



20
19

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

**“AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
PARA EFECTOS FISCALES, EL DICTAMEN
FISCAL Y EL INFORME COMPLEMENTA-
RIO DEL I. V. A.”**

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

Cecilia Ramos Riveros

Aesor: C.P.T. Manuel Resa García

México, D. F., Abril de 1990



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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

- INTRODUCCION.	
- ABREVIATURAS UTILIZADAS.	
- CAPITULO I.	
"GENERALIDADES"	
1.1.- Antecedentes históricos de la Auditoría.....	5.
1.2.- Concepto de Auditoría.....	10.
1.3.- Clasificación de la Auditoría.....	12.
1.4.- Objetivos de la Auditoría.....	15.
1.5.- La Auditoría como actividad profesional.....	17.
1.6.- Antecedentes históricos del dictamen.....	18.
1.7.- Concepto de dictamen.....	22.
1.8.- Importancia del dictamen.....	23.
1.9.- Clasificación del dictamen.....	25.
1.10.- A quienes interesa el dictamen.....	26.
1.11.- Dictámenes enfocados al futuro desenvolvimiento de la profesión.....	28.
- CAPITULO II.	
"LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES"	
2.1.- Objetivos e Importancia de la Auditoría Fiscal.....	34.

2.2.- Origen de las Auditorías con fines fiscales.....	37.
2.3.- Normas de Auditoría generalmente aceptadas.....	43.
2.4.- Concepto y clasificación de las normas de Auditoría.....	45.
2.5.- El auditor ante el reto de la computación..	48.

- CAPITULO III.

"EL DICTAMEN FISCAL"

3.1.- Antecedentes del dictamen fiscal.....	58.
3.2.- Importancia del dictamen fiscal.....	61.
3.3.- Partes involucradas en el dictamen fiscal..	63.
3.4.- Cumplimiento con las normas de auditoría...	65.
3.5.- Aspectos normativos del dictamen fiscal....	68.
3.6.- Diferencias entre el dictamen fiscal y el dictamen financiero.....	70.
3.7.- Desempeño del dictamen fiscal.....	74.
3.8.- Requisitos y cualidades del contador público que dictamina.....	77.
3.9.- Requisitos para dictaminar para efectos fiscales.....	82.
3.10.- Impedimentos para dictaminar para efectos fiscales.....	85.
3.11.- Informe y texto del dictamen fiscal.....	87.

- CAPITULO IV.

"INFORME COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

4.1.- Generalidades.....	92.
4.2.- Integración del informe complementario de - I.V.A.....	94.
4.3.- Declaratoria del contador público para fines de compensación o devolución de saldos a fa- vor.....	100.
4.4.- Otros aspectos sobre la declaratoria.....	102.
4.5.- Declaratoria que acompaña a la solicitud de devolución de I.V.A., cuando aún no concluye la auditoría de estados financieros.....	104.
4.6.- Declaratoria que acompaña a la solicitud de devolución de I.V.A., cuando ya concluyó el examen a los estados financieros.....	106.
4.7.- Ejemplo del informe en materia de I.V.A.....	108.
4.8.- Texto del informe complementario del I.V.A.,	110.

- CAPITULO V.

"CONOCIMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION"

5.1.- Antecedentes de la Dirección General de Fis- calización.....	113.
5.2.- Funciones de la Dirección General de Fiscaliz- ación.....	122.

5.3.- Reglamento interno de la Dirección General de Fiscalización.....	127.
5.4.- Revisión del dictamen por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	129.
5.5.- Acciones de fiscalización.....	132.
5.6.- Medios de fiscalización.....	134

- CAPITULO VI.

"OBLIGACIONES Y SANCIONES PARA EL CONTADOR PUBLICO"

6.1.- Código de Etica Profesional.....	139.
6.2.- Delitos intencionales por el contador público que dictamina.....	142.
6.3.- Responsabilidad legal y profesional.....	144.
6.4.- Motivos de suspensión o cancelación del registro del contador público.....	147.
- CONCLUSIONES.....	151.
- BIBLIOGRAFIA.....	154.

A B R E V I A T U R A S

- S.H.C.P.: SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
- C.F.F.: CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- R.C.F.F.: REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- I.V.A.: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- L.I.V.A.: LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- R.L.I.V.A.: REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- D.G.F.: DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.
- I.M.C.P.: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

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

Debido a la gran importancia que revisten los impuestos de cada país, es fundamental el control que las autoridades puedan ejercer sobre todos los causan tes tributarios.

A medida que la economía de un país crece, se desarrolla o cambia, es motivo para que las autoridades hacendarias establezcan e innoven nuevas disposiciones y reglamentaciones respecto a la forma de tributar de los contribuyentes. Casi de una década a la fecha, se han venido suscitando diversos aspectos relevantes en cuanto a las tradicionales "Reformas Fiscales", y, es sin duda debido al resultado de las -- constantes variantes que ha sufrido nuestra economía a través de los años.

El panorama fiscal que enmarca a una entidad - (persona física o moral, privada o gubernamental), es sin duda un campo bastante amplio en que el contador público puede adentrarse y llegar a un sin fin de aspectos legales y fiscales que recubren a dichas entidades.

Es tarea imprescindible de un contador público, mantener un equilibrio óptimo, entre las autoridades - fiscales, el contribuyente y el mismo contador público. Es amplio el campo de actividad para el contador público como auditor externo.

Para el presente sexenio se vislumbra un buen panorama relativo a todos los campos de acción del contador público, debido precisamente a los significantes cambios que sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La auditoría fiscal propuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público impone un nuevo aspecto para el contador público y a la vez enriquece a la contaduría pública como profesión.

Actualmente, debido a las grandes restricciones que han surgido con motivo de las "Reformas Fiscales", los contribuyentes se encuentran inmiscuidos en un restringido y estricto marco fiscal, que atañe por lo tanto también al contador público, ya que como prestador de sus servicios, debe cuidar y proteger los bienes -- del cliente que lo contrate, y, por otra parte debe -- ser responsable ante las autoridades fiscales. Es por ello que el contador público lleva una responsabilidad dual y por lo tanto su campo de acción como auditor -- fiscal y como consecuencia dictaminador fiscal, está -

normada y reglamentada por las autoridades fiscales.

El contador público como auditor externo y a su vez como auditor fiscal, conlleva una gran responsabilidad hacia terceros es por ello que el contador público debe ser imparcial al realizar su examen a los estados financieros para fines fiscales.

Debido a que los servicios del contador público, hoy en día son de imperiosa necesidad para los administradores de empresas y más aún como auditores fiscales, se le da un auge mayor a la profesión y por lo tanto a la responsabilidad del contador público que crece, es por ello que la ética profesional y la responsabilidad legal juegan un papel determinante en el desarrollo de las actividades del contador público.

La auditoría fiscal es imprescindible para los contribuyentes, ya que se hace necesaria para evitar la evasión fiscal, por lo mismo se hace necesario que los contribuyentes estén registrados ante las autoridades hacendarias, mantener el registro de su contabilidad y procurar estar al día con el pago de sus impuestos.

Esto, sin duda alguna, no sería posible llevarlo a cabo sin la valiosa ayuda del contador público.

C A P I T U L O I

" GENERALIDADES "

ANTECEDENTES

La Auditoría, es una actividad desarrollada --- desde tiempos muy remotos, es casi tan antigua como la misma civilización. Practicada en los grandes establecimientos mercantiles, en el siglo XV, algunas familias recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en los eventos que eran manejados por los administradores de sus bienes. Así fue creciendo la necesidad de contar con un auditor, a medida de que iban creciendo las sociedades mercantiles por las diversas ciudades.

Uno de los primeros sistemas administrativos -- que pueden tomarse como registros contables y que producen documentos financieros para tomar decisiones tienen origen en el antiguo Egipto. La recaudación de -- tributos al Faraón, entregados generalmente en especie, requería de toda una estructura que contemplaba no sólo a los escribas, sino principalmente a agrimensores para el cálculo de lo sembrado y en consecuencia la fijación del monto del tributo por la cosecha esperada.

La unión de los dos imperios, el del bajo Nilo y el del alto, produjo la división política y económica

ca del imperio unido, en sesenta distritos cuyo esquema de recaudación estaba confiado a funcionarios locales que dependían del tesorero general, quien a su vez entregaba diariamente cuenta y razón al gran visir, única persona autorizada a una revisión previa antes -- de informar al Faraón sobre las finanzas del reino.

La estructura administrativa, para elaborar la información financiera consistiría en, estados de ingresos y egresos que debían aplicarse al ciclo agrícola productivo del Río Nilo, con un cierre de períodos precisos.

La liquidación y recaudación de las contribuciones era revisada y aprobada por las autoridades centrales. Un estado financiero actualizado era imprescindible al Faraón, con información adicional que mostraba las tendencias futuras.

Para entonces todo este proceso, ya mostraba -- las siguientes etapas:

- A) Planeación.
- B) Registro y control.
- C) Revisión crítica.
- D) Análisis, información e interpretación.

A fines del siglo XVII, la Revolución Industrial

base de la expansión del capitalismo fomenta la rápida y masiva producción através de las máquinas y nueva actividad, como Contadores, se ve obligada a ape- garse a sus métodos, a esta nueva etapa. Cuando sur- gen: los planes de producción y la importancia del -- costo por producto.

En la etapa del año 1850 y a medida que la ad- ministración se transfería de los propietarios a pro- fesionistas contratados, los propietarios ausentes -- llegaron a interesarse en la protección, por acrecen- tamiento de sus capitales.

Poco después en el siglo XIX los grupos de ac- cionistas que realizaban visitas periódicas a sus em- presas trataron de verificar los datos registrados, - concluyendo que para realizar una auditoría confiable se requería de un profesionista con entrenamiento téc- nico especializado.

De los años 1900 a 1935 los objetivos y las -- técnicas de auditoría de la Gran Bretaña formaron las bases para el desarrollo de la profesión del auditor Norteamericano en su etapa inicial. Sin embargo, du- rante los diez años siguientes a la iniciación del si- glo XX la auditoría Norteamericana progresó de tal ma- nera que los objetivos y métodos de los auditores re-

sultaron insuficientes para los negocios norteamericanos.

En el año de 1939 el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México editó el folleto denominado la Certificación de Balances para fines de inscripción y cotización de valores. Poco después, el mismo Instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de contadores públicos el título fue "Ampliación de los procedimientos de Auditoría" de acuerdo con el pensamiento dominante de aquella época en los Estados Unidos.

El mundo ha sufrido grandes y constantes cambios en el aspecto económico social y político que de una manera u otra se han reflejado en las operaciones comerciales y mercantiles modificando los patrones -- que hasta hace algunos años eran eficaces.

Ante éste fenómeno las grandes y medianas empresas emprenden una búsqueda de medios que les permitan continuar en la competencia implantando innovaciones para aprovechar al máximo su productividad.

Debido a esto se hace la necesidad de que los dueños de los negocios deleguen cada vez más autoridad y responsabilidad de información oportuna y mayor nece

sidad de revisión y análisis crítico.

Cada vez el reto para los contadores públicos en cuanto a su preparación técnica profesional, es mas comprometedor.

CONCEPTO DE AUDITORIA :

Debido a que en la actualidad existen dadas por varios autores, se mencionarán las que se consideren - mas completas.

"Auditoría, es el examen sistemático de los libros de Contabilidad de un negocio, con el objeto de - aclarar y comprobar los hechos referentes a las operaciones efectuadas y a los resultados de las mismas" -- Montgomery de su obra "Auditing, teoría and practice".

"La Auditoría, es una investigación y apreciación sistemática de las transacciones, procedimientos y operaciones de una empresa y de los resultantes Estados Financieros" John W. Cook y Gary M. Winkie de su - libro "Auditoría, Filosofía y Técnica".

"La Auditoría, consiste en una revisión de la - Contabilidad mediante la aplicación de un conjunto de técnicas y procedimientos, con la finalidad de obtener evidencia suficiente y competente, para poder dar una - opinión imparcial acerca de si los Estados Financieros que el Contador revisó y están preparados conforme a - las técnicas contables" Definición emitida por la Co-

misión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Derivado de las definiciones anteriores me permito expresar una definición propia de Auditoría.

"Auditoría, es la actividad ejercida por un Contador Público basada en la revisión de los resultados de las operaciones de una empresa, por un período determinado mediante la aplicación de normas y principios aprobados para así emitir una opinión acerca de los mismos".

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Debido a su importancia de Auditoría, se divide en dos tipos:

- 1.- Auditoría Interna.
- 2.- Auditoría Externa.

AUDITORIA INTERNA: Los auditores internos, son una parte esencial dentro de cualquier tipo de empresa u organización, puesto que son los responsables de vigilar el cumplimiento de todas las políticas establecidas por la gerencia, determinan si el sistema es adecuado para comunicar las directrices de la misma, además de ser un departamento de apoyo a la gerencia, puesto que en un organigrama aparece como staff a la Gerencia.

Los auditores internos pueden dedicar su atención a los problemas administrativos y operacionales, que son áreas que por general no tocan los auditores externos, también incluso tocan algunas actividades como el control de calidad, la penetración en el mercado, la política de personal y muchos otros aspectos, pero sólo en la medida en que se relacionen con la Contabilidad.

El auditor interno tiene que estar constantemente alerta para detectar cualquier cosa que a la organización le interese saber.

AUDITORIA EXTERNA: La auditoría externa es aquella que realiza el Contador Público independiente, externando su opinión en forma totalmente libre.

El auditor externo sabe de antemano que el resultado de su revisión le interesa a muchos grupos ajenos a la organización, por lo tanto debe basar su examen bajo normas y procedimientos debidamente aprobados, además de ser imparcial.

La Gerencia es la Principal responsable de los sistemas de Contabilidad y de los datos con que se preparan los Estados Financieros, así como de las aclaraciones que sobre ellos se hagan. El auditor sólo es responsable de la opinión expresada en su dictamen sobre la corrección general de la presentación de los Estados Financieros.

Con la revisión que haga el auditor externo, deberá detectar los errores u omisiones en el registro de la contabilidad, ya que su deber es proteger los intereses de los accionistas, él es el responsable ante los directores o accionistas, puesto que su ser-

vicio es dirigido hacia ellos de acuerdo a lo establecido en un convenio formal entre el profesional y la organización.

Otra clasificación de Auditoría mas detallada, sería:

- 1.- Auditoría de Estados Financieros.
- 2.- Auditorías Especiales
 - Auditoría Administrativa.
 - Auditoría Operacional.
- 3.- Auditoría Detallada para fines:
 - Fiscales.
 - Laborales.
 - Compraventa de o para una empresa.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

El Contador Público puede desempeñar diversas actividades o trabajos aplicando sus conocimientos - técnicos, pero una de esas actividades principales, - es la Auditoría.

Se puede decir que la Auditoría no es precisa mente una rama o subdivisión de la Contabilidad, ya que la Auditoría mide y evalúa los resultados de los registros contables, es por esto que la Auditoría es independiente o complementaria a la Contabilidad; la Auditoría además revisa e informa acerca de la corrección o incorrección de las operaciones financieras - llevadas a cabo por la Administración, por lo que se dice que la Auditoría tiene objetivos a corto y largo plazo.

OBJETIVOS A CORTO PLAZO:

- 1.- Permitir que el Auditor entienda la empresa la cual está sujeta a revisión en la -- profundidad y el detalle necesario para expresar su opinión.
- 2.- Asegurarse de la Confiabilidad de los Estados

dos Financieros.

- 3.- Rendir una opinión acerca de la responsabilidad con que se presentan.

OBJETIVOS A LARGO PLAZO:

- 1.- Servir como guía para las desiciones futuras de la Administración en relación a los asuntos financieros.

LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

El Contador Público es un profesional que actúa en un campo que ofrece posibilidades extraordinarias: los negocios.

El terreno de acción del Contador Público, lo constituyen los Estados Financieros y alrededor de los cuales se establecen tres fases que definen las actividades típicas del Contador Público.

ACTIVIDAD	RESULTADOS
1.- Preparación de Estados Financieros.	Estados Financieros.
2.- La revisión de Estados Financieros.	Díctamen o Informe.
3.- Análisis e interpretación de Estados Financieros.	Opiniones sobre futuras tendencias.

La auditoría requiere de profesionales que conozcan y apliquen una técnica especializada.

El auditor tiene una mayor responsabilidad, desde el punto de vista ético y esta responsabilidad es aún mayor desde el punto de vista socio-económico.

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Commission, preparó un folleto sobre la auditoría del balance que se llamó "Métodos aprobados para la preparación de balances generales" constituyendo este el primer intento para unificar la forma del dictamen.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al criterio de --- quien los leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia.

La economía mundial sufrió grandes efectos; el crack bancario norteamericano, en el que las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días bajas que llegaron a valer tan sólo una pequeña fracción de su valor original. Como resultado de esta crisis el público llegó a responsabilizar a los contadores que auditaban a las grandes empresas.

Se insistió en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad, también

se recomendó que se modificara la forma del dictamen - para constar que los estados financieros si habian sido preparados en conformidad con los métodos de contabilidad considerados por la empresa.

La bolsa de valores de New York y el Instituto Americano de Contadores Públicos, dieron a conocer en 1934 un folleto titulado "Auditoría de Cuentas de Sociedades", y en la redacción del dictamen se recomendó lo siguiente:

1.- Que la confirmación del examen se llevará a cabo, mediante pruebas e investigaciones.

2.- Que la declaración que suscribe el auditor, es un juicio que se forma y emite.

En 1951, la comisión de procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, emite -- otro folleto en el que se reúnen 23 boletines sobre -- procedimientos de Auditoría en el que se le llama --- Short Form of Report, cuyo uso se extendió rápidamente.

El alcance en lo concerniente con la auditoría, se redujo declarando que en la revisión, sólo se incluyó pruebas sobre la documentación, registros de contabilidad y los procedimientos de auditoría que se consideraron como necesarios de acuerdo a las circunstan---

cias, también se eliminó la redundante declaración de que no se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

Desde los inicios de la profesión, hasta la época actual el dictamen ha sufrido modificaciones, -- éstas se han enfocado al párrafo del alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo, para que así la redacción del dictamen sea mas sencilla y concreta.

En la redacción del dictamen de 1951, se menciona en el párrafo de alcance "Que el examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría, generalmente aceptadas y consecuentemente incluye las -- pruebas sobre documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias".

El hecho de especificar dichos procedimientos, nos da una idea clara del examen practicado a los estados financieros, ya que se aplicaron diversos procedimientos que en todo caso debían también incluirse - en este párrafo.

Por lo tanto, se considera que debe eliminarse la forma de que se refiere al examen de documentación

y registros de contabilidad y la aplicación de otros procedimientos de auditoría que se juzgaron necesarios en vista de las circunstancias, por considerarla redundante, ya que el auditor está obligado a aplicar toda clase de procedimientos de auditoría que juzguen convenientes para obtener los elementos de juicio y fundar su opinión.

La recomendación que da la comisión de normas y procedimientos de auditoría a los contadores públicos es, la utilización de una nueva forma de dictamen para que así llégue a ser de uso general.

La comisión recomienda que el texto sobre el nuevo dictamen sea como sigue:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de al 31 de Diciembre de y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha.

México, D. F., a 31 de Marzo de 1989.

CONCEPTO DE DICTAMEN.

El dictamen según el IMCP es el documento formal suscrito por el contador público, conforme a las normas de su profesión relativas a la naturaleza, alcance y resultados del examen practicado sobre los estados financieros de su cliente.

El comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, señala que el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza o alcance de la auditoría que ha realizado y expresado la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros.

El Diccionario de la Real Academia Española, dice que dictamen es la opinión que se emite sobre una cosa.

En resumen podemos decir que el dictamen, es la conclusión que por escrito debe emitir el auditor sobre el examen realizado a los estados financieros de una empresa.

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.

La conclusión de la auditoría culmina en la redacción del informe o Dictamen, no es en modo alguno la parte menos importante del trabajo, ni siquiera es la etapa más fácil. Para comprender cuán importante es el Dictamen, basta observar que éste lleva al cliente, si no la única impresión sobre la cantidad de la labor a la cual el auditor ha dado cima, si la expresión más elocuente, la impresión más duradera.

Al auditor corresponde pues dedicar la más esmerada atención, el más celoso cuidado, a las tareas finales de la auditoría.

Es demasiado extensa la materia que se relaciona con la preparación de los dictámenes y durante muchos años ha llamado la atención de los Contadores -- Públicos profesionales.

En el informe del resultado de la auditoría, se da a conocer o proponer todo cuanto el auditor ha realizado en su examen o labor ejecutada, por lo tanto el informe puede estar constituido por una simple carta o hasta un copioso texto.

En la redacción del informe, al igual que en todo el desarrollo de la auditoría, el auditor debe sentirse impulsado por el deseo de prestar un verdadero servicio a su cliente. Para lograr esto, es necesario que en el dictamen se incluya nada más que lo que sea pertinente al caso, con vista de todas las circunstancias conocidas o supuestas. No obstante, la conveniencia de la normalización de ciertas características de los dictámenes no se observará perfecta uniformidad en los informes que rindan a un número grande de clientes.

Es claro que no puede existir uniformidad de los dictámenes sobre exámenes especiales.

Para que el Auditor emita su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de contar con elementos suficientes además de conocer la empresa sobre la cual está emitiendo su opinión; que tenga una visión más amplia, profesional y adecuada, que son puntos bases para que el Auditor exprese su opinión en forma clara y concisa, al grado de que cualquier persona que lo lea lo entienda y pueda confiar en él.

CLASIFICACION DEL DICTAMEN.

Existen diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias.

- 1.- Dictamen limpio o sin salvedades.
- 2.- Con salvedades o excepciones por:
 - A). Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
 - B). Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
 - C). Limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - D). Incertidumbres.
- 3.- Dictamen negativo u opinión adversa.
- 4.- Abstención de opinión.

A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN

El fin primordial de los estados financieros, es el de informar sobre la situación de una entidad a una fecha y en el período determinado, por lo cual, - el contador público cuando es contratado con la finalidad de dictaminar dichos estados financieros, por medio de ellos señala si la compañía en su opinión -- presenta la situación financiera y los resultados de operaciones por el ejercicio terminado, por tal motivo nos podemos dar cuenta de la utilidad del dictamen.

El dictamen interesa a distintos grupos de -- personas relacionadas con la empresa, tales como:

PROPIETARIOS ACCIONISTAS: Por que ratifica la confiabilidad de las cifras sobre las que apoyarán -- sus desiciones y juzgarán la productividad y solidez financiera del negocio.

INVERSIONISTAS: Por que de esta manera pueden concluir con mayor confianza de la estabilidad económica que garantice su inversión y de la productividad que asegure un rendimiento adecuado.

GOBIERNO FEDERAL: Por que avala la buena fe -

del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el gobierno puede confiar en que recibió la parte que realmente le corresponde.

LA BANCA: Para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, -- así como obtener la seguridad y garantía de los créditos.

EMPLEADOS Y OBREROS: Por que la imparcialidad del contador público al emitir su dictamen, les asegura la corrección en la determinación de la participación en la utilidad a que tienen derecho.

PROVEEDORES: Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.

Es decir, que las personas interesadas en el dictamen pueden estar dentro o fuera de la empresa a que se refiera, en atención a las relaciones directas o indirectas que mantengan con ella, formando un núcleo de interés que puede ser desconocido al contador público y que se constituye en los generadores de responsabilidad profesional más considerable para él.

del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el gobierno puede confiar en que recibió la parte que realmente le corresponde.

LA BANCA: Para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago, -- así como obtener la seguridad y garantía de los créditos.

EMPLEADOS Y OBREROS: Por que la imparcialidad del contador público al emitir su dictamen, les asegura la corrección en la determinación de la participación en la utilidad a que tienen derecho.

PROVEEDORES: Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.

Es decir, que las personas interesadas en el dictamen pueden estar dentro o fuera de la empresa a que se refiera, en atención a las relaciones directas o indirectas que mantengan con ella, formando un núcleo de interés que puede ser desconocido al contador público y que se constituye en los generadores de responsabilidad profesional más considerable para él.

DICTAMENES ENFOCADOS AL FUTURO DESENVOLVIMIENTO
DE LA PROFESION

Hasta ahora, la función de dictaminar se ha --
concretado exclusivamente a los estados financieros -
tradicionales, es decir, al Balance General y al Estado
de Pérdidas y Ganancias y aun cuando se reconoce -
que son los de mayor interés e importancia, su uso no
es ni debe ser tan limitado.

Esto empieza a ser entendido y aceptado, de --
ahí que se vislumbre un futuro amplio para la opinión
del contador público.

La tendencia al incremento de la industrialización
de nuestro país, requerirá de una efectiva acumulación
de capitales, y debe esperarse no sólo que los
grandes negocios, sino que también se creen nuevas em
presas, tanto pequeñas como medianas, que se desarrolle
la bolsa de valores, que se amplíe la necesidad -
de crédito. Los administradores profesionales acudirán
por razones lógicas al auditor externo, como una
medida para mostrar a los dueños del capital, la forma
en que lo están utilizando para administrar los --
bienes que les fueron confiados y, en cierta forma, -
para diluir sus responsabilidades. Además el público

cada día confiará más en la imparcialidad e independencia del contador público y solicitará directa o indirectamente su aval para cualquier asunto de negocios - en que se necesite la opinión autorizada de un profesional, como lo es el auditor.

El público que es una clientela en potencia, no tiene una noción muy clara todavía de cuales son los servicios de que es capaz de prestar el contador público; entre ese público habrá gente de negocios que necesita dar o recibir información y agregarle además confianza. Esa información se origina en hechos cuya interpretación exige conocimientos de técnicas y procedimientos que sólo tiene un profesional, que por esa razón, goza de la confianza pública.

La demanda de los servicios del contador público en casos que reclaman los más diversos tipos de opinión, demuestra que es necesario su testimonio en áreas que posiblemente no sean inherentes a su campo de actividad profesional, pero en realidad todos esos servicios que se le han solicitado son apropiados para su función, tales como: Certificación de la cantidad de automóviles clasificándolos por marcas, modelos y número de ocupantes, para determinado fin, o por ejemplo, una firma de contadores en Inglaterra, supervisó y certificó las elecciones del Sindicato de la Electrical Trades Union. Algunos de esos clientes podrían re

currir a notario público, funcionario cuyo testimonio, hace fé pública, pero que no podrá testificar en funciones de experto en la técnica de los negocios, como puede hacerlo el contador público.

La función del contador público como atestigüador, se ha identificado principalmente con la expresión de su opinión sobre los estados financieros, como resultado de una auditoría, mas no existe razón para que se limite así dicha función. Puede aplicarse a cualquier comunicación de datos financieros, económicos o de otra índole, hecha de una persona a otra, siempre que existan o puedan desarrollarse normas adecuadas según las cuales pueda evaluarse la razonabilidad de tal exposición o representación.

De aquí que el contador público, esté en función de aplicar con oportunidad sus aptitudes profesionales al dar testimonio de una amplia variedad de esta dos o declaraciones que versen sobre recursos económicos, su origen, naturaleza, acumulación, asignación y agotamiento. La función de atestiguar no debe por fuerza limitarse a datos expresados en términos monetarios.

A continuación, se detallan en forma enunciativa, otros estados financieros que en un futuro podrán dictaminarse y que hasta ahora pocos son los contado res públicos que se han encargado de dictaminar:

- 1.- Estados proformas.
- 2.- Auditoría administrativa.
- 3.- Estados de costos de producción.
- 4.- Estados financieros presupuestados.
- 5.- Evaluación de resultados en los proyectos.
- 6.- Auditoría sobre la productividad de un negocio.
- 7.- Datos económicos y estadísticos.
- 8.- Estados financieros de personas físicas.
- 9.- Auditoría de la contabilidad por áreas de responsabilidad.
- 10.- Cuantificación de los ingredientes de un producto.
- 11.- Estados financieros de una organización sin fines de lucro.
- 12.- Estados financieros de los sindicatos.
- 13.- Estado de origen y aplicación de recursos.
- 14.- Auditorías de las cuentas de Estados y Municipios.
- 15.- Punto de equilibrio de las empresas.
- 16.- Peritajes a arbitrajes en asuntos financieros y fiscales.
- 17.- Elecciones de un sindicato.
- 18.- Lanzamiento de un producto nuevo.
- 19.- Cumplimiento de las cláusulas de un contrato.
- 20.- Encuestas de radio.
- 21.- Fijación de sueldos para obreros, empleados

y ejecutivos.

- 22.- Revisión del cálculo de participación de los trabajadores en las utilidades.
- 23.- Certificación de la circularización pagada de periódicos y revistas.
- 24.- Dictamen sobre estados financieros consolidados.
- 25.- Dictamen del comisario.
- 26.- Informe de los auditores y comisarios.
- 27.- Dictamen a empresas en etapa preoperatoria.
- 28.- Dictamen con salvedad a empresas en etapa preoperatoria.
- 29.- Dictamen sobre el control interno.
- 30.- Dictamen tradicional a los boletines B-7 y B-10.
- 31.- Dictamen Gubernamental.

C A P I T U L O I I

" LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
PARA EFECTOS FISCALES "

AUDITORIA PARA FINES FISCALES

OBJETIVOS:

El objetivo principal, es verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes, desde el punto de vista, fisco. En esta auditoría recae también por filosofía las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes, como son: IMSS e INFONAVIT.

Hablar de auditoría fiscal y mas aún si su orientación es para efectos didácticos, es casi hablar de un tabú, merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir el gasto público, ello debido a las consecuentes molestias y trastornos que una auditoría de esta naturaleza acarrea, no obstante con esta obligación ciudadana, grave preocupación se presenta cuando se ha incurrido en errores o faltas por comisión u omisión en el pago de las contribuciones impositivas independientemente de los criterios y puntos de vista, se debe tener conciencia de que la auditoría es una verdadera necesidad indispensable para la integración armónica de la relación contribuyente-fisco y, por si no se supiera de la existencia

de este elemento de fiscalización, simple y sencillamente es de dudarse que existiera un considerable número de contribuyentes que cubrieran sus impuestos como las leyes respectivas lo establecen.

IMPORTANCIA:

La auditoría fiscal, es un importantísimo elemento que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país. Lo anterior se apoya en un simple y supuesto efecto: ¿Qué pasaría si cada contribuyente pagara lo que quisiera de impuesto en virtud de que no existiera un órgano de revisión que lo exigiera? Sería un país sin un control financiero económico, simplemente no tendría sentido su economía, ya que simplemente en este país la base económica con la que cuenta el gobierno es precisamente la recaudación fiscal, los que sostienen en gran medida el desarrollo de este país, es la iniciativa privada, por la sencilla razón de que no se llegaría a cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona el estado. Por lo tanto, un país sin impuestos, no llegaría a subsistir.

Si todos los contribuyentes pagaran honrada, correcta y oportunamente sus impuestos, con verdadera confianza, en su responsabilidad ciudadana, pues simplemente la auditoría fiscal no tendría razón de existir.

El contador público, es el indicado y principal profesional relacionado con la auditoría fiscal, debe aprender y conocer la esencia de ésta y contribuir a su desarrollo y desenvolvimiento en aras de ese gran objetivo: tratar de ser cada vez más útil a la sociedad y al país.

ORIGEN DE LAS AUDITORIAS FISCALES

Se crean como una necesidad de tener un poco de control en cuanto a materia fiscal se refiere, de los miles de contribuyentes registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El origen de las auditorías es variado, sin embargo, los mas comunes son los siguientes:

- A). PROGRAMACION NORMAL.
- B). DOBLE REVISION NORMAL.
- C). POR NUEVAS EVIDENCIAS.
- D). DENUNCIAS QUE PUEDEN SER NORMALES Y/O DE -- SINDICATOS.
- E). NO ACEPTACION DE CONVENIOS.
- F). ESTUDIOS FINANCIEROS.
- G). LOS DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS.
- H). POR CAMBIOS DE RAZON SOCIAL.
- I). POR LA COMISION O PRESUNCION DE DELITOS.
- J). POR RAZONES POLITICAS.

Las características de éstas variables, son las siguientes:

- A), B). PROGRAMACION NORMAL: La mayor parte de

las auditorías se van a cabo por virtud de una programación normal, o sea se realizan como parte del trabajo habitual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual desea conocer la situación fiscal de los contribuyentes sin que medie ningún antecedente que la origine, se basan fundamentalmente en los registros de cómputo que obran en poder de cada administración fiscal regional o bien en cada tesorería de los Estados.

Aunque no es cosa común, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo segundas revisiones al mismo contribuyente, pero a ejercicios siguientes, y es con el objeto de comprobar si se está cumpliendo con las obligaciones fiscales.

C). POR NUEVAS EVIDENCIAS: Este caso se presenta, cuando habiendo sido el contribuyente objeto de una auditoría fiscal, posteriormente se encuentran nuevas evidencias que obligan a volver a revisar el mismo ejercicio.

Las nuevas evidencias pueden tener su origen en las compulsas; en las auditorías a empresas de un mismo grupo empresarial; en los llamados "fraudes maquinados", o sea cuando se descubre todo un sistema para evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por que se sabe de la existencia de una defraudación fiscal y no se llegó a descubrir en la primera revisión.

sión, etc.

D). DENUNCIAS: En las denuncias, puede decirse que existen de dos tipos: uno, las que hacen las personas físicas y otro, las que hacen los sindicatos. En las primeras puede decirse que su origen es normalmente por represalias en contra del ex-patrón; y, en las segundas, por virtud de su inconformidad con el reparto de utilidades.

En el caso de las denuncias de cualquier tipo, éstas son investigadas. No se atienden si se sabe de ellas por envío de cualquier carta anónima que se reciba o las que no tengan una mínima base en que sustentarse, quien haga una denuncia tiene la obligación de ratificarla ante las autoridades competentes, y, sólo así se le da trámite.

E). NO ACEPTACION DE CONVENOS: Reciban éstos - otro nombre y se siga el procedimiento que se desee, - lo recomendable es que los contribuyentes los acepten, cuando se practiquen de manera general, ya que de otra manera se exponene a una auditoría fiscal para verificar si efectivamente han cumplido con sus obligaciones en ésta materia. Solamente no es recomendable, aceptarlas en caso de que la empresa esté bien manejada en el aspecto fiscal y una auditoría no se consideraría algo perjudicial para la empresa o bien que re--

cientemente concluyó una revisión de esta naturaleza.

F). ESTUDIOS FINANCIEROS: Un frfo análisis, - puede traer como consecuencia que una empresa sea obje to de una auditoría fiscal, así por ejemplo, hay nego cios en los que año con año manifiestan pérdidas o ren dimientos muy bajos, o bien que las empresas dentro de un mismo giro comercial o industrial muestran rendi mientos muy bajos o demasiado pobres con respecto a -- las demás del mismo giro.

G). LOS DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS: Los dictámenes de contadores públicos, son base, también, - para que las auditorías fiscales se lleven a cabo. -- Los casos mas comunes son los siguientes:

a). Dictámenes rechazados.

b). Por no presentar solicitud para dictaminar en tiempo considerado el contador público, que como to dos los años emite su opinión sobre los estados finan cios de su cliente, puede presentar la solicitud tar damente, de este descuido parte el que las autorida des fiscales procedan a revisar a un contribuyente que ha venido siendo objeto de dictaminación año con año, - 6

c). Por haber sido presentada la solicitud en - tiempo para dictaminar por el contador público regis trado, ser aprobada y no presentar el dictamen corres

pondiente.

Los riesgos que se corren teniendo los estados financieros dictaminados, son los siguientes:

a). que los empresarios se confían demasiado, - pensando que, con tener dictaminados sus estados financieros dictaminados, para fines fiscales, ya no van a ser objeto de una auditoría por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual no es cierto. - El contador público, no tiene la fé pública que sí tiene el notario, lo cierto del caso, es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sí efectúa auditorías directas a empresas que tienen dictaminados sus estados financieros.

Por virtud de una auditoría o compulsas: Una auditoría o compulsas da origen a otra u otras auditorías.

Si al estar revisando a un contribuyente se obtiene datos fehacientes acerca de una fraude fiscal de otro negocio relacionado por ligas mercantiles o aún - por intereses de variado origen con aquél, suele solicitarse una orden de auditoría para el otro negocio. - Igualmente sucede esto con las compulsas.

H). POR CAMBIOS DE RAZON SOCIAL; Dentro de los motivos para que una auditoría fiscal se lleva a cabo, es el cambio de razón social, Así si un negocio esta-

ba a nombre de una persona moral y, la orden de auditoría se gira a nombre de ésta y viceversa, puede solicitarse a nombre de la otra. Igual sucede si la persona moral cambió de razón social, se fusionó, etc.

I). POR COMISION O PRESUNCION DE DELITOS: Caso típico en esta situación es el contrabando, para esto, el procedimiento de revisión mas común es el cateo en el domicilio en el cual se sospecha o se tiene certeza de que ahí se encuentra el cuerpo del delito.

J). POR RAZONES POLITICAS: Indudablemente este es uno de los motivos de una auditoría fiscal, no con frecuencia pero existen casos, pues de esta manera se trata de resolver un problema de esta naturaleza, en el sexenio 1970-1976, fueron muy frecuentes este tipo de casos, al igual que en el de 1976-1982. Resaltando que hasta el sexenio actual (1989-1992) desde principio de sexenio se dió libertad a las autoridades respectivas, para practicar las auditorías necesarias para el esclarecimiento de dichos casos.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

ASPECTOS GENERALES:

Todo profesional responsable y organizado, tiene a agruparse con el objeto principal de convenir reglas de aceptación general en el ejercicio de la actividad profesional.

Aunque el Contador Público en su ejercicio, no observa reglas de carácter natural, la experiencia y el desarrollo de los negocios han demostrado que determinadas prácticas en la revisión que realiza un auditor son obligadas por sanas y porque su cumplimiento permite un mínimo aceptable de seguridad, en el sentido de que los estados financieros tomados en conjunto presenten razonablemente la situación financiera de la empresa auditada y el resultado de sus operaciones en ese mismo período.

A partir de su constitución en 1955, la comisión de Normas y Procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha orientado sus actividades permanentes hacia el alcance de dos metas principales:

1.- Determinar las normas generales que el Contador Público deberá observar en su trabajo de auditoría, a fin de que adquiera el mas alto sentido de responsabilidad y respaldarlo con investigaciones sistemáticas y bien documentadas en las cuales deba apoyar su opinión.

2.- Hacer recomendaciones de índole práctica -- que sean necesarias para complementar el contenido normativo de sus postulados y declaraciones generales.

Los boletines de la comisión han venido siendo emitidos y revisados a través de los años, bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operó el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la propia comisión, como por los cambios que en ese lapso ha tenido la propia profesión. De ahí que resulta indispensable que al consultar las normas aprobadas se tome en cuenta la fecha de aprobación y la necesidad de mantenerse al día sobre las normas y procedimientos que en nuestra profesión se van innovando, para estar a la altura del cambiante mundo en el que estamos viviendo.

CONCEPTO Y CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

El boletín número 3 de normas y procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. define a las normas como los requisitos relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional en la práctica de Auditoría y de sus características específicas.

Las normas de auditoría no indican lo que el Auditor deba hacer en todos, o en cada uno de los casos, pero si dictan como debe ser el auditor en cuanto a sus propios atributos; cómo debe actuar y cómo debe hacer su trabajo y la información que de él emane.

Existe una clasificación de las normas de auditoría dada por el I.M.C.P., el cual divide a éstas, en:

- a). Normas Personales,
- b). Normas de ejecución del trabajo, y
- c). Normas de dictamen e información.

a). Normas Personales: Básicamente se refieren a los atributos personales que debe reunir todo Contador Público, que desee desarrollar la auditoría independiente como son; debe actuar con cuidado y debe te-

ner diligencia profesional, y sobre todo debe ser un profesional independiente para poder auditar y dictaminar los estados financieros de una empresa; es decir, actuar de manera imparcial.

b). Normas de ejecución del trabajo: Se refieren a que las actividades de auditoría deben ser planeadas y supervisadas adecuadamente, esto evita tanto los errores como la pérdida de tiempo, esto es muy importante para el auditor, por lo tanto, se logra así el mejor resultado deseado; estas normas también nos indican que el auditor debe tener un estudio y evaluación del control interno, esto se hace necesario para dictaminar la naturaleza, el alcance y oportunidad en la aplicación de procedimientos de auditoría. También el auditor debe contar con la evidencia suficiente y competente para que esté en condiciones de poder expresar su opinión sobre los estados financieros auditados.

c). Normas relativas al dictamen e información: Principalmente se refieren a la información que el auditor debe indicar al expresar su opinión profesional y que identifiquen: la aclaración de la relación del auditor con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos. Así como la aplicación y consistencia de principios de contabilidad, también, debe aclarar las salvedades y abstención de opinión, ya que es obligación del auditor, cuando considere que

no está en condiciones de expresar una opinión profesional sobre los estados financieros revisados, hacer la declaración expresa correspondiente, mencionando -- las razones por las cuales se abstiene de opinar.

EL AUDITOR ANTE EL RETO DE LA COMPUTACION

Es indudable que la época actual que se está vi-
viendo de grandes e impresionantes avances tecnológi-
cos, en especial en el campo de la computación, repre-
senta un gran reto para su aceptación en toda rama tec-
nológica o científica. El auditor en cualquiera de --
sus acepciones, disciplina profesional o especialidad,
no debe abstraerse a este reto.

Es por ello, por no marginarse ante el cambio,-
que en los programas de estudio de las carreras de Li-
cenciatura en Contaduría y Licenciatura en Administra-
ción de Empresas, se han incorporado materias que pre-
paran a los estudiantes en este campo, cuando menos pa-
ra que tengan una idea de como utilizar los elementos
internos y externos que componen una computadora.

Y para todos aquellos que ya traspasaron una e-
tapa estudiantil, vale la pena que se preparen por su
propia cuenta en este campo, para que sigan manteniend-
do el atributo de profesionales actualizados, ya que -
la actualización es uno de los requisitos constantes -
para seguir como profesional dentro de la carrera.

A continuación, se transcribirán algunos de los
elementos de preparación en computación que el auditor
debe conocer para estar en condiciones de explotar los

potenciales de esta magnífica herramienta:

1.- Los equipos de procesamiento de datos, su capacidad y limitaciones.

Es vital que el auditor se mantenga informado en los desarrollos tecnológicos con respecto a equipos que tengan aplicación en el ámbito en que este se desenvuelve.

2.- Conocimientos básicos en análisis y programación.

3.- La documentación básica (y contenido de la misma) de los sistemas de procesamiento electrónico de datos, como es:

- a). Objetivos del sistema.
- b). Descripción general del sistema.
- c). Diagrama general del sistema.
- d). Diagrama de flujos de información.
- e). Entradas y salidas del sistema.
- f). Instructivo de captura: diseño de formas e instructivo de llenado.
- g). Calendario de producción del sistema.
- h). Manual de operación:
 - 1.- Diagrama de operación,
 - 2.- Relación de las rutinas de trabajo,

3.- Prueba de las corridas.

i). Manual del programador:

1.- Descripción de los programas,

2.- Descripción de los formatos.

3.- Descripción de las rutinas de trabajo,

4.- Descripción de archivos.

j). Manual del usuario.

k). Actualización y confiabilidad de sus archivos:

1.- Situación: número de registros, porcentaje de error en la captura, fecha del último movimiento, etc.

2.- Número de archivos de soporte.

3.- Periodicidad con que se obtienen los archivos de respaldo.

4.- Rotación de los archivos de respaldo.

5.- Seguridad: física de los archivos, y en el acceso al sistema y a la información.

l). Otros.

4.- La filosofía básica con respecto a los elementos de control interno en el uso de la computación.

5.- La adaptación de las técnicas de auditoría al computador, o más bien a la información archivada - y/o generada por el computador.

APLICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA
POR MEDIO DE LA COMPUTADORA

Una de las maravillosas ventajas que la computadora aporta a la auditoría es la velocidad para generar información que requiere el auditor para aplicar sus técnicas de auditoría; y confiabilidad en los resultados del alcance de la aplicación de esas técnicas en las pruebas de auditoría, que se obtienen de la información emanada de la computadora, por ejemplo: una selección estadística de muestras de auditoría, cálculos financieros, selección y preparación de estados de cuenta para confirmación de saldos, explotación de datos estadísticos o económicos y su correspondiente correlación con matrices de comparación (recursos de lata valía en la auditoría fiscal), verificación de costos de producción, listados de inventarios físicos ex-profeso para pruebas de auditoría, etc.

Para efectos de poder utilizar verdadera y eficazmente la computadora como herramienta del auditor, se requiere, además de conocimientos básicos de este profesional, lo siguiente:

1.- Que la información básica susceptible de auditarse, se encuentra almacenada en medios magnéticos.

2.- Que la documentación del sistema se encuentre completa, ordenada y que esté al acceso del auditor. La lógica de este requerimiento es sencilla:

- a). El auditor necesita conocer el sistema, y
- b). El auditor necesita conocer sus archivos, - para saber que puede extraer de él.

3.- No olvidar que la computadora es una herramienta, jamás será sustituto del juicio y criterio -- profesional del auditor, simplemente la computadora hará lo que el auditor le diga que haga, una información mal solicitada o un acceso indebido, obviamente degenerará en un resultado deficiente.

Por supuesto, la ausencia de cualesquiera de -- los tres requisitos señalados, será una limitación que imposibilitará el uso de la computadora como herramienta del auditor.

PAQUETES DE AUDITORIA

Uno de los mejores recursos con que actualmente cuenta el auditor para explotar el potencial de beneficios de la computadora en su trabajo de auditoría, se encuentra precisamente en los denominados paquetes de

auditoría:

"la creciente tendencia hacia la desaparición - tanto de los registros contables preparados manualmente, como de las llamadas pistas de auditoría (las cuales se definen como la cadena de información visible - que une a las cifras de los estados financieros con la documentación comprobatoria en un sistema de cómputo), constituye en el presente y, representará, en un grado mucho mayor en el futuro, un importante reto para la - profesión de la contaduría pública.

Las proposiciones que se han sugerido para la - solución de este importante problema son básicamente - las siguientes:

1.- La auditoría alrededor de la computadora: - Esta opción significa que se aplicarán los procedimientos de auditoría usuales sobre los impresos producidos por la computadora, y, tiene básicamente dos limitaciones: la primera consiste en la necesidad de producir - dichos listados, como parte del programa correspondiente, lo cual dará lugar a mayores costos para la entidad auditada y menor velocidad en el procesamiento, la segunda limitación consiste en el considerable trabajo de rutina que habrá de efectuar el auditor al aplicar sus técnicas de auditoría a los voluminosos listados.- Esto dará lugar, indudablemente, a una mayor lentitud

en el trabajo y consecuentemente a mayores costos.

2.- La utilización de programas preparados por el cliente: "la limitación de esta opción radica en la necesidad de que el auditor lleve a cabo una constante evaluación de la validez e integridad de cada uno de dichos programas.

Esto desde luego requiere, conocimientos técnicos especializados y una considerable y sistemática inversión de tiempo.

3.- La preparación por parte del auditor, de programas especiales: Esta opción presenta serias limitaciones de costo y eficiencia, ya que sería necesario preparar un programa para cada formato de registro o aplicación y, desde luego, mantenerlos al corriente. Por otra parte subsiste, la necesidad de contar con profundos conocimientos en la materia.

4.- La aplicación de programas generalizados de auditoría: esto es precisamente lo que se conoce como paquetes de auditoría.

En realidad podemos entender como paquete de auditoría: un sistema especialmente diseñado para auxiliar al auditor en la aplicación, de sus técnicas y procedimientos de auditoría a través de la computadora.

La ventaja fundamental de estos paquetes, es -- que el auditor no requiere de "fabricar" análisis y -- programación específicos para aplicarlos en el desarrollo de su trabajo. El paquete ya proporciona estos re cursos y generalmente vienen ya preparados para adaptarse -virtualmente hablando- a todo tipo de computadora, esta ventaja trae aparejada la de ahorros de costos, ya que la elaboración de un sistema de cómputo, - generalmente es un alto costo, y las más de las veces, indeterminable con cierto grado de precisión. En el caso de los paquetes ya se tiene perfectamente definido el costo o cuota a pagar al proveedor.

La desventaja podría ser que, no obstante los - proveedores de éste tipo de herramientas en su promoción, pregonan que no se requieren conocimientos especializados y la realidad es que si son indispensables, esta desventaja se complica cuando el auditor se especializa en el manejo del paquete y requiere como consecuencia de fuertes estímulos económicos, en virtud de la alta demanda que tiene en el mercado un auditor que sepa manejar eficientemente un paquete de auditoría.

Se debe considerar lo siguiente para obtener un mejor aprovechamiento de los paquetes: explotar al máximo la información contenida en éstos y para que el - paquete funcione debidamente, se requiere el buen funcionamiento de los sistemas a los que se va aplicar, -

especialmente en lo que respecta a información confiable, segura, actualizada y completa almacenada en los medios magnéticos.

En conclusión: Como ya se dijo la computadora - es una herramienta importantísima para el contador público, se podrá decir que en todas sus áreas de desarrollo, pero debe tomarse en cuenta que para requerir del uso de la computadora resaltan, tres factores decisivos al utilizarla que son:

- 1.- La relación costo-beneficio.
- 2.- El tiempo de preparación (análisis y programación de los programas de auditoría adaptables), y
- 3.- El potencial de uso repetitivo de los programas de auditoría por medio de la computadora.

La opción de usar paquetes de auditoría puede ser un recurso de gran atractivo para el auditor dada su versatilidad.

C A P I T U L O I I I

" E L D I C T A M E N F I S C A L " "

ANTECEDENTES DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen para efectos fiscales se originó como consecuencia del decreto presidencial de fecha 21 de Abril de 1959, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 del mismo mes y año por medio del cual se creó la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal (ahora Dirección General de Fiscalización). Esta Dirección se estableció como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el que se centralizó investigación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en relación con las disposiciones tendientes a reglamentar y uniformar el pago y la vigilancia en la recaudación de los impuestos y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.

Este decreto hizo incapié en la necesidad que los contribuyentes soliciten los servicios del Contador Público para dictaminar sus Estados Financieros con fines fiscales, inclusive señalaba en el artículo 7, que los causantes con ingresos mayores de: - - - - \$10'000,000.00 estaban obligados a utilizar éste régimen de fiscalización, a pesar de ello en la práctica, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no exigió

a ningún contribuyente, independientemente del monto de sus ingresos anuales, la presentación de declaraciones ni estados financieros dictaminados por un Contador Público, posteriormente las mismas autoridades hacendarias, aclararon que la utilización de este régimen era opcional en todos los casos,

Posteriormente en 1967 se crea otro nuevo Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor a partir del 10. de Abril de ese año en el cual se derogaba el decreto presidencial de 1959.

La intención del Gobierno Federal, es la de acentuar al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece un adecuado marco legal que va a regular los derechos y obligaciones de los contribuyentes, que se unan al régimen de dictámenes de estados financieros, para efectos fiscales. El dictamen que emite el contador público para efectos fiscales, sirve como instrumento de orientación para que los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinen si los contribuyentes han cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

Cuando el auditor emite un dictamen va a participar de manera profesional con el fisco, en relación a la vigilancia de los contribuyentes, pues con esto,-

por medio de los dictámenes se revisará a mas contribuyentes, que, por auditorfas realizadas por las autoridades fiscales.

El dictamen para efectos fiscales, es un medio de aceptación entre el contribuyente y las autoridades hacendarias en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Posteriormente en decreto de 1972, se cambió el nombre a la Dirección de Auditorfa Fiscal Federal y se le dió vida legal como Dirección General de Auditorfa Fiscal Federal.

Después en 1979 se publicó el nuevo reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se cambió el nombre que actualmente tiene: Dirección General de Fiscalización.

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen de estados financieros para fines fiscales, constituye sin duda, una actividad muy importante dentro del campo profesional de la Contaduría Pública.

Es por ello que resulta muy loable la tradición que se ha instituido en el Colegio de Contadores Públicos de México, de celebrar un evento anual técnico, cuya finalidad es la de hacer un examen crítico de las circunstancias en las que se está desempeñando la actividad profesional del dictamen fiscal, con el propósito de promover las acciones que en su caso, se juzguen necesarias para que dicha actividad se desarrolle en los términos mas satisfactorios para las partes involucradas en la misma.

El dictamen fiscal es un instrumento cuya emisión involucra profesionalmente: al fisco, a los contribuyentes y a los contadores públicos. Constituye un muy valioso instrumento de apoyo en la función fiscalizadora de impuestos y derechos federales.

Con el fin de que el poder público cumpla con sus funciones en beneficio del pueblo y cuya fuente de

ingresos para tal fin son todos los sujetos a impuestos, se vió la necesidad de crear un organismo que ayudara en la vigilancia y cumplimiento de las obligaciones tributarias, este dictamen se formula con base en las disposiciones fiscales reglamentadas por el articulo 52 del Código Fiscal de la Federación, actualmente en vigor, así como en su reglamento.

PARTES INVOLUCRADAS EN EL DICTAMEN FISCAL

Como ya se mencionó en el punto anterior, el dictamen fiscal involucra profesionalmente al fisco, a los contribuyentes y a los Contadores Públicos.

Para los contribuyentes: El dictamen fiscal representa un instrumento de confianza (y por consiguiente de tranquilidad) sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias y es una muestra evidente de su interés o buena fé para cumplir cabalmente con dichas obligaciones. En reciprocidad, las empresas que utilizan este servicio profesional, tienen el beneficio de que la presencia del fisco en ellas, sea menos intensa y que en su caso, se realice a través del Contador Público que haya emitido el dictamen fiscal.

Para el Contador Público: El dictamen fiscal es una modalidad de su actividad profesional mas característica e inherente; constituye una área de oportunidad significativa en su campo de actuación profesional y simultáneamente, una alta responsabilidad profesional y moral ante el fisco y los contribuyentes, que socialmente puede redundar -positiva o negativamente- en el funcionamiento del sistema tributario y por consiguiente en el bienestar de nuestro país.

Para el fisco: Es reconocido por las propias - autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el dictamen fiscal tiene una valorable importancia ya que es un instrumento que sirve de base y apoyo en las acciones de fiscalización.

Se aprovecha la vasta experiencia de los contadores públicos en la práctica de auditorías; su preparación en materia fiscal; su conocimiento y accesibilidad en las empresas y contribuyentes, y desde luego su independencia profesional y sus estrictas normas éticas, para obtener información sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

El dictamen que emite el contador público para efectos fiscales, sirve como instrumento de orientación para que los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinen si los contribuyentes han cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

CUMPLIMIENTO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA

Atendiendo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, las normas de auditoría se consideran cumplidas con lo siguiente, (artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

1.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

2.- Las relativas al trabajo profesional, cuando:

a). La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.

b). El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.

3.- Cuando:

a). 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.

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

c). Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención de opinión.

SIMETRIA CON LAS NORMAS DE AUDITORIA
(BOLETIN C DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA):

NORMAS PERSONALES:

- a). Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b). Cuidado y diligencia profesionales.
- c). Independencia.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO:

- a). Planeación y Supervisión.
- b). Estudio y evaluación del control interno.

- c). Obtención de evidencia suficiente y competente.

NORMAS DE INFORMACION:

- a). Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- b). Que la información este preparada de acuerdo a principios de contabilidad y aplicados en forma consistente.
- c). Que la información contenida en los estados básicos y sus notas, sea la adecuada y suficiente para su correcta interpretación.

ASPECTOS NORMATIVOS DEL DICTAMEN FISCAL

ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

FRACCION I:

El contador público tiene que estar registrado ante las autoridades fiscales.

FRACCION II:

El dictamen que se emita, debe formularse en -- los términos de los lineamientos del Reglamento del Có digo Fiscal de la Federación y después de haber realizado el trabajo conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

FRACCION III:

El contador público debe emitir junto con su -- dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

El hecho de emitir un dictamen fiscal, no quiere decir que las autoridades fiscales estén impedidas para ejercer sus facultades de comprobación, ni tampoco las obliga a dar por cierto su contenido (artículo 52 del Código Fiscal de la Federación).

Cuando el contador público no cumpla con los requisitos que se requieren para emitir el dictamen fiscal (cumplir con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y con las normas de auditoría) previa audiencia, se les suspenderá hasta por tres años su registro (artículo 52 del Código Fiscal de la Federación).

Si hubiera reincidencia o el contador público participa en la comisión de un delito fiscal, se le -- cancela en forma definitiva su registro.

DIFERENCIA ENTRE DICTAMEN FISCAL Y
DICTAMEN FINANCIERO

EN CUANTO A SU FORMA Y CONTENIDO:

El dictamen para efectos fiscales al igual que el dictamen para efectos financieros, constituye una opinión profesional que emite el contador público con algunas variantes, principalmente en su contenido por exigencias en las autoridades hacendarias, por lo que se puede afirmar, en términos generales, que el dictamen para efectos fiscales es una clase de dictamen normal de estados financieros que implica la misma responsabilidad profesional, que se apoya también en un examen de estados financieros, que dicho examen puede efectuarse de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión y además debe emitirse observando las normas de conducta que señala el Código de Etica Profesional, en las disposiciones que le sean aplicables.

En la actualidad las autoridades hacendarias, exigen que el texto del dictamen para efectos fiscales se apegue a alguno que haya adoptado el colegio de contadores públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Anteriormente se exigía que el texto del dictamen para efectos fiscales, tuviera un párrafo adicional que expresa lo siguiente:

"Declara bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 (ahora 52) del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro del impedimento profesional alguno y que, como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales Federales del causante auditado".

Con las modificaciones que sufrió el Código Fiscal de la Federación, el contenido de su artículo 85 - relativo a los dictámenes para efectos fiscales, se -- cambió al artículo 52 del mismo ordenamiento, en el que ya no se exigía que la declaración antes mencionada -- formara parte del cuerpo del dictamen para efectos fiscales. Por la importancia del contenido de la declaración en comento, se exige una parecida en la actualidad.

EN CUANTO A SUS FINES

DICTAMEN FINANCIERO:

- 1.- El dictamen financiero da confianza para la toma de desiciones importantes dentro de la empresa.
- 2.- Está encaminado a la obtención de crédito - hacia instituciones bancarias, proveedores, acreedores, etc.
- 3.- Para el registro de acciones en la bolsa de valores.
- 4.- Juzga el buen funcionamiento de la administración en general.
- 5.- Para la emisión de obligaciones.

DICTAMEN FISCAL:

- 1.- Auxilia a las autoridades fiscales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- 2.- El dictamen se formula con base en las disposiciones fiscales reglamentadas por el artículo 52 del Código Fiscal, así como su reglamento.
- 3.- Demuestra confianza a los accionistas de --

que la empresa esté cumpliendo con sus obli
gaciones fiscales.

DESEMPEÑO DEL DICTAMEN FISCAL

Podemos afirmar en general que el dictamen fiscal ha cumplido cabalmente con sus propósitos.

El hecho de que llegar a sus treinta años de vi es un acontecimiento de que por sí solo sustenta objetivamente dicha afirmación.

No obstante que en su funcionamiento se han presentado algunas dificultades, las cuales distorsionan en mayor o menor grado su cometido y obstaculizan su funcionamiento eficiente. Afortunadamente muchas de ellas se han corregido o mejorado, y, por lo que es --mas importante: existe la voluntad de la profesión y de las autoridades de hacer permanentemente esfuerzos orientados al perfeccionamiento constante de esta actividad, en beneficio de todos los que intervienen en --ella y de los intereses superiores de nuestra sociedad.

Con carácter meramente enunciativo se mencionan enseguida algunas de las dificultades que se han pre--sentado con mayor frecuencia en relación con el dictamen fiscal.

a). Suposición: Por parte de quienes revisan -

los dictámenes; de que el Contador Público debe hacer una revisión detallada de las operaciones del contribuyente y avala el cumplimiento exacto de todas sus obligaciones fiscales.

De esta suposición se derivan diversas actitudes improcedentes, tales como requerimientos de información detallada de ciertas transacciones; exigencia -- de que los papeles de trabajo registren información -- innecesaria y otros aspectos improcedentes.

Al respecto no debe perderse de vista que la auditoría de estados financieros nunca se orienta a objetivos de absolutismo o exactitud, sino mas bien de razonabilidad. Por consiguiente, su desarrollo se sustenta en la fortaleza o efectividad de los sistemas de -- control, y sus procedimientos o metodologías se caracterizan por la aplicación de pruebas selectivas.

b). El pretender que el contador público, mediante la emisión de su dictamen, avale el cumplimiento exacto de las obligaciones fiscales del contribuyente, haría ineficiente, por su costo principalmente, el servicio de dictamen fiscal en estas condiciones,

c). Situaciones de conflicto por diferentes interpretaciones de algunas disposiciones fiscales, que resultan adversas a los intereses del fisco.

En estos casos, es recomendable que el contador público establezca su posición aplicando primeramente sus propios conocimientos técnicos; acudiendo a la opinión de colegas expertos en la materia fiscal e incluso a abogados especialistas en el campo tributario, con el objeto fundamental de respaldar suficientemente su posición profesional.

REQUISITOS Y CUALIDADES DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA

El Contador Público, es un profesionista y como tal, poseedor de un grado superior de habilidad en la técnica contable; habilidad desarrollada con el estudio, la práctica y las características personales. Como todos los profesionistas el Contador Público debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico, que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Estos requisitos pueden agruparse en:

- 1.- Requisitos Morales.
- 2.- Capacidad Intelectual, y
- 3.- Requisitos Técnicos.

1.1. REQUISITOS MORALES:

Atañen directamente a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todos los individuos tienen, que pueden y deben ser desarrollados con particular ahínco en el caso de un profesionista como el Contador Público; como son:

1.1.1. Integridad: Es la capacidad de ser honrado, en este caso, con un sentido mas amplio al que -

normalmente se le dá, es decir, ser honrado en las ideas y creencias con fuerza suficiente para afirmar lo que se piensa y sostener la verdad por encima de todo.

1.1.2. Independencia de Criterio: Es la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlo en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

La independencia de criterio tiene relevante importancia en el caso del Contador Público, porque sus opiniones, expresadas en el dictamen, tienen interés para un núcleo variado de individuos, que incluso le son desconocidos, a los que una afirmación contraria a la realidad les puede acarrear graves perjuicios.

El código de ética profesional, expedido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, hace hincapié en este requisito y establece reglas precisas de las situaciones en las que se supone que el Contador Público no tiene independencia de criterio, y por lo tanto, no puede dictaminar cuando es pariente en línea recta del propietario o administrador de la empresa a auditar; cuando es director o propietario de la misma empresa, etc.

1.1.3. Disciplina: Es éste un requisito esencial del hombre con aspiraciones; es la capacidad de a

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

daptar nuestros deseos personales a las necesidades -- que nos imponen las circunstancias. Ser disciplinado, es ser ordenado, en nuestra conducta voluntariosa en el cumplimiento de nuestros propósitos y con un alto sentido de responsabilidad hacia nuestras obligaciones.

1.1.4. Puntualidad: La puntualidad, es signo de buena educación del grado de responsabilidad con -- que aceptamos nuestros compromisos. Ser puntuales es no sólo estar a tiempo a una cita, sino además, concluir nuestros compromisos en la fecha prometida.

1.1.5. Trato Social y Presentación apropiada: Estos requisitos se desarrollan plenamente en el trabajo mismo, el primero se refiere a la manera de comportarse con las personas con quienes se ha de tratar, -- tanto con el cliente como en la propia oficina: saber ser corteses y enérgicos al mismo tiempo, obtener servicios sin causar molestias y en general, saber causar la buena impresión de quien, al desarrollar su trabajo, coopera y obtiene la cooperación de todos.

La presentación adecuada es el arte de llevar puesta la ropa que requieran las circunstancias; con el traje adecuado en una oficina, con ropa de trabajo en un inventario, etc.

2.1. CAPACIDAD INTELECTUAL.

Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia, no obstante, como elemento indispensable de nuestro desarrollo profesional y personal, puede ser cultivada y mejorada.

Se enlistan a continuación algunos de los requisitos personales que determinan la capacidad intelectual.

- a). Criterio y tacto.
- b). Habilidad y corrección al expresarse.
- c). Habilidad para captar y analizar los problemas.
- d). Habilidad constructiva.
- e). Cultura general.
- f). Propósito continuo de estudios.

3.1. REQUISITOS TECNICOS.

Estos requisitos comprenden las columnas centrales que soportan la cualidad de profesionistas, ya que se refieren concretamente a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión. En el caso particular del Contador Público, son:

- a). Conocimientos sólidos de contabilidad y au-

ditoria.

- b). Nociones de administración de negocios.
- c). Conocimientos de las leyes civiles, mercantiles, fiscales, etc.
- d). Economía y estadística.
- f). Elementos de matemáticas aplicadas.
- g). Otros conocimientos técnicos auxiliares, (como por ejemplo la computación, esta ciencia tan indispensable hoy en día para el Contador Público).

**REQUISITOS PARA DICTAMINAR
PARA EFECTOS FISCALES**

La actuación del contador público, que dictamina con fines fiscales, está especialmente reglamentada en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación:

Artículo 52, Dictámenes de Contadores Públicos.

Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

1.- REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO,

1.1. Que el contador público que dictamine, esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de

Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores públicos reconocido por la misma Secretaría.

2.- DICTAMEN DE ACUERDO CON DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL Y NORMAS DE AUDITORIA.

2.1. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de éste código y las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

3.- EMISION DEL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL DICTAMINADO.

3.1. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del Código Fiscal.

4.- ALCANCE DE LAS OPINIONES.

4.1. Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás docu-

mentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

5.- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

5.1. El reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor, implanta las disposiciones que se refieren al dictamen para efectos fiscales, en los siguientes artículos: del artículo 45 al artículo 58 de dicho código.

IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR
ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

Los contadores públicos, estarán impedidos para dictaminar, en virtud de depender su independencia e imparcialidad cuando se presenten las siguientes situaciones. (artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

- 1.- Cuando sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta, sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto grado o por afinidad dentro del segundo grado, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

- 2.- Cuando sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamine, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económicamente o administrativamente a él - cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- 3.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamina, alguna ingerencia o vinculación en los negocios del contribuyente.
- 4.- Reciba participación directa en función de los resultados de su auditoría.
- 5.- Sea agente o corredor de bolsa de valores.
- 6.- Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales, o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- 7.- Se encuentre vinculado en cualquiera otra forma con el contribuyente que le impida independencia de criterio.

INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL
DE LA COMPAÑIA OMEGA, S.A. DE C.V.

POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1989.

1.- Declaro bajo protesta de decir verdad que - emito este informe con apego a lo dispuesto por el artículo 52 del Código Fiscal y además artículos aplicables de su Reglamento, y en relación con la revisión - practicada conforme a las normas de auditoría, de los estados financieros de la Compañía Omega, S. A. DE C. V., por el ejercicio terminado el 31 de Diciembre de - 1989.

2.- En función de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examine la situación fiscal de la Compañía Omega, S. - A. DE C. V. por el ejercicio que terminó el 31 de Diciembre de 1989 y no observé omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales a su cargo o en su carácter de retenedor. Dentro del alcance de las pruebas selectivas citadas, me cercioré, en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por la compañía se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos y prestados respectivamente.

3.- Respecto de la "relación de contribuciones fiscales federales" a cargo de la compañía en su carácter de retenedor, verifiqué el cálculo y entero de los impuestos en ella incluidos.

4.- En función de la naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, revisé las partidas que integran los anexos respectivos.

5.- Durante el período auditado, la compañía no presentó declaraciones complementarias que modificaran las de ejercicios anteriores. Examiné las que presentaron por diferencias de impuestos determinadas en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales.

6.- En función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, verifiqué la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

7.- Revisé los saldos de las cuentas que indican en los anexos respectivos adjuntos, conciliando las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones de presentación.

8.- Examiné los resultados por fluctuación cambiaria, verificando la corrección aritmética y la com-

probación documental que les dió origen.

9.- Los saldos y las transacciones celebradas - con accionistas principales, subsidiarias, asociadas y afiliadas se muestran en la nota respectiva a los esta dos financieros que se acompañan.

México, D. F., a 20 de Abril de 1990.

C.P. BLANCA OSORIO VALENCIA,
REGISTRO EN LA D.G.F. Núm. 4343
SOCIO DEL DESPACHO TORRES RAMOS, S.C.

TEXTO DE DICTAMEN APROBADO POR EL
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

TORRES RAMOS, S. C.

A los Señores Accionistas de:
OMEGA, S. A. DE C. V.

He examinado el estado de posición financiera de OMEGA, S.A. de C.V. al _____, los correspondientes estados de resultados, de modificaciones en el capital contable y de cambios en la posición financiera en base a efectivo. Mi examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de los registros y documentación de la contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente la posición financiera de OMEGA, S.A. de C.V., al _____ y capital contable por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Asimismo, la información financiera contenida en los estados adjuntos al _____, está presentada en forma razonable, conforme a las bases que sirvieron para su preparación, las que han sido aplicadas consistentemente en relación al año anterior.

C.P. BLANCA OSORIO VALENCIA,
Núm. de Reg. en D.G.F. 4343.

México, D. F., Abril de 1990.

C A P I T U L O I V

" INFORME COMPLEMENTARIO DEL I.V.A. "

GENERALIDADES

El 23 de Octubre de 1987, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la décima resolución miscelánea, que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, entre las cuales se establece que: -

Los contribuyentes que presenten aviso de dictamen (HDF-1) y cuyo domicilio fiscal se encuentre dentro de la circunscripción territorial de las entidades federativas a las que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya otorgado la facultad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia del I.V.A. a través del informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado tendrán la obligación de presentar dicho informe junto con el dictamen fiscal sobre sus estados financieros y cumplir con lo siguiente:

Presentar forma HDF-1 por septuplicado ante las autoridades fiscales federales y copia sellada de éste ante las autoridades federales de la entidad federativa, dentro de los cinco días que siguen al primer trámite.

Presentar el dictamen de los estados financie-

ros para efectos fiscales, el informe complementario - sobre el impuesto al valor agregado y la forma HDF-4 - (por septuplicado) ante las autoridades fiscales federales.

Presentar copia sellada de la forma HDF-4 y dos ejemplares del informe ante las autoridades fiscales - de la entidad federativa dentro de los cinco días que siguen al primer trámite.

INTEGRACION DEL INFORME COMPLEMENTARIO
DEL I.V.A.

1.- INTEGRACION.

El informe complementario sobre el I.V.A., debe
rá contener la siguiente información: (en original y -
copia).

- 1.1. Informe sobre la situación fiscal del con-
tribuyente en materia de I.V.A.
- 1.2. Relación de declaraciones mensuales y del
ejercicio, incluyendo complementarias.
- 1.3. Conciliación de registros contables con de
claraciones del impuesto al valor agregado
y cifras dictaminadas.
- 1.4. Relación de promociones, resoluciones y --
criterios aplicables acompañando copia de
dichos oficios o documentos.
- 1.5. Relación y copia de las declaraciones men-
suales complementarias sobre las diferen-
cias del I.V.A., determinadas por el contau

dor público registrado.

2.- PLAZO PARA EL AVISO.

2.1. Es el mismo que se presentó ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para emitir el dictamen fiscal y se presenta copia sellada de dicho aviso ante la autoridad estatal competente dentro de los cinco días posteriores a aquel en que se presentó ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

3.- PLAZO PARA EL INFORME.

3.1. Se presenta ante la autoridad estatal respectiva dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se hubiera presentado el dictamen de estados financieros para efectos fiscales ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conteniendo sello de recibido por esta autoridad. (se presenta en dos tantos) (artículo 50-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

4.- INSTRUCTIVO PARA SU ELABORACION.

4.1. El informe sobre la situación fiscal del contribuyente en materia de impuesto al va los agregado se integrará de la siguiente manera:

- a) Se manifestará que presenta información sobre el I.V.A. en relación al trabajo de auditoría y a la emisión del dictamen que para efectos fiscales presentó el contribuyente (nombre) -- por el ejercicio (indicar inicio y término -- del ejercicio) ante las autoridades fiscales competentes.
- b) Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas, llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente en materia del I.V.A. por el período que cubre los estados financieros dictaminados.

En caso de haber observado cualquier omisión, -- respecto al cumplimiento de estas obligaciones, se mencionará en forma expresa, de lo contrario, se señalará que no se observó omisión.

- c) Manifestará que el tratamiento dado el valor de los actos o actividades, las tasas aplica-

das y las cantidades determinadas como im---
puesto al valor agregado acreditable y cau-
sado fueron correctas, de lo contrario, se -
manifestará expresamente la irregularidad co
nocida.

- d) En caso de que exista saldo a favor por el -
cual el contribuyente haya solicitado devolu-
ción o certificado de devolución, manifesta-
rá expresamente su conformidad con dicha can
tidad, en su caso, informará si es acorde --
con la certificación que emitió, de acuerdo
a las reglas generales.
- e) Deberá estar firmado por el contador público
que dictamina, mencionando su número de re-
gistro obtenido ante la autoridad fiscal fa-
cultada para estos efectos.

La conciliación de registros contables, constar-
rá de lo siguiente:

- a) Saldo a favor pendiente de acreditar o soli-
citar su devolución del ejercicio anterior,
indicando el I.V.A. causado, el acreditado y
el saldo mensual a cargo o a favor.
- b) El valor de los actos gravados (20%, 15%, 6%
y 0%).

- c) El I.V.A. causado por cada renglón anterior y su total.
- d) El I.V.A. acreditable del mes del ejercicio, se identificará si fue trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles, el pagado por otras importaciones y su total.
- e) Al resultado anterior se restará el I.V.A. no acreditable, proveniente de gastos realizados con motivo de importaciones, inversiones o gastos preoperativos o por actividades exentas.
- f) Al I.V.A. acreditable mensual, se aumentará el saldo mensual a favor pendiente de acreditar.
- g) La información anterior dará como resultado, los importes mensuales y anuales requeridos.
- h) En la columna de datos de la declaración anual se anotarán: impuestos del ejercicio, pagos provisionales, devoluciones solicitadas, diferencias o saldos a cargo o a favor.
- i) El importe pagado por recargos y el número de operación de caja o el nombre de la institución de crédito autorizada.
- j) En caso de existir ajustes de auditoría, se anotará su importe en el mes en donde se originó el movimiento.
- k) En tal caso, se anotarán mensualmente las di

ferencias o saldos a cargo o a favor dictaminados, los importes pagados, el número de operación de caja o el nombre de la institución de crédito autorizada y la fecha de presentación.

Al calce de ésta conciliación, deberá hacerse referencia a lo siguiente:

- Mencionar en su caso las devoluciones solicitadas.
- Incluir determinación del prorrateo al que se refiere el artículo 51, fracción III, inciso E, subinciso 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- En caso de haberse presentado declaraciones complementarias, se deberán anotar los datos de la última declaración mensual o del ejercicio.

DECLARATORIA DEL CONTADOR PUBLICO PARA
FINES DE COMPENSACION O DEVOLUCION DE SALDOS
A FAVOR POR CONCEPTO DE I.V.A.

En virtud de que a partir de 1987, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, limitó la devolución de saldos mensuales a favor de dicho impuesto únicamente para cierto tipo de actividades, surgió la necesidad de buscar la forma de que las personas (físicas y morales) -- que no realizaran las actividades beneficiadas con la devolución, pudieran aprovechar los saldos mensuales a su favor.

NOTA: A partir del 1o. de Enero de 1989, con la reforma al artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya no existe esta limitante. Ante tal situación, las autoridades fiscales incorporaron al reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 15 A, en el cual se establece que las autoridades -- competentes de las entidades federativas, podrán expedir certificados de compensación de impuesto, que permita compensar el I.V.A. mensual o anual a favor, contra otro tipo de impuestos.

A partir de 1989 algunas entidades federativas devuelven los saldos a favor, cuando el trámite se hace

mediante declaratoria del contador público, otras únicamente entregan certificados de compensación, al contribuyente que desee obtener el certificado de compensación o la devolución de I.V.A., en lugar de proporcionar la información señalada en el formato de solicitud de devolución o compensación (HIVA-3), podrá acompañar a éste, declaratoria formulada por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora a partir de 1990 es obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público devolver los saldos a favor y además actualizados.

Con la declaratoria que emita el contador público, el contribuyente obtiene en forma más "rápida y menos complicada", (puesto que se evita los cálculos y documentación requerida en la forma HIVA-3, así como la información de las operaciones efectuadas con los 50 principales clientes y proveedores), el certificado de compensación o la devolución del I.V.A.

OTROS ASPECTOS SOBRE LA DECLARATORIA

1.- La tiene que suscribir el mismo contador pú
blico que emitió o emitirá el dictamen fiscal.

2.- "Se deberá hacer de acuerdo con las disposi
ciones señaladas en el Reglamento del Código Fiscal de
la Federación, en relación con el dictamen de estados
financieros y a las normas de auditoría que regulan la
capacidad, independencia e imparcialidad profesional -
del contador público, el trabajo que desempeña y la in
formación que rinda como resultado del mismo".

3.- Se emitirá por cada ocasión en que se desee
obtener el certificado de compensación o la devolución
del I.V.A., (es decir puede ser mensual).

4.- Con la declaratoria se puede obtener el cer
tificado de compensación a la devolución del I.V.A., -
de años anteriores, siempre y cuando si sobre dichos -
años existe dictamen sobre los estados financieros reg
pectivos.

5.- La declaratoria la pueden presentar los con
tribuyentes que:

a). Hayan dictaminado para efectos fiscales, --

sus estados financieros.

b). Hayan dado aviso para presentar dictamen --
fiscal sobre estados financieros.

c). Si no ha ocurrido lo anterior, tendrán que
dar aviso para dictaminarse fiscalmente.

6.- La declaratoria se acompaña a la forma HIVA-3.

DECLARATORIA QUE ACOMPAÑA A LA SOLICITUD DE
DEVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CUANDO AUN
NO SE CONCLUYE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

TESORERIA O SECRETARIA DE FINANZAS DEL
GOBIERNO DEL ESTADO DE _____.

En relación con la compensación o devolución --
del saldo a favor por concepto del impuesto al valor a
gregado por \$ _____ que solicita el contribuyente --
_____, he revisado las cantidades determi-
nantes de dichos saldos por \$ _____, acreditable a es-
te importe causado, por el periodo del ____ al ____.

Mi revisión sobre bases selectivas, consistió --
en lo siguiente;

1.- Cotejé los datos de las declaraciones del --
I.V.A., presentadas con los registros contables que --
controlan al I.V.A. causado y el acreditable, así como
los valores de los actos o actividades sujetos a este
impuesto.

2.- Me cercioré de la correcta clasificación y

aplicación contable de los valores de los actos o actividades y las tasas aplicadas.

3.- Respecto al I.V.A. trasladado por el contribuyente, examiné la documentación comprobatoria del valor de los actos o actividades sujetos al I.V.A.

4.- En relación con el I.V.A. trasladado al contribuyente, examiné la documentación comprobatoria de las compras de bienes y servicios, importaciones; así como de los gastos e inversiones.

Debido a que los procedimientos antes mencionados no constituyen un examen practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no expreso opinión sobre las cifras antes mencionadas; sin embargo, durante mi revisión no tuve conocimiento de error u omisión alguna que debiera modificar el saldo del impuesto al valor agregado por \$ _____, a favor del contribuyente, originado en el periodo arriba indicado, por el que se está solicitando compensación o devolución, esta declaratoria será ratificada oportunamente al emitir mi dictamen para efectos fiscales sobre los estados financieros del contribuyente, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

C.P.T. _____

Núm. de Reg. en D.G.F. _____

Noviembre de 1989.

DECLARATORIA QUE ACOMPAÑA A LA SOLICITUD DE DEVOLUCION
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CUANDO EL CONTADOR PUBLICO YA CONLUYO SU EXAMEN
DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE

TESORERIA O SECRETARIA DE FINANZAS
DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE _____.

En relación con la compensación o devolución -
del saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor -
Agregado (I.V.A.), por \$ _____ que solicita el con-
tribuyente _____, manifiesto lo siguiente:

En mi examen de los estados financieros del --
contribuyente _____ por el ejercicio terminado -
el _____, el cual se efectuó de acuerdo con las
normas de auditoría generalmente aceptadas, revisé --
las cantidades determinantes del saldo arriba indica-
do, por \$ _____ como I.V.A. causado y \$ _____
con I.V.A. acreditable.

Durante mi revisión, no tuve conocimiento de --
error u omisión alguno que debiera modificar el saldo
de I.V.A. por \$ _____ a favor del contribuyente, -

originado en el periodo del _____ al _____ --
por el que se está solicitando devolución.

C.P.T. _____

Núm. de Reg. en D. G. F. _____

Enero 31, 1990.

OMEGA, S. A. DE C. V.

INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

TESORERIA DEL ESTADO DE _____
P R E S E N T E .

En relación al trabajo de auditoría que realicé y a la emisión del dictamen para efectos fiscales de la compañía OMEGA, S. A. de C. V., por el ejercicio fiscal comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1989, dictamen que fue presentado ante la administración fiscal, se presenta la información relativa al Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a las pruebas selectivas aplicadas, examiné la situación fiscal de Omega, S. A. de C. V., en materia del Impuesto por el período antes citado.

El tratamiento dado al valor de los actos o actividades, fue el adecuado, considerado a las tasas correspondientes, y las cantidades determinadas como Im-

puesto al Valor Agregado, acreditable y causado, fueron razonablemente correctas.

C.P. BLANCA OSORIO VALENCIA
REG. D.G.F. Núm. 4343.

México, D. F., a 12 de Mayo de 1990.

TEXTO DEL INFORME COMPLEMENTARIO DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

TESORERIA O
SECRETARIA DE FINANZAS DEL
ESTADO DE _____

En relación con mi examen de los estudios financieros de OMEGA, S. A. DE C. V., por el ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1989 y cuyo dictamen de fecha _____ fue presentado ante la Administración Fiscal Federal _____, a continuación, se presenta información relativa al impuesto al valor agregado (IVA).

Con base en mi examen, que en cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyó las pruebas selectivas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considerará necesarios en las circunstancias, manifiesto lo siguiente:

1.- Revisé la situación fiscal de la compañía - en materia del I.V.A., por el periodo antes citado, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de sus obligaciones.

2.- No observé irregularidad alguna respecto al tratamiento dado al valor de los actos o actividades, las tasas aplicadas y las cantidades determinadas como I.V.A. causado por \$_____ y acreditable por \$_____.

3.- Estoy de acuerdo con la cantidad de \$_____ por la cual la compañía solicitó devolución, (o en su certificado de compensación) asimismo, dicha cantidad coincide con las declaratoria (s) emitida (s) con fecha (s) _____.

C.P. _____

Núm. Reg. en D.G.F. _____

México, D. F. Enero 31 de 1990.

C A P I T U L O V

" CONOCIMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION "

ANTECEDENTES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

La Dirección General de Fiscalización como Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fue creada por decreto presidencial de 21 de Abril de 1959 para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes y como mero antecedente en el párrafo siguiente se transcribe una reproducción de dicho decreto:

Al margen, un sello con el Escudo Nacional, que dice Estados Unidos Mexicanos. Presidencia de la República.

Adolfo López Mateos. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que en uso de las facultades que me confieren los artículos 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 60., fracciones V y XVI, y 26 de la ley de Secretarías y Departamentos de Estado y II de la ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 1959, y

CONSIDERANDO que es el propósito del Gobierno Federal, vigilar de los causantes la observancia de las leyes --

fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos:

CONSIDERANDO, que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tienen encomendados. Además, -- esos actos de los defraudadores originan por parte, -- una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen -- fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen les permiten competir ventajosamente con ellos y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales a la industria y el de ingresos mercantiles, esos actos se traducen no sólo en un fraude al fisco, sino principalmente al pueblo - consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no pueden emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están destinados, debido a que no llegan a poder del Estado, y,

CONSIDERANDO que para la realización de los propósitos antes señalados es conveniente centralizar en un órgano

técnico todo el sistema de revisión del cumplimiento - de las obligaciones fiscales, para hacer efectiva las sanciones corporales establecidas en las leyes, desde el año de 1948, en contra de las personas que incurran en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales, he dispuesto expedir el siguiente:

D E C R E T O

Artículo 1º.- Se establece la Auditoría Fiscal Federal como Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Artículo 2º.- La auditoría fiscal federal, estará a -- cargo de un Contador Público que será auxiliado en sus labores por los funcionarios y empleados que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

"Los gastos que origine el funcionamiento de la Auditoría fiscal federal, se cubrirán con cargo a un fondo - especial".

Artículo 3º.- La Auditoría Fiscal Federal, tendrá competencia:

I.- Para practicar en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacionadas

con ellos, auditorías y verificaciones físicas de acti
vo, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones
tributarias, de conformidad con las facultades que oto
rgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y -
sus direcciones dependencias y los demás organismos -
fiscales.

II.- Para proponer con apoyo en los resultados
que se obtengan de las auditorías, investigaciones o -
verificaciones que se practiquen, las resoluciones que
deben dictar las direcciones administradoras de los im
puestos respectivos, la junta Calificadora del Impues-
to Sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador
y las Delegaciones calificadoras del mismo impuesto. -
(En la actualidad los organismos calificadores ya no -
existen, por lo que deben entenderse que se trata de -
las autoridades revisoras).

III.- Para proponer, con base en las auditorías -
investigaciones o verificaciones practicadas que la Se
cretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto -
de la Procuraduría Fiscal de la Federación, promueva -
la nulidad de las resoluciones que se hubieren dictado
lesionando los intereses del erario federal.

Artículo 4º.- Se establece que la auditoría Fiscal, se
rá la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédi-
to Público facultada para ordenar que se practiquen au

ditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos.

Artículo 5º.- Todos los contadores, auditores, inspectores y peritos o investigadores fiscales de la Secretaría y de los organismos a que se refiere el artículo 3º, fracción II, pasan a depender de la Auditoría Fiscal Federal con excepción del servicio de inspección fiscal no contable, de los inspectores técnicos no contables, de los impuestos especiales a la industria, -- quienes continuarán adscritos a las dependencias a las que prestan sus servicios.

Artículo 6º.- Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el registro de contadores públicos.

"El registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los requisitos siguientes:

- 1.- Ser de nacionalidad mexicana.
- 2.- Tener título de contador público, registrado en la Dirección General de Profesiones;
- 3.- No permanecer en despachos o asociaciones profesionales, cuando figure en su denominación o en su dirección técnica nombres de personas que carezcan de título expedido por instituciones mexicanas autorizadas para e-

llo, por la Dirección General de Profesio--
nes.

- 4.- Ser miembro de un colegio de contadores re-
conocido por la Dirección General de Profe-
siones.

Artículo 7º.- Los causantes con ingresos anuales de --
\$10'000,000.00 de pesos o mayores, están obligados a u
tilizar los servicios de contadores públicos registra-
dos, con el objeto de que éstos dictaminen, para efec-
tos fiscales los balances y declaraciones de sus nego-
cios.

Artículo 8º.- La Auditoría Fiscal Federal, podrá orde-
nar la realización de las pruebas selectivas para com-
probar si los dictámenes a que se refiere el artículo
que antecede se ajustaron a las disposiciones legales
aplicables y a los principios de contabilidad general-
mente aceptados.

Artículo 9º.- Si como resultado de las pruebas selecti-
vas practicadas se demuestra que en los Estados Finan-
cieros o en las declaraciones dictaminadas por el con-
tador público registrado, existen irregularidades que
se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales, la au-
ditoría fiscal procederá:

- I.- Cancelar el registro del contador público,-
sólo para los efectos fiscales de este decreto,

II.- Turnar el expediente en que constan las actuaciones realizadas, a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que resuelva si procede denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto que, ejercite la acción penal correspondiente y para, en su caso se constituya como coadyuvante.

Artículo 10^a.- En los casos en que los contadores públicos registrados dictaminen estados financieros o declaraciones con los que tengan lazos de parentesco, de Sociedad o Asociación, no se dará a sus dictámenes el crédito que establece el artículo 7^a.

Artículo 11^a.- Las declaraciones a que se refiere el artículo 7^a, van siempre acompañadas con:

I.- Un balance dictaminado por el contador público registrado en la Auditoría Fiscal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio que se examina.

II.- Las notas aclaratorias que ameritan las partidas de ambos estados, a juicio del contador, para su mejor interpretación.

III.- Un informe del mismo contador, sobre el balance y estado de resultados que contenga un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los causantes.

IV.- El dictamen del contador, en el sentido de que la revisión practicada se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que se aplicaron de acuerdo con las circunstancias que se presentaron.

V.- Estado de movimientos de las cuentas de capital contable.

VI.- Estado comparativo del volumen y del costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina, comparándolo con los estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores.

VII.- Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable.

VIII.- Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en las que se harán constar las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el período a que se refiere el dictamen.

IX.- Cédula en la que se determinen los efectos en los resultados, cuando el causante haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.

X.- Los estados que muestran los movimientos de las cuentas que registran la estimación de créditos in cobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización, así como provisiones de pasivos.

FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE
FISCALIZACION

De acuerdo con el artículo 60 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones que competen a la Dirección General de Fiscalización son las siguientes:

1.- Proponer para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes, de dictámenes de contadores públicos registrados y de auditoría, inspección y comprobación de cumplimientos de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios y de aprovechamientos, de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior y sobre tenencia o uso de vehículos, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

2.- Programar para aprobación superior, las actividades de las administraciones fiscales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas, tratándose de impuestos coordinados, en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la revisión de declaraciones de dictámenes de contadores públicos registrados, de auditoría, de inspección y comproba---

ción del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3.- Establecer los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de declaraciones de los contribuyentes, de contadores públicos registrados de auditoría, de inspección y comprobación en la materia fiscal y las que deben realizar en la materia de su -- competencia las administraciones fiscales regionales y las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen con fundamento en los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, así como evaluar sus resultados.

4.- Asesorar y supervisar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos en las administraciones fiscales regionales, así como, supervisar la operación y la ejecución de los programas de trabajo, evaluar sus resultados y proponer en su caso las medidas que procedan.

5.- Participar en el establecimiento de las bases especiales de tributación (existentes hasta 1989), en materia de su competencia.

6.- Intervenir en la elaboración de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal con las entidades federativas y en la evaluación de sus resultados.

7.- Participar en las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los programas conjuntos, relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

8.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones, así como -- realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos y derechos, sus accesorios y de aprovechamiento de carácter federal.

9.- Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

10.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones, y avisos para que proporcionen los datos, otros documentos o informes, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

11.- Autorizar a los contadores públicos para -

formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, así como suspender o cancelar en los casos en que proceda el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

12.- Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de dictámenes por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y demás actos de comprobación a las autoridades competentes, para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

13.- Dar a conocer a los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados los hechos u omisiones que entrañen o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que en su caso, hagan valer

su inconformidad con los mismos, y, por último:

14.- Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el desempeño de sus funciones.

REGLAMENTO DEL FUNCIONAMIENTO DE LA
DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

ARTICULO 1o.- Se crea la Dirección General de Fiscalización como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 2o.- La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un director que necesariamente deberá tener título de contador público, registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General contará con el personal que asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 3o.- La Dirección General de Fiscalización ejecutará las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente, en la forma y términos en que lo determine el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 4o.- La Dirección General de Fiscalización, proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos

y datos que considere convenientes o necesarios para - que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignen.

En ningún caso la Dirección General de Fiscalización fijará créditos en cantidad líquida.

PROCEDIMIENTO PARA LA REVISION DEL DICTAMEN
POR PARTE DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y
CREDITO PUBLICO

Artículo 110.- La Secretaría podrá llevar a cabo la revisión del dictamen y demás documentos a que se refiere el artículo 80., conforme al siguiente procedimiento:

1.- Requerirá al contador público:

a) Cualquier información que conforme a este 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 contador público.

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

d) La exhibición de libros y documentos origi-nal, en aquellos casos en que así lo considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a) y b) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refieren los incisos siguientes. En caso contrario, se procederá a solicitar lo que se contiene en el inciso siguientes y así sucesivamente.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente, concediéndole un plazo no menor de cinco días hábiles para su cumplimiento.

2.- La Secretaría podrá requerir al contribuyente la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público.

El requerimiento de los documentos e informes, se hará por escrito dirigido al contribuyente con copia al contador público.

3.- Cuando efectuado lo dispuesto en las fracciones anteriores, la información proporcionada no es suficiente a juicio de la Secretaría, ésta podrá en los términos de la fracción III del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, requerir a terceros y demás -

obligados, la información y documentación que en adición a la obtenida del contador público o del contribuyente, - considere necesaria para verificar si son ciertos los da tos consignados en el dictamen y demás documentos.

Si la revisión practicada conforme a las disposi-- ciones de este artículo, se observan hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las disposiciones de las obligaciones fiscales del contribuyente, se harán de su conocimiento por escrito, con copia al contador público, 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 Secretaría competente para determinar crédito fiscales, ofreciendo las prue bas documentales pertinentes.

Independientemente de lo anterior, la Secretaría - podrá, en cualquier momento, ejercer directamente sus fa cultades de vigilancia sobre los sujetos pasivos, respon sables solidarios, conforme a lo dispuesto por los artícu los 83, 84 y 85 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

ACCIONES DE FISCALIZACION

PRIMERA: En primer término, debe buscarse que los contribuyentes estén bajo control, es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan. El objetivo es, por lo tanto ampliar, el universo de contribuyentes registrando a todos los que deben aportar al gasto público.

Ni duda cabe que esta primera acción de fiscalización reviste gran complejidad. Indagar qué contribuyentes son desconocidos para la administración tributaria, requiere de la adopción de sistemas de captación y registros persistentes, aparejados con exigencias de identificación de los mismos contribuyentes en muy diversas instancias. Es esta la base de la llamada Pirámide de Fiscalización.

SEGUNDA: Las acciones de fiscalización, se encaminarían en esta segunda etapa a contar con adecuados controles para impulsar a todos los contribuyentes conocidos -registrados- a que den el primer paso hacia el cumplimiento voluntario: presentar las declaraciones en el tiempo y en la forma que las leyes establezcan, de hecho se trata de un segundo proceso de identificación de los contribuyentes: determinar individual-

mente dentro del universo de contribuyentes conocidos, aquellos que no hayan cumplido con su obligación prima ria de declaraciones.

TERCERA: El tercer tipo de acciones de fiscalización tiende a que los contribuyentes que ya hayan -- cumplido con la presentación cada vez mas fidedigna; - en otras palabras, se busca que no se eluda el cumplimiento mediante la presentación de declaraciones con - cifras y datos no apegados a la realidad.

CUARTA: Una última fase del control, es el que se ejercita en relación con la recuperación de adeudos de los contribuyentes que ya hayan declarado y lo han hecho fielmente pero que, sin embargo, no han cubierto los adeudos determinados.

De las anteriores acciones de fiscalización se desprenden dos actividades fundamentales: la primera - relativa a la ampliación de la base de los contribuyentes, así como la gestión de la cobranza que se ejercita por medio de entidades de la administración tributaria que están en estrecho contacto con el universo de los contribuyentes. La segunda corresponde a la comprobación de la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas, que constituyen la - esencia del proceso fiscalizador.

MEDIOS DE FISCALIZACION

La Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dispone de los medios que a continuación se presentarán y que ilustran el ejercicio de la auditoría fiscal en el ámbito federal. No olvidar que cada organismo o autoridad con facultades para imponer gravámenes a los contribuyentes, tendrá que identificar y aplicar los propios medios o recursos de que disponga para esta acción. Lo ensayado expuesto, queda a manera de ejemplo en virtud de la imposibilidad práctica de tratar todos los aspectos de auditoría fiscal en todas aquellas entidades gubernamentales que la ejercen.

1.- REVISION DE DECLARACIONES:

La revisión de declaraciones, es un procedimiento de fiscalización directa, mediante la cual se busca comprobar la fidelidad de la información incluida en tales documentos. Tradicionalmente se han distinguido varios tipos de revisión de declaraciones, siendo los principales:

1.1. La revisión de la corrección aritmética a la cual deberán sujetarse todas las declaraciones reci

bidas.

1.2. La llamada revisión legal, que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en declaraciones.

1.3.- La que tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida en las declaraciones, que en sí constituye la auténtica actividad fiscalizadora. A esta última es a la que se hará referencia primordialmente en los párrafos siguientes.

En un medio de tendencia a la evasión de revisión de declaraciones es útil con ciertas limitantes.

Los procedimientos de revisión, tenderán básicamente a buscar que estén incluidos todos los ingresos, y que los egresos (deducciones) sean procedentes. Es de presumir que la evasión se encontraría primordialmente en el ocultamiento de los primeros y en el incremento de los últimos.

El objetivo inmediato de la revisión de declaraciones consiste, por lo tanto, no incrementar la recaudación, sino en ir cerrando caminos de incumplimiento en forma gradual para que las declaraciones presentadas por los contribuyentes vayan teniendo, en la medida -- que transcurre el tiempo, mas fidelidad.

2.- VISITAS DOMICILIARIAS.

Este medio de fiscalización, es el que reúne en mayor grado las características necesarias para permitir al poder público satisfacerse del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que al desarrollarse en el terreno propio del contribuyente, se tiene mejor acceso a cualquier elemento de comprobación. Es el medio de fiscalización por excelencia.

Las visitas domiciliarias revisten dos modalidades:

2.1. Las de inspección, que buscan la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente de los de tipo especial, que tienen como característica principal la brevedad para su desahogo; y

2.2. Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que, por lo mismo, tienen una mayor duración.

Al ser la visita domiciliaria el mejor medio de fiscalización de que se dispone, su utilización, en función de que los recursos humanos y materiales por lo general son relativamente limitados en relación con la cantidad tan enorme de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos. Si el ob

jetivo mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento, de ben prevalecer los criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificado que debe surtir una visita domiciliaria hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas del mismo giro y las que con ellas estén relacionadas en calidad de proveedor o cliente, principalmente.

En segundo término, entrarán las consideraciones relativas al impacto recaudatorio. La relación costo-beneficio no opera en este sentido en cuanto al proceso de fiscalización.

C A P I T U L O VI
" O B L I G A C I O N E S Y S A N C I O N E S "

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

En cualquier profesión, que estimule al público a confiar en una designación profesional, es esencial que se establezcan normas reconocidas de conducta personal para la conducción ordenada de actividades profesionales, que validen la confiabilidad y protejan al público contra los profesionistas inescrupulosos. En la auditoría, el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, ha creado un Código de Etica Profesional, que sirve como base nacional para las normas de ética.

La mayoría de las sociedades estatales han adoptado Códigos similares, aunque en algunas circunstancias son mas o menos restrictivos que los del Instituto Norteamericano de contadores públicos, en muchos estados donde las leyes reglamentadoras limitan la práctica contable a practicantes autorizados, estas reglas de conducta profesional son estipuladas por ley, y la violación a ellas puede dar por resultado la revocación del derecho a practicar.

La premisa social básica, de un código de ética profesional, es la protección al público, o la existencia de un conjunto de conocimientos más allá de la com

petencia de la mayoría de las partes interesadas, y la confianza del público en los profesionistas calificados para aplicar tal conjunto de conocimientos, requiere disciplinas superiores a las ofrecidas por la ley común.

En tal virtud, el código de ética puede dividirse por una parte en aquellas secciones que se relacionan con las normas profesionales y altamente técnicas, que deben mantenerse y por otra en las que se refieren a las constricciones sobre práctica comercial que no se consideran conducta aceptable, en un medio ambiente profesional.

Los primeros dos artículos del código de ética, aluden a las normas que deben mantenerse: El primero de ellos enuncia los requisitos de independencia e identificar las relaciones confidenciales que existen entre el contador y su cliente.

El segundo artículo, se refiere a normas técnicas, que definen las responsabilidades de un contador público al informar sobre sus actividades, y los límites que existen en cuanto a su formato y que es lo que debe incluir en sus informes.

Los artículos restantes del código de ética, se refieren fundamentalmente a las restricciones sobre la

práctica comercial del auditor en interés de la conducta ordenada de sus actividades profesionales, estas -- restricciones, se justifican como necesarias para mantener el profesionalismo, y evitar prácticas profesionales que pudieran dar pábulo al interés económico inmediato, a costa de la función social de los practicantes.

Sin embargo, existen algunos cuantos que arguyen que éstos cánones de ética, sirven primordialmente para perpetuar el status, y hacer que el ingreso a la profesión sea mas difícil, reduciendo así el dinamismo del contador público.

Antes de 1969, el código de ética, prohibía la práctica del contador público en forma corporada, sin embargo, durante ese año el Instituto eliminó esa prohibición e hizo posible la incorporación de una práctica, si la corporación se ajustaba a las características enunciadas por resoluciones formadas por el consejo del Instituto.

DELITOS INTENCIONALES DEL CONTADOR PUBLICO
EN LA EMISION DE SU DICTAMEN

La contaduría pública, en estos últimos años, - ha recibido mas publicidad, que en los cuarenta años - anteriores, pero a causa de actos cometidos por falta de responsabilidad.

En México como también en los demás países del mundo, esta gran publicidad ha sido casi exclusivamente en contra del Licenciado en contaduría pública, que ha cometido delitos intencionales al emitir su dictamen en forma fraudulenta.

Esta mala publicidad afecta bastante a la profesión. Debemos tener en consideración, que todos los litigios legales que las cortes penales emiten en contra del contador, demuestran la falta de madurez profesional que tienen estos elementos humanos que afectan a todos los miles de profesionales que hay en la actualidad. Entre las demandas más usuales encontramos la del contador público, que dictamina se encuentran las siguientes:

1.- Demanda en contra del contador público que dictamina, sin hacer un examen de los estados financie

ros.

2.- Demanda contra aquellos profesionales que otorgan su firma sin revisar el trabajo que efectuó -- otra persona.

3.- Demanda en contra del contador público que omite hechos relevantes.

4.- Demanda en contra del contador público que ha sido juzgado por evasión fiscal al gobierno federal.

5.- Demanda contra contadores públicos por negligencia ordinaria en relación a su trabajo profesional.

RESPONSABILIDAD LEGAL Y PROFESIONAL

Los auditores, son responsables del trabajo que efectúen y de los informes que emiten; tal responsabilidad puede ser reforzada por ley cuando sea necesario.

De acuerdo con la ley, el contador público es responsable ante su cliente por el desempeño negligente de sus obligaciones, y responsable ante terceros y el público en general, solamente en el caso de fraude. Esta distinción se basa en el concepto legal del secreto profesional del contrato, por el cual se sostiene que el auditor no tiene relaciones con terceras personas. Bajo éste concepto, si se interpreta estrictamente, la responsabilidad hacia terceros, sólo existiría si el auditor supiera que aquello sobre lo que está informando está incorrecto, pero a pesar de esto expresara fraudulentamente su opinión sobre los estados financieros, sin mencionar el error material.

Han tenido lugar considerables componendas de juicios de responsabilidad civil, estos casos han creado, dentro de la profesión, una sensación de nerviosismo puesto que ésto posee tanto buenos como malos efectos, por un lado se ha instituido un mayor control de calidad, que debe mejorar la uniformidad de las normas

de auditoría y presentación de informes, por otro lado, ha habido una tendencia por parte de los auditores a reducir la definición de su labor con objeto de evitar responsabilidades.

En la actualidad, de acuerdo con el artículo de nuestras leyes el contador público, como profesional, tiene las siguientes responsabilidades de tipo general:

1.- Será civilmente responsable, sólo ante las personas a quienes sirva en caso de negligencia, impericia o dolo en el desempeño de su profesión, siempre y cuando esa negligencia, impericia o dolo, no vayan acompañados de alguna otra figura que entrañe delito, ya que de ser así, la responsabilidad que contrae con su cliente será penal y no civil, pues el código penal menciona también la negligencia e impericia al hablar sobre lo que se entiende por delito de imprudencia en los siguientes términos:

"Se entiende por delito de imprudencia, toda imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado, que cause igual daño que un delito internacional".

2.- Constitucionalmente, y en los términos del artículo 67, fracción b), de la ley reglamentaria de -

los artículos 4o. y 5o. constitucionales sólo podrá vedársele el ejercicio de su profesión por determinación judicial. Esa pena, es de un mes a dos años, y en forma definitiva en caso de reincidencia, si se le demuestra que en su trabajo cometió actos delictuosos, ya sea intencionales o de imprudencia punible.

3.- En el caso de que cometa actos delictuosos, se obligará a la reparación de los daños causados por sus propios actos o por los de su ayudante, cuando éstos obren en su nombre.

MOTIVOS DE SUSPENSION DEL REGISTRO
DEL CONTADOR PUBLICO

ARTICULO 13.- La Secretaria de Hacienda y Crédito Público suspenderá o cancelará el registro otorgado público, o le amonestará de acuerdo con lo siguiente:

1.- La suspensión procederá cuando:

a). El contador público acumule tres amonestaciones, en este caso, la suspensión podrá ser hasta por un año.

b). No formule el dictamen, debiendo hacerlo, en este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c). Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación, y 70., 80., 90., 100. y demás relativos de este reglamento, en este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.

d). El contador público esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de --

las personas, por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier -- otra, también de carácter intencional que amerite pena corporal, en este caso la suspensión durará hasta la - resolución definitiva de la causa.

2.- La cancelación procederá cuando:

a). Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales, se entiende -- que hay reincidencia, cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b). Hubiere participado en la comisión de cualquiera de los delitos señalados en el inciso d) de la fracción anterior.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones 1, inciso a) y 2, inciso a), se hará por cada actuación - del contador público, independientemente del contribuyente a que se refieran.

3.- La amonestación procederá cuando:

a) Se presenten incompletos los documentos e in formas a que se refieren los artículos 8o., 9o. y 10o.

b) Se presente extemporáneamente el dictamen.

c) El contador público no cumpla con los requisitos que le formule la Secretaría en los términos del inciso a), b) y c), de la fracción 1 del artículo 11.

PROCEDIMIENTO EN CASO DE SUSPENSION O CANCELACION
DEL REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO

ARTICULO 14.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

1.- Determinar la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de 15 días, a efecto de que manifiesten lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

2.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el con

dor público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

CONCLUSIONES

1.- Cada vez son más las empresas que solicitan los servicios de un contador público, ya sea para auditar sus estados financieros, tanto para fines contables, como para fines fiscales; debido a esto, se vislumbra un futuro más amplio para la profesión, en el área de auditoría.

2.- El dictaminar sobre estados financieros, es una función exclusiva del contador público, ya que por naturaleza y desarrollo de la profesión, es el indicado para realizarlo.

3.- La preparación de los estados financieros, es responsabilidad de la administración de la empresa dictaminada, el formarse y expresar una opinión sobre los mismos, es responsabilidad del contador público que dictamina.

4.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas, son preceptos que rigen la actividad del contador público en el área de auditoría.

5.- En la planeación de la auditoría se debe desarrollar un plan de trabajo y un programa de audito--

ría, que muestren la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicarse, con la finalidad de hacer eficiente el examen de los estados financieros.

6.- Para poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se debe realizar un estudio y evaluación del control interno de la empresa.

7.- La programación de los procedimientos de auditoría, para obtener evidencia suficiente y competente, dependerá de los periodos durante los cuales esté disponible la evidencia de auditoría buscada.

8.- Para poder dictaminar para efectos fiscales el contador público debe, estar registrado ante la Dirección General de Fiscalización.

9.- Para que el contador público esté en condiciones de emitir su opinión y de preparar el cuaderno de dictamen fiscal en forma objetiva y profesional, debe realizar con estas mismas características el trabajo de auditoría correspondiente.

10.- El hecho de emitir un dictamen fiscal, no quiere decir que las autoridades fiscales estén impedidas para ejercer sus facultades de comprobación, ni --

tampoco las obligan a dar por cierto su contenido.

11.- Es obligatorio presentar el informe complementario del Impuesto al Valor Agregado, como lo establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

12.- El informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado, se presentará junto con el cuaderno de dictamen fiscal, en la administración fiscal correspondiente.

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

LIBROS.

- "AUDITORIA"
KOHLEK ERIC, L.
1ra. EDICION 1963. EDITORIAL DIANA.
- "AUDITORIA TEORIA Y PRACTICA"
MONTGOMERY, H. ROGER.
EDITORIAL CIENCIA Y TECNICA 1987.
- "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. 1988.
- "ELEMENTOS DE AUDITORIA CONTEMPORANEA"
1ra. EDICION 1985. C.P. LUIS FELIPE PEREZ TORANO.
- "EL DICTAMEN Y LA CONTADURIA PUBLICA"
C.P. Y LAE. TELLEZ TREJO, BENJAMIN ROLANDO.
EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS.
- "EL DICTAMEN FISCAL"
C.P. DEL VALLE NORIEGA, JAIME.
MEXICO DO-FISCAL 1983.

- "ELEMENTOS DE AUDITORIA"
MENDIVIL ESCALANTE , VICTOR MANUEL.
4ta. EDICION, MEXICO, EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS.

- "INTERVENCION Y FISCALIZACION DE CONTABILIDADES"
BELL Y JOHNS.

- "CONOCE LAS AUDITORIAS"
C.P. SANTILLA GONZALEZ , JUAN RAMON.
1ra. EDICION 1983. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS , A. C.

T E S I S

- "DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES"
TELLEZ RAMOS ,MA. AUGENIA
UNAM 1987.
- "DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES"
ROJAS VALDERRAMA , ESPERANZA,
UNAM 1988.
- "ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA"
CID CRISTOBAL , PATRICIA.
RAMOS ZAMBRANO, JUANA.
UNAM 1988.
- "DICTAMEN FISCAL E INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL IVA"
ESTRADA CARBAJAL, MELITON.
UNAM 1988.
- "DICTAMEN TRADICIONAL, NUEVO, DICTAMEN FISCAL Y DICTAMEN DEL COMISARIO"
RIVERA MALDONADO, JOSE,
UNAM 1986.

R E V I S T A S

- "CONTADURIA PUBLICA"
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.,
VARIAS DE 1988 y 1989.

LEYES Y CODIGOS

- LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.