciones y funciones de la Dirección
- c) Organización y funciones de la Gerencia
- d) Organización y funciones del Departamento Administrativo.

4. CONTROL INTERNO

- a) Personal clave de la empresa, funciones y firmas con indicaciones de personal autorizado a apro - bar las transacciones de la empresa.
- b) Cuestionario de asuntos generales
- c) Memorándum de observaciones
- d) Gráficas, si son necesarias.

5. SISTEMA DE CONTABILIDAD, PRINCIPIOS, ORGANIZACION Y LIBROS

- a) Esquema de organización contable
- b) Sistema contable
- c) Catálogo de cuentas
- d) Instructivo para manejo de catálogo de cuentas
- e) Prácticas contables
- f) Libros y registros principales
- g) Auxiliares.

6. CONTRATOS GENERALES

- a) Títulos de propiedad
- b) Trabajo individual y colectivo
- c) Con comisionistas
- d) Arrendamiento
- e) Servicios técnicos
- f) Regalfas.

7. REGIMEN FISCAL

- a) Impuestos a que está sujeta
- b) Declaraciones
- c) Exención de impuestos
- d) Instituto Mexicano del Seguro Social
- e) Cámara de la Industria de Transformación o de Comercio
- f) Juicios pendientes

8. PRESUPUESTOS FINANCIEROS

- a) Compras
- b) Fabricación
- c) Ventas
- d) Gastos generales
- e) Gastos financieros

9. HISTORIA FINANCIERA

- a) Balance general por años
- b) Estado de resultados
- c) Estado de costo de producción y de lo vendido -
por años
- d) Movimiento de capital contable anual.

Para poder integrar el expediente, será necesario tomar en cuenta qué documentación podremos solicitar a la empresa, para hacerlo lo más objetivo posible, es decir, obtener copias simples o en su caso copias fotostáticas, con la intención de evitar posibles errores cuando se hagan los extractos de los puntos de mayor importancia al conjuntarlos en nuestro archivo.

- Elementos Esenciales

Según Arthur W. Holmes, el contenido de los papeles de trabajo debe ser pleno, detallado, explícito y de forma -

impecable, desde el punto de vista de limpieza y colocación, de tal manera que el carácter y exactitud del contador se revelen solamente al verlos.

De la preparación y destreza profesional del conta-
dor público, dependerá que los papeles de trabajo queden --
"CLAROS, PRECISOS Y COMPLETOS".

Pueden considerarse como completos los papeles cuando en su contenido reflejen efectivamente los datos de los registros del cliente y se demuestre la veracidad de los mismos a través de los métodos y procedimientos empleados en el desarrollo del trabajo, que además resulten necesarios para la labor del supervisor en su revisión y desarrollo del in-
forme.

El contador público con experiencia profesional se caracteriza precisamente, por la forma de elaborar y presen-
tar los papeles de trabajo, desarrollándose en el menor tiempo posible y con información clara y precisa. El trabajo generalmente se realiza mediante el examen de numerosos docu-
mentos y papeles de comprobación, los cuales no son neces-
ario tomarlos en cuenta en toda su extensión, sino que se hace una síntesis de ellos, tomando sólo los hechos de impor tancia.

Si se considera que aún cuando no hay una regla general o universal que regule la situación, la mayor parte de los contadores se concretan a señalar en sus papeles de trabajo, que se observaron tales o cuales situaciones de acuerdo con las leyes vigentes, y solamente le dan especial atención a aquellas que presentan irregularidades en su aplicación o que no están de acuerdo con las disposiciones legales o fiscales vigentes a la fecha de su registro o que presentan vicios en su origen o contenido.

Para poder interpretar en cualquier momento, cuando se trata de hechos y no de suposiciones, los papeles de trabajo deben reflejar el resultado de una labor que incluya tanto los hechos como las opiniones, procurando en todo momento, distinguirlos, para no crear confusiones. Por lo que, cuando se obtengan opiniones o explicaciones, anotarlas de tal manera que éstas sean lo suficiente claras y precisas.

Debe tomarse en cuenta que los papeles de trabajo, no están limitados a determinado número de palabras, pues precisamente requieren de notas explicativas de lo que el auditor hizo y las causas que lo condujeron a realizar determinadas técnicas para llegar a las conclusiones de los métodos y procedimientos desarrollados.

Es de esperar que los papeles de trabajo se elaboran

con debido cuidado para que sean completos, legibles y pre -
sentados en tal forma que no sea necesario ninguna aclara -
ción posterior, de las personas que intervinieron en su ela -
boración para poder concluir un buen informe de auditoría.

Ahora bien, algunos auditores de poca experiencia --
(ayudantes) se profundizan en áreas de relativa importancia
o casi nula, que hacen que los papeles de trabajo, no repor-
ten utilidad al informe de auditoría, teniendo que cancelarse
aún cuando representen muchas horas de trabajo. En estos
casos debe hacerse notar la falla, para que en una nueva re-
visión no se corra el riesgo de incurrir en el mismo error.-
A estas cédulas se les dá el nombre de sobreesidas.

Si se toma en cuenta que la habilidad para el desa -
rrollo de los papeles de trabajo, se adquiere con la expe -
riencia y la práctica, toca a los contadores experimentados,
ayudar al desarrollo en este aspecto de la profesión, bien -
sea en las aulas (deficiente por la premura y tiempo dedica-
do a ello en las clases), así como en la práctica, en sus -
despachos, dándoles facilidades a los estudiantes en calidad
de ayudantes (con una remuneración honrosa y horario cómodo-
para cumplir con las asignaturas que los acreditará como ca-
paces en el desarrollo de una profesión 100% técnica).

Tomándose en cuenta que la intervención del contador

público, independiente en las empresas, es la de realizar una crítica constructiva, opino que no solamente deben hacerse notar todas las conclusiones necesarias e indispensables del desarrollo de la auditoría en los papeles de trabajo, sino que también en las cartas de sugerencias, respecto a todas aquellas irregularidades que perjudican la buena administración de la empresa, como desperdicio de materias primas por personal irresponsable, o pérdidas de herramientas por el mal uso de ellas, y en general todo aquello que aún cuando no afecte los resultados de su trabajo, sí beneficie la corrección de deficiencias en beneficio del cliente que quedará satisfecho de los servicios prestados y que por lo tanto, en lo futuro, buscará con agrado la prestación de los servicios profesionales.

Otro de los elementos de los papeles de trabajo, es el adecuado uso de los INDICES CRUZADOS.

Se da el nombre de índices cruzados, en auditoría, a los números y letras, o a la combinación de ambos, utilizados generalmente con lápices de color, que por la facilidad que prestan, se anotan en el ángulo superior derecho de cada cédula de auditoría. Se debe utilizar el índice, siempre que se quiera hacer referencia a una cédula en particular, o a una cifra contenida en la misma.

El punto de partida de los índices de los papeles de trabajo, es la hoja de trabajo, dedicándose en ellas una columna para poner el índice, correspondiente a cada cuenta; mismo que se anotará en las cédulas sumarias, ventaja para cualquier persona que use los legajos de papeles de trabajo, en localizar cédulas que amparen la autenticidad de alguna partida en particular.

Cada despacho de contadores públicos, generalmente establece uniformemente un índice, el cual se emplea en todos los papeles de trabajo que elabore su personal. Con ello, facilita la labor de cualquier persona del despacho, que aún cuando no haya intervenido en la elaboración de los mismos, podrá localizar cualquier cédula que necesite.

En la presentación de los papeles de trabajo en capítulo posterior, podrá notarse prácticamente lo antes expuesto.

- Recopilación

Por su importancia, los papeles de trabajo, se deben clasificar y ordenar, necesidad que surge por la frecuencia con que se consultan dichos papeles, ya que de nada serviría todo el trabajo desarrollado, si en un momento determinado por falta de su clasificación y ordenamiento, no pudieran localizarse con prontitud. Por lo tanto, para integrar el legajo

jo de papeles de trabajo, es necesario tener en cuenta las características siguientes:

1. Fácil localización (índices adecuados, que deben -- ser flexibles y adaptarse al orden de las cuentas de la empresa).
2. Uniformidad en las hojas en tamaño y de color.
3. Limpios y legibles.
4. Confidenciales. (En virtud de ser documentos profesionales, que se elaboran para protección del contador).
5. Completos, sin detalles innecesarios o de poca importancia.
6. Adecuada perforación para su encuadernación.

Estos expedientes o legajos, los debe conservar el contador en su oficina.

- Elaboración de los Papeles de Trabajo

Dado que la elaboración de los papeles de trabajo --

(cédulas), representan el mayor porcentaje de tiempo en la realización de la auditoría, el auditor debe buscar una forma apropiada para ello.

- A). Al elaborarlos deben considerarse el conjunto de técnicas o procedimientos que van a emplearse en las diversas investigaciones o análisis, con la finalidad de ahorrar tiempo y además tomar en cuenta desde su planeación, el desperdicio de tiempo y costo del trabajo, facilitando con ello, la labor del personal y del auditor, sobre todo para que una vez plasmado el trabajo desarrollado no presente dudas.

Es necesario identificar cuáles serán solicitados a la empresa y determinar fecha de entrega y contenido de los mismos, dado que su personal administrativo, tiene mayor familiaridad con la documentación que maneja, tales como relaciones de las cuentas colectivas, inventarios de mercancías y del activo fijo.

- B). Al preparar los papeles deberá tenerse en cuenta como base las siguientes posiciones:

1. El personal que va a elaborarlos debe tener una visión clara de la finalidad que se persigue, -- que su labor debe proporcionar información clara

(cédulas), representan el mayor porcentaje de tiempo en la realización de la auditoría, el auditor debe buscar una forma apropiada para ello.

- A). Al elaborarlos deben considerarse el conjunto de técnicas o procedimientos que van a emplearse en las diversas investigaciones o análisis, con la finalidad de ahorrar tiempo y además tomar en cuenta desde su planeación, el desperdicio de tiempo y costo del trabajo, facilitando con ello, la labor del personal y del auditor, sobre todo para que una vez plasmado el trabajo desarrollado no presente dudas.

Es necesario identificar cuáles serán solicitados a la empresa y determinar fecha de entrega y contenido de los mismos, dado que su personal administrativo, tiene mayor familiaridad con la documentación que maneja, tales como relaciones de las cuentas colectivas, inventarios de mercancías y del activo fijo.

- B). Al preparar los papeles deberá tenerse en cuenta como base las siguientes posiciones:

1. El personal que va a elaborarlos debe tener una visión clara de la finalidad que se persigue, -- que su labor debe proporcionar información clara

y precisa a sus superiores, con el máximo de ren
dimiento y con el mínimo esfuerzo.

2. Estar consciente que los datos consignados, son-
suficientes e indispensables, aún para el caso de
investigaciones futuras.
3. Precisar qué cédulas se harán a tinta y cuáles a
lápiz, así como los que se requieran de la empre
sa.
4. Respetar las claves y marchas establecidas en -
el despacho para su orden y fácil localización.
5. Uniformidad en el tamaño y color de las hojas.
6. Evitar usar abreviaturas en las conclusiones del
trabajo desarrollado.
7. Limpios y legibles.
8. Orden en su encuadernación.
9. Deben contener cuando menos, los siguientes da -
tos:
 - a). Nombre de la empresa.

- b). Fecha de los estados financieros que se examinan.
- c). Grupo a que pertenece la cuenta que se analiza y cuenta y subcuenta específica.
- d). Iniciales de las personas que realizaron el trabajo, así como el que supervisa.
- e). Fecha de iniciación y terminación del trabajo.
- f). Índice.
- g). Fuente de información.
- h). Trabajo desarrollado.
- i). Procedimiento aplicado.
- j). Observaciones en caso necesario del control interno.
- k). Que se concluye, o notas aclaratorias.

Después de hacer un breve análisis a los elementos - probatorios cabe señalar lo siguiente:

Si durante la revisión de papeles de trabajo que haga la Dirección General de Fiscalización al Auditor los en encuentra bien y suficientes, no se requerirán ni documentación ni libros de contabilidad por lo que el Auditor debe de

poner mucho empeño al realizar su trabajo ya que ésto va a redundar en que le tenga confianza tanto la Dirección General de Fiscalización como su cliente.

La información y exhibición de documentos que solicite la Dirección General de Fiscalización se hará por escrito dirigido al Contador Público con copia al contribuyente, con cediéndole un plazo no menor de 5 días para su cumplimiento.

Cuando el Contador Público no atienda el oficio de solicitud de información y papeles de trabajo, la Dirección General de Fiscalización podrá solicitar al contribuyente la documentación original, papeles de trabajo, libros oficiales, etc., ya sea proporcionados por el Contador Público o por el Contribuyente, podrá requerir a terceros y demás obligados, la información y documentación que en adición a la obtenida del Contador Público o del Contribuyente, considere necesarias para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS PARA
EFFECTOS FISCALES

El Artículo 3o. del reglamento del Artículo 85 del - Código Fiscal de la Federación se refiere a la presentación del aviso que deberán presentar los contribuyentes que deseen ser dictaminados por Contador Público registrado dentro de - los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejer - cicio, así como el artículo 5o. menciona que el contribuyen - te haya dado aviso en los términos del artículo anterior es - tá obligado a presentar ante la Secretaría de Hacienda y Cré - dito Público el Dictámen relativo a sus estados financieros - y los demás documentos a que se refiere el artículo 8o. den - tro de los siete meses siguientes a la terminación del ejer - cicio fiscal de que se trate.

El cuaderno de los estados financieros deberá conte - ner lo siguiente:

Estado 1.- Dictamen

Estado 2.- Estado de situación financiera

- Estado 3.- Estado de Resultados
- Estado 4.- Estado de Variaciones en las Cuentas del Capital Contable
- Estado 5.- Estado de Cambios en la Situación Financiera
- Estado 6.- Notas a los Estados Financieros
- Estado 7.- Informes sobre la revisión fiscal del contribuyente
- Estado 8.- Anexos complementarios a los Estados Financieros
- Anexo 8.1.- Estado comparativo de resultados por los últimos dos ejercicios
- Anexo 8.2.- Estado comparativo del costo de Fabricación y Venta por los dos últimos ejercicios
- Anexo 8.3.1 Análisis comparativo por subcuentas de los Gastos de Fabricación por los últimos dos ejercicios
- Anexo 8.3.2 Análisis comparativo por subcuentas de los Gastos de Venta por los últimos dos ejercicios
- Anexo 8.3.3 Análisis comparativo por subcuentas de los Gastos de Administración por los últimos dos ejercicios

- Anexo 8.4.- Análisis del movimiento de las reservas comple -
mentarias de Activo y reservas de Pasivo
- Anexo 8.5.- Relación de Obligaciones Fiscales
- Anexo 8.6.- Conciliación entre el resultado contable y el -
fiscal
- Anexo 8.7.- Conciliación entre los ingresos dictaminados -
y los declarados para efectos del Impuesto sobre
la Renta y el Impuesto al Valor Agregado u ---
otros impuestos
- Anexo 8.8.- Determinación de la participación de los traba -
jadores en las utilidades de las empresas
- Anexo 8.9.- Los demás documentos que deban anexarse.

Para una mejor comprensión de la presentación de los estados financieros dictaminados, a continuación transcribimos el artículo 80. del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación así como el artículo 10 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales para el año de 1981.

Artículo 80. Para dar cumplimiento a lo dispuesto - en el primer párrafo del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 30. de este Reglamento, deberá presen

tar los siguientes documentos:

I.- Dictamen relativo a los estados financieros, emitidos por el contador público registrado.

II.- Estados financieros básicos examinados por el contador público registrado y respecto de los cuales emite su dictamen:

- a) Balance general
- b) Estado de resultados
- c) Estado de modificaciones del capital contable
- d) Estado de cambios en la situación financiera
- e) Notas a estos estados.

III.- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por contador público registrado.

IV.- Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a). Estado comparativo de resultados.
- b). Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- c). Análisis comparativo por subcuentas de los gas-

tos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos.

- d). Análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
- e). Relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
- f). Conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta.
- g). Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otros impuestos federales.
- h). Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- i). Los demás documentos que señalen las reglas de carácter general que expida la Secretaría.

Artículo 10.- Para los efectos del artículo 8o. del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- I.- El texto del dictamen relativo a los estados --

financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el colegio de contadores públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

II.- Los estados financieros básicos examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emiten su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y podrán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

III.- Los anexos a que se refiere la fracción IV del citado artículo 8o., deberán sujetarse a lo siguiente:

- a). Los estados comparativos de resultados y de costos de producción y ventas abarcarán los 2 últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto en los casos de primera dictaminación en los que abarcará los 4 últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los 2 últimos ejercicios. Estos documentos podrán mostrarse en miles de pesos.

- b). El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo, también deberá incluir la mención de tasas y bases adoptadas para efectuar la deducción de bienes del activo fijo.

En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases.

- c). La relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:

1).- La descripción de bases, tasas o tarifas y entero de impuestos detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2).- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad, que la relación incluye todos los impuestos federales a que está sujeto; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de impuestos federales son las incluídas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención de que no hubo.

3).- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier reducción o compensación efectuada.

4).- Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como de los montos acreditados o por acreditar del ejercicio, derivados de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, a las tasas aplicables, incluyendo aquellas que les sea aplicable la tasa del 0%, bien que les fueron trasladados al contribuyente o que se hubieren pagado directamente en relación a importaciones de bienes o servicios. Asimismo, mostrará la determinación de las bases de prorratio en los casos de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto a distintas tasas, aquellas por las que les es aplicable la tasa de 0% o aquellas que la Ley libera de dicho pago.

5).- En cuanto a otros impuestos federales, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.

d). La conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:

1).- Determinación por ejercicio de la publicidad - sujeta a amortización fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.

2).- Determinación por ejercicio de las pérdidas -- fiscales pendientes de disminuir de la utilidad fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.

3).- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4).- Determinación similar a la de subincisos anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se -- dictamina, provenientes de ejercicios anteriores.

e). La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto so - bre la renta y de otros impuestos federales.

En el caso del impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios - independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de - bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de - los actos y actividades realizadas en los que se deba pagar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, de - biéndose señalar también los conceptos de actos o actividada -

des por los que no se está obligado el pago del impuesto o - que les sea aplicable la tasa de 0%, que originen diferencia entre los ingresos afectos al impuesto sobre la renta y los-afectos al impuesto al valor agregado.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva en el mismo orden en que son mencionados en el artículo 8o. de referencia.

A continuación presentaremos a manera de ejemplo un-cuaderno de Estados Financieros dictaminados de una empresa-industrial.

COMPANIA "X", S. A.
ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE
1 9 8 0

COMPANIA "X", S.A.
ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS
POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1980

C O N T E N I D O

1. DICTAMEN
2. ESTADO DE POSICION FINANCIERA
3. ESTADO DE RESULTADOS
4. ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DEL CAPITAL CONTABLE
5. ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
6. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
7. INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL
8. ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO 1

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE:
COMPANIA "X", S.A.
P R E S E N T E .-

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la Compañía, presentan la situación financiera de COMPANIA "X", S.A. al 31 de diciembre de 1980 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La Compañía omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera por el año que terminó el 31 de diciembre de 1980. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

México, D.F., a 15 de abril de 1981

A t e n t a m e n t e ,

C.P. _____
Registro en la D.G.F. No. ____

COMPAÑIA "X", S. A.
ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

A C T I V O .				P A S I V O .	
*****				*****	
<u>Efectivo en Caja y Bancos</u>				<u>A Corto Plazo</u>	
Bancos		\$ 10'565,688		Préstamos Bancarios Directos	\$ 2'854,000
<u>Documentos y Cuentas por Cobrar</u>				Documentos por Pagar	2'899,087
Documentos por Cobrar		\$ 74'627,185		Proveedores	12'073,922
Clientes		28'891,368		Acreedores Diversos	11'779,554
Deudores Diversos		2'760,711			\$ 30'706,863
I.V.A. por Acreditar		2'277,860	109'565,124	<u>A Largo Plazo</u>	
<u>Inventarios</u>				Préstamos Bancarios	\$ 5'708,000
Productos en Proceso		\$ 27'082,359		Proveedores	3'506,894
Materia Prima y Materiales		32'218,003		Acreedores Diversos	9'079,000
Materiales en Tránsito		2'591,606			19'295,894
Anticipos a Proveedores		664,418	63'434,478	<u>Contingente</u>	
<u>Otros Activos</u>				Débitos de Documentos en Garantía	140'007,742
Pagos Anticipados		\$ 1'410,754			
Documentos Depositados en Garantía		5'220,375	5'632,129	SUMA EL PASIVO :	\$ 100'680,499
<u>Plantas, Muebles y Equipo</u>				CAPITAL CONTABLE.	
Terrenos		\$ 2'785,163		Capital Social	\$ 28'000,000
Edificios		15'655,114		Superavit p.r. Revaluación	18'899,474
Muebles		7'111,139		Reserva Legal	297,521
Muebles y Enseres		2'826,100		Resultado de Ejercicio Anterior	(740,206)
Daños y Tributos		1'950,758		Resultado del Ejercicio	4'004,504
Equipo de Transmisión		6'829,862			44'425,633
Revaluación de Activos Fijos		15'809,474	\$ 53,189,898		
Depreciación Acumulada		14,215,248	39'971,349		
<u>Gastos y Cargos Diferidos</u>					
Gastos de Organización		\$ 207,599			
Amortización Acumulada		(90,129)	\$ 116,637		
Gastos Anticipados			5'037,366		
SUMA EL ACTIVO :		\$ 235'100,132		SUMA EL PASIVO Y CAPITAL :	\$ 235'100,132

Las notas a los Estados Financieros adjuntas son parte integrante de este estado.

/tg.

Representante Legal
R.F.C.-----

ESTADO 3

COMPANIA "X", S.A.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO al 31 DE DICIEMBRE
de 1980

Ventas Netas		\$ 149'439,732	
Costo de Ventas		<u>95'397,579</u>	
Utilidad Bruta:		\$ 54'042,153	
Gastos de Operación			
Administración	\$ 10'393,264		
Ventas	3'928,881		
Ingeniería	<u>18'834,034</u>	<u>33'156,179</u>	
Utilidad de Operación		\$ 20'885,874	
Otros Ingresos y Gastos			
Ingresos	\$ 839,973		
Gastos	<u>10'534,562</u>	<u>9'694,589</u>	
Utilidad antes de Im- puesto Sobre la Ren- ta y Participación de Utilidades a los Tra- bajadores		\$ 11'191,385	
Impuesto Sobre la Renta	\$ 6'036,980		
Participación de Utilidades a los Trabajadores	<u>1'149,901</u>	<u>7'186,881</u>	
Utilidad Neta		\$ 4'004,504	=====

"Las notas a los Estados Financieros adjuntas son parte in-
tegrante de este estado".

Representante Legal
R.F.C. _____

COMPAÑIA "X", S. A.
 ESTADO DE VARIACIONES EN LAS CUENTAS DEL CAPITAL CONTABLE
 POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

	CAPITAL CONTABLE	CAPITAL SOCIAL	SUPERAVIT POR REVALUACION	RESERVA LEGAL	RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	RESULTADO DEL EJERCICIO
Saldo al 31 de Diciembre de 1979.	\$ 37'771,217	\$ 25'000,000	\$ 13'248,562	\$ 182,535	\$ (2'038,898)	\$ 2'307,718
Incremento al Activo Fijo por Evaluación	2'649,912		2'649,912			
Incremento de la Reserva Legal 5% sobre \$2'307,718	---			115,388		(115,388)
Traspaso del Resultado del Ejercicio 1979, a Resultado de Ejercicios Anteriores	---				2'192,332	(2'192,332)
Resultado del Ejercicio 1980	4'004,504					4'004,504
Saldo al 31 de Diciembre de 1980 :	\$ 44'425,633	\$ 25'000,000	\$ 15'898,474	\$ 287,923	\$ (746,566)	\$ 4'004,504

"Las notas a los Estados Financieros Adjuntas son parte integrante de este estado."

 Representante Legal
 R.F.C.-----

ESTADO 5

COMPAÑIA "X", S.A.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA POR EL EJERCICIO
QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980

CAPITAL DE TRABAJO PROVENIENTE DE:

Utilidad Neta	\$ 4'044,504
Partidas que no afectan el Capital de Trabajo:	
Depreciaciones	4'693,173
Amortización de Gastos de Organización	10,380
Amortización de Gastos An ticipados	<u>1'364,928</u>
Capital de Trabajo Proveniente de las operaciones	\$ 10'072,985
Adiciones a Planta, Muebles y Equipo	(13'279,612)
Disminución en el Pasivo a Largo Plazo	(5'337,767)
Aumento en el Pasivo Contingente	109'355,803
Superavit por Revaluación	<u>2'649,912</u>

AUMENTO EN EL CAPITAL DE TRABAJO: \$103'461,321
=====

RESUMEN DE LOS CAMBIOS EN LOS COMPONENTES
DEL CAPITAL DE TRABAJO:

Aumento o disminución en el Activo	
Circulante:	\$ 6'726,596
Efectivo en Caja y Bancos	44'233,376
Documentos y Cuentas por Cobrar	23'714,711
Inventarios	5'208,044
Otros Activos	
Aumento en el Pasivo a Corto Plazo	<u>23'578,594</u>

AUMENTO EN EL CAPITAL DE TRABAJO: \$103'461,321
=====

Representante Legal
R.F.C.

ESTADO 6

COMPANIA "X", S.A.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. RESUMEN DE POLITICAS CONTABLES SIGNIFICATIVAS

Cuentas y Documentos por Cobrar

No obstante el creciente volumen de operaciones y consecuentemente, el otorgamiento de mayor financiamiento al cliente, se mantiene la política por parte de los funcionarios de la empresa en el sentido de no crear una estimación para cuentas incobrables, basados en la experiencia de ejercicios anteriores.

Inventarios al Costo.

Las materias primas y los materiales están valuados a costos promedios y los productos en proceso a costos históricos.

Depreciación y Amortización.

La depreciación y amortización se calculan conforme al método de línea recta, a las siguientes tasas anuales:

Edificios	3%
Maquinaria	8%
Muebles y Enseres	10%
Dados y Troqueles	35%
Equipo de Transporte	20%
Gastos de Organización	5%

Revaluación del Activo Fijo.

La revaluación del activo fijo se integra de la siguiente forma:

	Revaluación	Depreciación Acumulada	Neto
Terrenos	\$ 970,165	\$ ----	\$ 970,165
Edificios	5'527,002	303,985	5'223,017
Maquinaria y Equipo	5'127,438	1'780,061	3'347,377
Muebles y Enseres	2'103,035	361,473	1'746,562
Equipo de Transporte	2'166,834	744,506	1'422,328
	<u>\$15'899,474</u>	<u>\$ 3'190,025</u>	<u>\$12'709,449</u>
	=====	=====	=====

Los Estados Financieros al 31 de diciembre de 1980.

Se prepararon sobre la base de Costos Históricos y - por consiguiente la información de ellos emanada no reconoce las pérdidas en el poder adquisitivo de la moneda.

2. PASIVO DE CONTINGENCIA:

La empresa está sujeta al pasivo de contingencia por concepto de indemnizaciones y de primas de antigüedad en favor de sus trabajadores y empleados, causados en el tiempo de servicios de estos de acuerdo a lo que establece la Ley Federal de Trabajo, es política de la Empresa que al pagarse, se consideren como gastos del ejercicio en que incurran dichas erogaciones.

3. PRESTAMO BANCARIO A LARGO PLAZO

Préstamo directo a Credit Suisse por 600,000.00 Frs.
S. con los siguientes vencimientos:

20-enero-1981	100,000.00	Frs.S.
20-julio-1981	100,000.00	Frs.S.
20-enero-1982	100,000.00	Frs.S.
20-julio-1982	100,000.00	Frs.S.
20-enero-1983	100,000.00	Frs.S.
20-julio-1983	100,000.00	Frs.S.

Representante Legal
R.F.C.

ESTADO 7

INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DE COMPANIA "X", S.A. POR EL AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

- 7.1 Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en relación con la revisión que practiqué conforme a las normas de auditoría de los Estados Financieros - de COMPANIA "X", S.A., por el año que terminó el 31 de diciembre de 1980.
- 7.2 Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal de COMPANIA "X", S.A., por el año - que terminó el 31 de diciembre de 1980, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las - Obligaciones Fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor. Así mismo, y dentro del alcance de las - referidas pruebas selectivas me cercioré en forma ra razonable mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, - que los bienes y servicios adquiridos durante el año, fueron recibidos y prestados respectivamente.
- 7.3 Verifiqué el cálculo y entero de los impuestos indicados en el Anexo 8.5 adjunto.
- 7.4 Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los anexos 8.6, 8.7, 8.8 - adjuntos.
- 7.5 Revisé los saldos de las cuentas que se indican en - los anexos 8.1, 8.2, 8.3 y 8.4 adjuntos.

México, D.F., a 15 de abril de 1981.

C.P. _____

Registro en la D.G.F. No. _____

COMPANIA "X", S.A.

ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1980

- 8.1 Estado de Resultados Comparativo por los dos últimos ejercicios.
- 8.2 Estado de Costo de Producción y de lo Vendido por -- los dos últimos ejercicios.
- 8.3 Análisis de Gastos por Subcuentas comparativo por - los dos últimos ejercicios.
 - 8.3.1. Indirectos de Fabricación
 - 8.3.2. Administración
 - 8.3.3. Venta
 - 8.3.4. Ingeniería
 - 8.3.5. Otros Ingresos y Gastos
- 8.4 Análisis del Movimiento de las Reservas Complementarias de Activo.
- 8.5 Relación de Obligaciones Fiscales.
- 8.6 Conciliación entre la Utilidad Contable y el Ingreso Global Gravable.
- 8.7 Conciliación entre los Ingresos Declarados para Efectos del Impuesto Sobre la Renta y los Declarados al Impuesto al Valor Agregado.
- 8.8 Determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Anexo 8.1

COMPANIA "X", S.A.

ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO POR LOS EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y 1979

	1980	1979
VENTAS NETAS	\$ 149'439,732	\$ 140'334,193
COSTO DE LO VENDIDO	<u>95'397,579</u>	<u>88'787,614</u>
UTILIDAD BRUTA:	<u>\$ 54'042,153</u>	<u>\$ 51'546,579</u>
GASTOS DE OPERACION:		
Administración	\$ 10'393,264	\$ 8'990,747
Ventas	3'928,881	3'580,903
Ingeniería	<u>18'834,034</u>	<u>10'295,700</u>
T o t a l:	<u>\$ 33'156,179</u>	<u>\$ 22'867,350</u>
UTILIDAD DE OPERACION	<u>\$ 20'885,974</u>	<u>\$ 28'679,229</u>
OTROS INGRESOS Y GASTOS		
Ingresos	\$ 839,973	\$ 22,046
Gastos	<u>10'534,562</u>	<u>22'528,338</u>
T o t a l:	<u>\$ 9'694,589</u>	<u>\$ 22'506,292</u>
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES	<u>\$ 11'191,385</u>	<u>\$ 6'172,937</u>
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES	\$ 6'036,980	\$ 3'171,941
T o t a l:	<u>\$ 7'186,881</u>	<u>\$ 3'865,219</u>
RESULTADO DEL EJERCICIO:	<u>\$ 4'004,504</u>	<u>\$ 2'307,718</u>

Anexo 8.2

COMPANIA "X", S.A.

ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION Y DE LO VENDIDO COMPARATIVO -
 POR LOS EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980
 y 1979

	1980	1979
MATERIA PRIMA CONSUMIDA:		
Inventario Inicial de Mate- rias Primas	15'597,257	\$ 9,827
Más:		
Compras Netas de Materias- Primas	89'192,479	80,615
S u m a:	\$104'789,736	\$ 90,442
Menos:		
Inventario Final de Materias	30'492,022	15,597
T o t a l :	\$ 74'297,714	\$ 74,845
Mano de Obra Directa	13'932,265	12,476
Gastos Indirectos de Fabrica- ción	18'589,055	14,395
Costo de Producción:	\$106'819,034	\$ 101,716
Menos:		
Inventario Inicial de Pro- ductos en Proceso	\$ 16'540,904	\$ 4,453
Inventario final de produc- tos en Proceso	27'962,359	16,541
Acreditamiento de Inventa- rios		840
T o t a l :	\$ 11'421,455	\$ 12,928

COSTO DE LO VENDIDO:	\$ 95'397,579	\$ 88,788
=====		

Anexo 8.3.1

COMPANIA "X", S.A.

ANALISIS DE GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION COMPARATIVO POR
LOS EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y -
1979

Subcuenta	1980	1979
Mano de Obra Directa	\$ 6'594,516	\$ 5'055,082
Gastos de Viaje y Representación	356,405	1'118,955
Seguro Social	874,691	750,652
Guarderías	62,698	50,070
Fondo Nacional de la Vivienda	274,953	215,118
Deportes	3,875	1,037
Teléfono	212,663	216,669
Luz y Fuerza	293,853	204,046
Rentas	---	90,000
Servicio Médico y Medicinas	28,315	10,344
1% sobre Remuneraciones	174,616	154,527
Correo, Telégrafos, Telex	49,349	41,158
Depreciaciones	1'660,803	1'273,836
Herramienta Dañada	763,044	397,013
Seguridad Industrial	222,856	158,253
Papelera y Útiles de Escritorio	309,932	337,592
Gasolina y Lubricantes	60,735	64,399
Otros materiales	606,758	283,337
Conservación de Edificio	1'501,121	185,363
Conservación de Maquinaria	1'393,294	629,529
Conservación de Equipo de Transporte	143,693	290,818
Gastos de Aseo	389,470	270,832
Diversos	7,879	57,601
Gastos de Traslado de Empleados y Familia	42,070	12,143
Otros Fletes	724,125	1'072,693
Seguro sobre Daños	131,918	165,973
Pruebas	---	10,207
Conservación de Muebles y Enseres	146,679	100,717
Otros Gastos	50,862	36,677
Honorarios	4,000	52,980
Agua	10,808	8,656
Servicios Recibidos	65,730	6,000
Depreciación de Activo Fijo Revaluado	1'313,563	1'062,691
Gastos de Investigación	162,581	---
Libros, Suscripciones y Cuotas	5,300	---
Total de Gastos Indirectos de Fabricación	\$ 18'589,555	\$ 14'394,968

Anexo 8.3.2

COMPARIA "X", S.A.

ANALISIS DE GASTOS DE ADMINISTRACION COMPARATIVO POR LOS EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y 1979

Subcuentas	1980	1979
Sueldos a Empleados	\$ 4'393,947	\$ 3'707,762
Gratificaciones a Empleados	492,051	505,218
Indemnizaciones a Empleados	52,650	21,667
25% de Prima Vacacional	53,154	23,306
Gastos de Traslado de Empleados y Familias	57,436	43,581
Gastos de Viaje y Representación	553,555	492,901
Seguro Social Empleados	711,346	629,301
Guarderías Empleados	50,148	40,967
Infonavit Empleados	214,526	175,935
Servicio Médico y Medicinas	1,261	----
Deportes	4,279	1,078
Otros Gastos	43,390	38,465
Honorarios a Consejeros	270,000	----
Honorarios a Profesionistas	802,137	857,359
Servicios Recibidos	480,578	610,004
Luz y Fuerza	50,640	49,197
Agua y Drenaje	1,899	4,402
Teléfono	272,762	177,057
Telegramas y Telex	44,235	31,110
Correo	26,456	28,478
1% Sobre Remuneraciones	51,020	42,579
Impuesto Predial	33,141	33,062
Impuestos Varios	48,291	163,896
Seguros Sobre Daños	98,970	27,462
Depreciaciones	508,770	180,065
Amortizaciones	10,380	10,380
Depreciación de Activos Fijos Revaluados	219,140	110,736
Papelería y Utiles para Escritorio	344,756	298,428
Gasolina y Lubricantes	141,851	167,792
Conservación de Eq. de Transporte	127,761	150,172
Conservación de Muebles y Enseres	----	40,829
Libros, Suscripciones y Cuotas	20,113	89,037
Gastos de Aseo	42,907	44,884
Diversos	54,513	83,752
Rentas	115,200	
Total de Gastos de Administración:	\$ 10'393,263	\$ 8'990,747

Anexo 8.3.3

COMPANIA "X", S.A.

ANALISIS DE GASTOS DE VENTA COMPARATIVO POR LOS EJERCICIOS-
QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y 1979

S u b c u e n t a s	1980	1979
Sueldos a Empleados	\$ 996,448	\$ 656,673
Gratificaciones a Empleados	110,628	76,564
25% de Prima Vacacional	8,363	2,046
Gastos de Viaje y Representación	390,439	272,023
Seguro Social Empleados	127,692	102,361
Guarderías Empleados	9,340	6,828
Infonavit Empleados	48,206	32,678
Servicio Médico y Medicinas	5,300	-----
Honorarios a Profesionistas	300	-----
Luz y Fuerza	16,206	13,583
Agua y Drenaje	730	585
Teléfono	26,017	37,350
Telegramas y Telex	9,718	6,587
Correo	1,402	1,093
1% Sobre Remuneraciones	11,423	7,759
Impuestos Varios	161,693	137,007
Seguros Sobre Daños	70,345	78,199
Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles	-----	376,288
Fianzas Otorgadas	129,154	99,894
Depreciaciones	292,530	195,978
Depreciación de Activo Fijo Revaluado	114,171	119,196
Papelaría y Útiles para Escritorio	40,360	25,652
Gasolina y Lubricantes	192,086	146,955
Conservación de Equipo de Transporte	658,092	216,396
Fletes Sobre Ventas	128,450	429,430
Gastos de Empaque	175,553	83,374
Libros, Suscripciones y Cuotas	6,000	23,851
Gastos de Aseo	25,018	3,308
Servicios de Garantía	90,877	225,148
Diversos	58,538	158,507
Gastos de Investigación	24,802	44,328
Conservación de Edificio		1,662
Total de Gastos de Venta:	\$3'928,881	\$3'580,903

=====

Anexo 8.3.4

COMPANIA "X", S.A.
 ANALISIS DE GASTOS DE INGENIERIA COMPARATIVO POR LOS EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y 1979

S u b c u e n t a s	1980	1979
Remuneraciones a Empleados	\$ 9'183,665	\$ 5'758,454
Seguro Social	1'191,789	928,858
Infonavit	454,346	257,073
1% Sobre Remuneraciones	125,908	58,175
Guarderías	87,177	61,866
Gastos de Viaje y Representación	3'127,867	890,765
Papelería y Útiles de Escritorio	324,328	222,539
Rentas	275,850	321,717
Depreciaciones	395,702	101,787
Gastos de Traslado de Empleados y Familias	310,702	47,789
Teléfonos, Correo y Telégrafos	435,457	211,545
Conservación de Eq. de Transporte	295,310	226,711
Conservación de Muebles y Enseres	100,664	79,532
Gastos de Aseo	86,221	28,037
Luz y Fuerza	45,771	35,005
Seguros Sobre Daños	68,920	34,436
Libros, Suscripciones y Cuotas	67,639	84,652
Conservación de Locales Arrendados	20,951	14,799
Gasolina y Lubricantes	88,701	58,174
Amortización	-----	266,495
Otros Gastos		8,028
Servicios Recibidos	252,400	16,732
Agua	1,168	-----
Impuestos Sobre Nóminas		1,119
Herramienta Dañada	211,453	-----
Conservación de Edificio	2,370	10,076
Honorarios		77,000
Prima Vacacional	68,370	33,905
Indemnizaciones	18,000	24,700
Gratificaciones a Empleados	1'285,213	-----
Servicios Médicos y Medicinas	99	7,967
Otros Impuestos		13,800
Depreciaciones de Activo Fijo		
Revaluado	188,637	61,934
Diversos	85,637	354,030
Otros Materiales	20,883	-----
Seguridad Industrial	11,880	-----
Total de Gastos de Ingeniería	\$18'834,034	\$ 10'295,700

Anexo 8.3.5

COMPANIA "X", S.A.

ANALISIS DE OTROS INGRESOS Y GASTOS COMPARATIVOS POR LOS --
EJERCICIOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980 y 1979

	1980	1979
OTROS INGRESOS:		
Intereses de Clientes	\$ 780,762	\$ ----,---
Utilidad en Venta de Activo Fijo	24,736	-----
Intereses sobre Inversiones en Instituciones de Crédito	34,475	22,046
Total de Otros Ingresos:	\$ 839,973	\$ 22,046
OTROS GASTOS:		
Intereses y Comisiones Bancarios	\$ 2'228,155	\$ 1'447,003
Intereses a Empresas - del País	582,721	143,157
Intereses a Empresas y Particulares del Ex - tranjero	3'668,146	391,384
Intereses a Dependencias Oficiales	1'560,893	997,440
Diferencia en Cambios No Deducibles	1'619,366	18'423,195
	875,281	1'126,159
Total de Otros Gastos:	\$ 10'534,562	\$ 22'528,338
Total de Otros Gastos Neto:	\$ 9'694,589	\$ 22'506,292
	=====	=====

Anexo 8.4

COMPANIA "X", S.A.

ANALISIS DEL MOVIMIENTO DE LAS RESERVAS COMPLEMENTARIAS DE -
ACTIVO POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980

Conceptos	Saldos al 31-XII-79	Incrementos	Disminuciones	Saldos al 31-XII-80
DEPRECIACION ACUMULADA DE:				
Edificios	\$ 7'787,957	\$ 469,957	\$	\$ 2'257,610
Maquinaria	2'186,336	565,999		2'752,335
Muebles y Enseres	1'138,887	278,942	7,895	1'409,934
Dados y Troqueles	1'217,217	372,662		1'589,879
Equipo de Transporte	2'021,277	1' 170,449	176,260	3'015,466
Revaluación de Activos Fijos	1'354,557	1' 835,468		3'190,025
	\$ 9'706,231	\$4' 693,173	\$ 184,155	\$14'215,249

AMORTIZACION ACUMULADA DE:

Gastos de Organización	\$ 80,582	\$ 10,380		\$ 90,962
------------------------	-----------	-----------	--	-----------

La depreciación y amortización se calculan conforme al método de línea recta, a las siguientes tasas anuales:

Edificios	3%	3%
Maquinaria	8%	8%
Muebles y Enseres	10%	10%
Dados y Troqueles	35%	35%
Equipo de Transporte	20%	20%

COMPAÑIA "X", S. A.
RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES
POR EL EJERCICIO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

Anexo B.8 113

		BASE IMPOSITIVA.	TASA O TARIFA APLICADA.	IMPUESTO CAUSADO Y PAGADO.
8.5.1	<u>A CARGO DEL CONTRIBUYENTE</u>			
8.5.1.1	Impuesto al Ingreso Global de las Empresas	\$ 14'373,763	Art. 34	\$ 8'036,990
8.5.1.2.1	Impuesto al Valor Agregado Causado	15'024,830	10%	15'024,823
8.5.1.2.2	Impuesto al Valor Agregado Acreditado			(11'102,100)
8.5.1.3	Impuesto del 1% Sobre Remuneraciones Pagadas	36'298,729	1%	362,987
8.5.2	<u>EN SU CARACTER DE RETENEDOR</u>			
8.5.2.1	Impuesto Sobre Productos del Trabajo	28'270,874	Art. 52 y 99	2'729,035
8.5.2.2	Impuesto Sobre la Renta, Sobre Pagos Hechos al Extranjero:			
	CREDIT SUISSE	592,156	21%	122,253
	LUWA A. G.	1'482,015	21%	311,222
	SAPRIMA HOLDING, A. G.	1'903,879	21%	399,815

Declaro bajo protesta de decir verdad que esta relación incluye todos los impuestos federales a que está sujeta COMPAÑIA "X", S. A.; - que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de impuestos - federales son las incluidas.

Representante Legal
R.F.C. -----

COMPANIA "X", S.A.

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL INGRESO GLOBAL -
GRAVABLE POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1980.

UTILIDAD CONTABLE \$ 11'191,385

Más:

Partidas no deducibles:

Depreciación de Automóviles de Lujo	\$ 83,422	
Depreciación de Activos Fi jos Revaluados	1'835,468	
Multas y Recargos	791,759	
Comprobantes que no reúnen requisitos fiscales	<u>471,729</u>	\$ 3'182,378

INGRESO GLOBAL GRAVABLE:

\$ 14'373,763

Anexo 8.7

COMPANIA "X", S.A.

CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DECLARADOS PARA EFECTOS DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LOS DECLARADOS AL IMPUESTO AL VA-
LOR AGREGADO POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE-

DE 1980

C o n c e p t o	Estado de Resultados	I.S.R.	I.V.A.
Ingresos Netos Propios de la Actividad	\$149'439,732	\$149'439,732	\$149'439,732
Más:			
Ingresos por Utilidad en Enajenación de Ac- tivos Fijos	24,736	24,736	24,736
Ingresos por intereses cobrados a Clientes	780,762	780,762	780,762
Intereses sobre Inver- siones en Institucio- nes de Crédito	34,475	34,475	
S u m a:	\$150'279,705	\$150'279,705	\$150'245,230
	=====	=====	=====

Anexo 8.8

COMPAÑIA "X", S.A.

DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS POR EL EJERCICIO TERMINADO el 31-DE DICIEMBRE DE 1980

INGRESO GLOBAL GRAVABLE	\$ 14'373,763
BASE DE LA PARTICIPACION	14'373,763
CANTIDAD A REPARTIR:	
8% sobre la base de la participación	1'149,901
Más: Participación no cobrada en ejercicios anteriores	<u>52,724</u>
TOTAL A REPARTIR	\$ 1'203,625
TOTAL REPARTIDO	<u>1'203,625</u>
DIFERENCIA:	\$ ----- -----

CONCLUSIONES

El Dictamen Fiscal continúa en vigor, y ahora más - que antes, se fortalece al legalizar su existencia al entrar en vigor el Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación que empezó el 12 de abril de 1980, por lo que se confirma en un marco jurídico y a la vez técnico.

El Dictamen Fiscal es un medio de Fiscalización ya - que la S.H.C.P. lo utiliza para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, pre- tendiendo lograr la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias de visitas fiscales innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.

El Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación reconoce el texto normal del Dictamen usado para fines financieros, suprimiendo el párrafo especial para efectos fiscales, el cual se traslada al informe sobre revisión fiscal, quedando incorporado en el reglamento la esencia del trabajo del Contador Público, o sean, las normas de auditoría al establecer que deberán formular los dictámenes.

relativos a los estados financieros de los causantes, de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencias e imparcialidad profesional del Contador Público el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

El Dictamen Fiscal es un instrumento de fiscalización útil, producto de la confianza que en nuestro país se ha depositado en la profesión de Contador Público.

Es imposible elaborar programas uniformes de aplicación general, debido a la diversidad de circunstancias y características especiales de cada negocio, sin embargo, pueden formularse algunos programas impresos para todas aquellas cuentas que se usan en determinado tipo de negocios, marcando en ellos los procedimientos mínimos, ya que dichos programas tendrán cierta elasticidad para adaptarlos a las necesidades.

El control interno sirve de base para la elaboración de los programas de Auditoría. Para las revisiones que se practican por primera vez, es conveniente evaluar el control interno previamente y comprobarlo simultáneamente al practicar la revisión; y para Auditorías que se repiten, puede revisarse al mismo tiempo que va desarrollándose el trabajo, ya que será la eficiencia de control interno la que determi-

ne la extensión de las pruebas selectivas.

Los programas de Auditoría pueden catalogarse en la segunda norma de Auditoría en lo relativo a la planeación de el trabajo; por lo tanto, es un documento indispensable en el desarrollo de la Auditoría una guía que controla el tiempo y el trabajo y coadyuva juntamente con los papeles de trabajo a preparar el informe.

Los procedimientos de Auditoría forman el cuerpo del programa, aún cuando solamente puedan marcarse los procedimientos mínimos. Es imposible concretarse en la revisión a una lista estereotipada, ya que éstos no pueden sustituir el criterio del Auditor, por este motivo el programa está siempre sujeto a cambios o modificaciones.

Los papeles de trabajo constituyen un elemento básico del Contador Público en el desarrollo de su trabajo profesional, porque representan la evidencia escrita necesaria para dar validez a su opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros de la empresa auditada.

Los papeles de trabajo deben planearse de tal manera que no impliquen dudas o confusiones y deben ser simples-

y objetivos en la descripción de cada uno de los procedimientos aplicados, de acuerdo a las circunstancias que prevalezcan en cada caso en particular.

Los criterios en cuanto a la elaboración de los papeles de trabajo, aún cuando varían según las directrices de cada uno de los profesionales de la contaduría pública, deben ir de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, que son las que regulan el ejercicio de la profesión.

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

- Diario Oficial de la Federación del 11 de abril de 1980, que contiene el Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- Diario Oficial de la Federación del 11 de septiembre de 1980 que contiene Resolución que reforma y adiciona a la que establece y deroga disposiciones Administrativas de carácter fiscal de fecha 10 de marzo de 1980.
- Diario Oficial de la Federación del 23 de febrero de 1981 que contiene Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1981.
- Control Interno en los Negocios, Joaquín Gómez Morffn, C.P.T.
- Auditoría. A. W. Holmes
- Auditoría. E. Coulter Davies.
- Auditoría. Práctica Alejandro Prieto C.P.T. y Luis-Ruiz de Velazco.
- Boletines de Procedimientos de Auditoría
- Instructivos de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, publicados por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. de 1959 a 1967.

- Terminología del Contador, Mancera Ilnos.
- Algunas reglas para elaboración de programas de auditoría.
Tesis - Joaquina Vargas Serralde
U.N.A.M. México, 1966.