



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

**AUDITORIA DE REGALIAS, ASISTENCIA TECNICA
E INTERESES PAGADOS AL EXTRANJERO**

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de

CONTADOR PUBLICO

p r e s e n t a

MIGUEL ANGEL BELTRAN GONZALEZ

MEXICO, D. F.

1 9 7 2



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DIRECTOR DEL SEMINARIO

C.P. ELENA ANDRADE IZAGUIRRE

A MIS PADRES

INDICE

INTRODUCCION

I PLANEACION

- I.1 'Objetivos 9
- I.2 Estudio y evaluación del control interno 10
- I.3 Programa de trabajo 12
- I.4 Papeles de trabajo 16
- I.5 Asignación del trabajo 18

II PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

- II.1 Investigación y análisis 21
- II.2 Exámen de libros y documentos 22
- II.3 Confirmación 25
- II.4 Revisión de eventos posteriores 27
- II.5 Pruebas globales 28
- II.6 Pruebas individuales 30
- II.7 Referencia cruzada contra pasivo y resultados 33
- II.8 Detección de regalías y/o asistencia técnica no registradas como tales. 35

III CARTA DE SUGERENCIAS

IV REGIMEN FISCAL

- IV.1 Ley Federal del Impuesto sobre la Renta 42
- IV.2 Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. 47
- IV.3 Impuestos locales 50
- IV.4 Reglas para la obtención del Registro de las instituciones de crédito extranjeras 62

V SITUACIONES QUE PUEDEN REPERCUTIR EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR O EN NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

- V.1 Comentarios 66
- V.2 Pasivos no registrados 66
- V.3 Omisión de impuestos 67
- V.4 Garantía prendaria de los activos fijos 68
- V.5 Ampliación a la información de los estados financieros 68

VI PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

- VI.1 Activo 71
- VI.2 Pasivo 71
- VI.3 Resultados 72

VII CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

INTRODUCCION.-

Es muy frecuente en nuestro medio que las empresas paguen regalías, asistencia técnica y/o intereses al extranjero, ésto es debido principalmente a nuestra cercanía con los Estados Unidos, además de la consabida dependencia económica que padecemos de ese país. Un gran número de empresas son filiales de compañías norteamericanas y otras que aunque de capital mexicano, usan marcas extranjeras, reciben asistencia técnica o pagan intereses por financiamientos. Por lo cuál como se mencionó anteriormente, es muy común este tipo de erogaciones dentro del renglón de gastos de operación de las compañías.

Se debe tener mucho cuidado en su revisión puesto que los errores son muy frecuentes, principalmente por lo que se refiere a la base de su determinación, primordialmente en regalías y asistencia técnica, lo cuál origina que los pagos por estos conceptos sean mayores o menores según sea el caso. Estos errores repercuten en el pago de los impuestos, lo cuál siempre será en perjuicio del causante o del retenedor, ya que si son pagos por menor cantidad se tendrán que cubrir recargos por las declaraciones complementarias y si son por mayor cantidad se tendrá que esperar hasta absorber ese importe por medio de la compensación, puesto que es el medio más rápido de recuperar esos pagos.

Estos errores son independientes de los que se puede incurrir en el pago de los impuestos conforme a las leyes que los imponen o sea en términos generales, cálculo correcto, cumplimiento con los requisitos fiscales para hacer deducibles esos gas

tos e información correcta a las autoridades fiscales.

La causa de los errores anteriormente mencionados, se debe principalmente a que las personas encargadas de controlar estos pagos en todos sus aspectos, adolecen por lo general de un desconocimiento casi total del tratamiento fiscal adecuado que se les debe dar. En otras ocasiones lo que complica ésta situación es el pésimo control interno establecido.

La poca literatura sobre éste tema implica que no haya las fuentes de información adecuada a las que se pueda recurrir a consultar las dudas al respecto y corregir cualquier anomalía que pudiera existir.

En lo personal se me presentaron en la práctica este tipo de problemas lo que implicó una gran pérdida de tiempo y algunas veces errores en la revisión de éstos conceptos, por ello con el deseo de contribuir en algo a remediar este tipo de fallas, decidí desarrollar este tema con mi modesta experiencia y conocimientos.

I PLANEACION

- I.1 Objetivos.
- I.2 Estudio y evaluación del Control interno.
- I.3 Programa de trabajo.
- I.4 Papeles de trabajo.
- I.5 Asignación del trabajo.

I. PLANEACION.

En principio, para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, es necesario planear el trabajo de auditoría que se va a realizar, pero en realidad es muy importante y útil la planeación de la auditoría, pues ayuda en términos generales a la realización y control del trabajo en su conjunto y como se menciona en el boletín No.4 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Planear el trabajo de auditoría, será por consiguiente decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados. Igualmente forma parte de la planeación el decidir qué personal y de qué calidad deberá asignarse el trabajo".

A continuación se detallan los principales puntos de la planeación aplicables a la revisión de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero.

I.1.- Objetivos

La definición de los objetivos es imprescindible antes de iniciar cualquier revisión en la auditoría, ya que el no hacerlo implicará que se den demasiados rodeos para alcanzar las metas deseadas, que se llegue a medias o que no se obtenga ningún resultado en concreto; esto es que el auditor no sepa con exactitud si terminó correctamente la revisión y si obtuvo los objetivos requeridos según el área sujeta a la revisión, es decir, si llegó a la meta deseada.

La determinación de los objetivos ocupa el primer lugar en el proceso lógico de la Auditoría, se deben estudiar y digerir - para que al iniciar la revisión ésta se encamine hacia los objetivos prefijados sin variación ni pérdidas de tiempo, lo - cuál es un lujo que no se puede permitir en el trabajo de auditoría.

Los objetivos específicos en la revisión de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero son:

Verificar la corrección de las bases de cálculo, que se haya incluido todo lo que esté afecto a estos conceptos y por contra que no se incluyan las partidas que no están sujetas de acuerdo con el contrato, convenio etc.

Verificar la corrección del cálculo en sí, Ya habiendo revisado las bases, se deben comprobar los cálculos aritméticos.

Verificar que representen situaciones reales y no simples suposiciones, su origen y fundamento.

Verificar el cumplimiento con las disposiciones del régimen - fiscal a que están sujetas.

Verificar su correcta presentación en los estados financieros.

1.2.- Estudio y evaluación del control interno.

Para formarse una opinión sobre el control interno y conocer el grado de confianza que se le puede dar en la realización de cualquier auditoría es necesario estudiarlo y - -

evaluarlo, con el fin de prefijar los alcances de la revisión y conocer con qué elementos se cuentan para llevarla a cabo.

Una de las formas más usadas y efectivas para efectuar esta - revisión es el cuestionario. A continuación se presenta un - modelo con los puntos más sobresalientes en el estudio y evaluación del control interno.

- 1.- Se tienen archivos por separado en expedientes adecuados de:
 - a) Correspondencia con las empresas o instituciones de Crédito extranjeras a quienes se les hacen pagos - por estos conceptos.
 - b) Recibos oficiales de pago de impuestos.
 - c) Declaraciones presentadas.
 - d) Comunicaciones oficiales de todo tipo referente al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- 2.- Se registran por separado en forma adecuada:
 - a) Los intereses pagados por anticipado
 - b) En el pasivo los importes pendientes de pago
 - c) En resultados los importes pagados o devengados.

- 3.- La presentación de las declaraciones correspondientes, - forman parte del calendario de obligaciones fiscales de la empresa.

- 4.- Las declaraciones de impuesto son preparadas exclusiva- mente con los datos proporcionados por la contabilidad.

5.- Se vigila el correcto cumplimiento de los requisitos fiscales de los pagos efectuados.

Fecha de evaluación y opinión

El cuestionario de control interno debe formar parte del archivo permanente y llevado en forma comparativa para apreciar las modificaciones que vaya teniendo.

Quando se observen fallas en el control interno se deben de - mencionar en una cédula por separado anotando en qué consiste la deficiencia y a continuación la sugerencia que se proponga para su corrección. Al final de la auditoría se hará una compilación de las deficiencias encontradas en el transcurso del trabajo para ser presentados a la alta administración de la - empresa para que les sirvan de ayuda en el mejoramiento de sus controles y procedimientos.

I.3.- Programa de trabajo

Un programa de trabajo es la descripción de los procedimientos a aplicar en forma enunciativa, que sirve además como control de la labor a realizar.

Hay dos clases de programas de trabajo, uno detallado que indica de manera explícita los procedimientos que se deben aplicar, y otro que es sólo una relación suscinta de los procedimientos alcances y objetivos de la auditoría. La utilización de cualquiera de estos programas dependerá de la calidad del personal con que se cuente.

Cualquiera de estos programas deben ser enunciativos y no limitativos, los procedimientos deben estar acordes con las circunstancias, es decir no deben incluir procedimientos innecesarios porque el auditor acostumbra aplicarlos en forma indiscriminada.

A.W. Holmes señala en su libro de Auditoría Principios y Procedimientos, que los objetivos de los programas de trabajo son:

- 1).- " Servir de guía en los procedimientos que han de adoptarse en el curso de la auditoría; o
- 2).- Servir de lista comprobante de las fases de la auditoría a fin de no pasar por alto ninguna verificación o ningún procedimiento. "

Los programas de trabajo no pueden ni deben ser inmutables, - sino por el contrario estar sujetos a continuas revisiones y correcciones, para que se adapten a las condiciones cambiantes de las características operativas del cliente.

Como paso preliminar a la elaboración del programa de trabajo se deben estudiar las características operativas de la empresa, cuando ya se han efectuado auditorías anteriores, es necesario revisar los cambios habidos.

Programa de trabajo detallado aplicable a la revisión de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero:

- 1.- Revisar visualmente los análisis de las cuentas de re--

sultados para detectar pagos por estos conceptos.

- 2.- Obtener de los funcionarios de la compañía información sobre los detalles de estas operaciones.
- 3.- Inspeccionar los expedientes de correspondencia con los terceros a quienes se les hacen estos pagos.
- 4.- Obtener copias o extraer los contratos de regalías y Asistencia Técnica.
- 5.- Verificar cumplimiento de esos contratos.
- 6.- Verificar que se les haya dado efecto contable correcto.
- 7.- Verificar bases de cálculo.
- 8.- Verificar corrección de las operaciones aritméticas.
- 9.- Verificar por prueba global el importe de los cargos a resultados.
- 10.- Verificar los impuestos en cuanto a:
 - 1) Su base: contrato, cálculos, conciliación con:
 - a) cargos a resultados.
 - b) la provisión y/o el pasivo acumulado.
 - 2) Declaraciones.
 - a) Que su fuente de datos esté basada en la contabilidad y/o que sus cifras coincidan con los cargos a resultados.

- b) Aplicación de la tarifa del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para regalías y asistencia técnica, así como para los demás intereses distintos de los pagados a instituciones de Crédito registradas en la Secretaría de Hacienda, proveedores de maquinaria y los créditos con fines de interés general, que cuenten con autorización de la misma Secretaría.
 - c) Que de preferencia, las declaraciones mensuales sean acumulativas, en cuanto a la aplicación de la tarifa del artículo 34.
 - d) Que se haya presentado una declaración anual por el año calendario.
- 3.- En cuanto a asistencia técnica, verificar que exista evidencia de la prestación del servicio a través de: contrato, planos, diseños, correspondencia técnica, visitas de técnicos extranjeros a la empresa, visitas de técnicos mexicanos a las afiliadas, etc.
- 4.- Que se haya retenido el 10% por los intereses pagados a instituciones de crédito registradas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El 20% a empresas del extranjero cuando los créditos se destinen a fines de interés general, con autorización de la mencionada Secretaría.
- 11.- Revisar la suficiencia de las provisiones por los importes pendientes de pago.

- 12.- Estudiar el destino de los préstamos que generan los intereses a proveedores del extranjero para definir si pueden ser considerados como de interés general.
- 13.- En los casos que se esté reteniendo el 10% sobre intereses pagados al proveedor del extranjero y/o Instituciones de Crédito revisar en el primer caso la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en el segundo que estén registrados en la misma Secretaría.
- 14.- Verificar que cuando los impuestos causados por las regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, sean absorbidos por la empresa mexicana, se haya registrado como gastos no deducibles.

I.4.- Papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben ser sencillos, fácilmente entendibles y lo más uniforme que sea posible, para que los supervisores de auditoría puedan revisarlos rápidamente, no deben contener datos innecesarios, pero es imprescindible también cuidar que los datos no estén incompletos. La información, la evidencia, que se va a plasmar en las cédulas de estudio debe seguir un orden lógico y no ser anotadas sin ninguna armonía. Tampoco deben ser copia de los registros contables sino más bien un extracto y compilación de varios de ellos en una cédula, esto es, en forma resumida obtener la evidencia necesaria de la contabilidad del cliente, cuyos estados financieros se revisan para apoyar la opinión a emitir por el auditor, con respecto a esos estados financieros.

Se debe tener la seguridad de que en los papeles de trabajo consta el cumplimiento de:

- 1.- El Programa de auditoría
- 2.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas de acuerdo con las circunstancias.
- 3.- Principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

Además los papeles de trabajo sirven de referencia para auditorías subsiguientes y son indicativos de los procedimientos a aplicar - tomando en cuenta las correcciones y anotaciones hechas en ellos - por el supervisor. Esto no significa que los papeles de trabajo deben ser iguales en todas las auditorías puesto que las circunstancias y características operativas son cambiantes en todas las empresas.

Para la revisión específica de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, se pueden mencionar en forma tentativa los siguientes papeles de trabajo a elaborar, atendiendo a las cuentas en que generalmente se suele controlar estos conceptos.

Cédulas sumarias de:

Cuentas activo.- Compra de maquinaria
Compras de materia prima
Para intereses cuando éstos se hayan registrado como parte del costo de la compra.

Gastos anticipados
Intereses casi exclusivamente, ya que difícilmente las regalías y la asistencia técnica se pagan por anticipado.

Cuentas de pasivo, específicas por éstos conceptos, en las cuentas de la filial extranjera o en otras cuentas por pagar, docu-

mentos por pagar a corto o a largo plazo.

Garantía prendaria en préstamos a largo plazo.

Cuentas de resultados, gastos financieros, para intereses, costo de producción o gastos de fabricación para regalías y asistencia técnica. Puede suceder que las regalías representen un gasto de venta.

Cómo cédulas de estudio se pueden mencionar las siguientes:

Extractos de contratos

Verificación de bases, cálculos, tablas de amortización

Verificación del correcto pago de los impuestos.

I.5.- Asignación del trabajo.

Es importante tomar en cuenta la calidad del personal - de que se dispone para realizar el trabajo, pues de ello dependerá en gran parte la decisión de optar por un programa de trabajo detallado de los procedimientos a aplicar o uno de carácter general en el que solo se mencione a grandes rasgos el trabajo a efectuar, pero cualquiera de los dos programas que se - elijan - como dejó señalado- deben ser enunciativos y no limitativos, dejar en libertad al personal para usar su inventiva e imaginación en lugar de coartarla.

En lo posible es conveniente contar con personal experimentado y con suficientes conocimientos al respecto; en caso de que el personal que se designe para el desarrollo de esta revisión no sea el idóneo, es necesario que se le indique exactamente cua-

les son los objetivos a alcanzar y los procedimientos a plicar en forma explicita.

II. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

- II.1 Investigación y análisis.
- II.2 Exámen de libros y documentos.
- II.3 Confirmación.
- II.4 Revisión de eventos posteriores.
- II.5 Pruebas globales.
- II.6 Pruebas individuales.
- II.7 Referencia cruzada contra pasivo y resultados.
- II.8 Detección de regalías y/o asistencia técnica no registradas - como tales.

II.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

Los procedimientos de auditoría que se reseñan a continuación, son los que se consideran como principales para la revisión de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, a los cuales no se les pretendió dar el carácter de exhaustivos, ni en su número, ni en la forma en que se plantean, ya que éste no es aplicable para la realización del trabajo de Auditoría, sino que todos los procedimientos tienen que ser escogidos y adaptados a las circunstancias bajo las cuáles se va a efectuar la revisión.

II.1.- Investigación y análisis.

Estos dos procedimientos se tratan juntos por lo ligados que están en su aplicación.

Teniendo como fuente de información a los funcionarios de la empresa, Contador y Contralor principalmente, se pueden conocer los detalles de la operación en conjunto de las regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero. A través de una plática informal se recaban informes importantes para la revisión; al llegar a esta plática es conveniente estar enterados (cuando menos a grandes rasgos) de estas operaciones, para poder plantear preguntas adecuadas y bien definidas.

Se deben obtener análisis de las cuentas y hacer una rápida observación visual para detectar estos conceptos; las más comunes

en donde se puede encontrar su registro son las siguientes:

- 1.- Cuentas especiales para regalías, asistencia técnica e intereses, en donde se registre individualmente cada concepto.
- 2.- Las regalías consideradas como gastos de venta o costo de producción.
- 3.- Asistencia técnica, ésta por lo general aparece como costo de producción.
- 4.- Los intereses comúnmente los encontramos como gastos financieros.

En los casos en que el control interno no sea todo lo adecuado - que se pudiera esperar, es frecuente que los intereses pagados - al extranjero se encuentren registrados junto con intereses pagados en el país y que tampoco haya separación en cuanto a si se pagaron a personas físicas o morales, al encontrarse con ésta - situación se debe hacer un análisis detallado del total de intereses, clasificándolos de acuerdo a quién y en donde fueron pagados.

II.2.- Examen de libros y documentos.

Después de conocer someramente las características de las operaciones por lo referente a regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, se deben inspeccionar los libros de contabilidad empleados para el registro y control de estos - conceptos, que serán fundamentalmente los auxiliares, los cuales variarán en su forma dependiendo del sistema de contabilidad y del control interno establecido por la compañía y de los usos y costumbres de la persona encargada de su control general.

Unos auxiliares adecuados en los que aparezcan en forma ordenada las transacciones de la empresa serán de gran ayuda para que la revisión sea ágil y rápida, ya que si por el contrario no hay una política bien definida para la aplicación de estos pagos sino que cada vez que se hagan se les dé un tratamiento contable distinto, su revisión llevará demasiado tiempo al estar tratando de integrar el total de lo pagado en el ejercicio.

Por lo que se refiere a regalías y asistencia técnica debe existir un contrato en el que se estipulen todas las cláusulas pertinentes, estos contratos deben ser estudiados cuidadosamente y entendidos en todos sus puntos para poder verificar su correcta aplicación y afectación contable, es conveniente además obtener una copia para que forme parte del archivo permanente y hacer resaltar los aspectos más importantes como son: bases para el cálculo, tasa de aplicación, que por lo general es un porcentaje sobre la base sujeta a regalías o asistencia técnica, la vigencia, partidas que no están sujetas al pago, situaciones especiales como reportes periódicos de bases y cálculos, impuestos a cargo de la empresa, etc.

Las bases más comunes para calcular regalías y asistencia técnica son la producción o las ventas, por lo cual los controles de almacén y el libro de ventas, así como las declaraciones de Ingresos Mercantiles de la empresa son muy útiles para la verificación de la corrección de las bases del cálculo.

Los expedientes de correspondencia son una buena fuente de datos y de conocimiento de las peculiaridades de las operaciones realizadas, en ellas se pueden detectar acuerdos o modifi

caciones posteriores a los contratos.

Debe revisarse la efectiva recepción de la asistencia técnica por medio de la correspondencia, visitas de técnicos extranjeros a la empresa y de técnicos mexicanos a las instalaciones de la compañía extranjera que presta dicha asistencia.

En cuanto a los intereses, éstos pueden tener su origen en préstamos o compras a crédito, financiamientos de todo tipo, por regla general se expiden documentos en los que se mencionan - vencimientos y tasas de interés, usualmente las compañías conservan copias de estos documentos los cuales es conveniente revisarlos, también puede existir contrato en el que se establezcan los pormenores de la operación.

La verificación de las bases y corrección del cálculo de los - intereses es más sencillo puesto que se limita al monto del - adeudo que los están generando y a las tasas de interés previamente establecidas, pero hay que tener especial cuidado en la comprobación de los períodos en que se devengan y en los cálculos aritméticos.

En la cédula donde se efectúe la revisión de los intereses debe hacerse la referencia cruzada contra la cédula de pasivo - donde se estudie el adeudo que les dió origen.

Ctro punto importante del exámen de documentos es la revisión de las declaraciones del pago de impuestos y las comunicaciones oficiales de las autoridades fiscales.

II.3.- Confirmación.

Esta es una de las técnicas más seguras con que cuenta el auditor para la obtención de la evidencia de que se trata de operaciones reales y no de simples suposiciones y de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros que se examinan.

En el caso de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, por regla general lo que se confirma son los saldos del pasivo por pagar a una fecha determinada y no el total de lo que aparece cargado a los resultados del ejercicio, pero la confirmación de esos saldos proporcionará al auditor bastante seguridad sobre ese total.

La forma de confirmación más adecuada es la llamada positiva indirecta o sea aquella en la que se solicita contestación pero no se proporciona ningún dato para que expresen su conformidad o inconformidad con ellas, sino que se les pide que informen los saldos que reportan sus registros contables, esto con el fin de cotejar ambos datos provenientes de fuentes distintas y en su caso establecer diferencias y aclararlas. Lo ideal es recibir un análisis detallado del total de los adeudos, con el cuál se puedan conciliar rápidamente los saldos y detectar cualquier movimiento no correspondido y definir si procede o nó.

Para obtener una mayor utilidad de la confirmación de los pasivos en estos conceptos, se puede efectuar una conciliación entre los saldos confirmados a una determinada fecha y si to

tal de los cargos a resultados a esa misma fecha. Con ésto se tendrían como posibles partidas de conciliación, los importes pagados en el ejercicio correspondientes al mismo, los impuestos a que están afectos estos pagos, hechos por su cuenta; - prácticamente la conciliación quedaría de la siguiente manera:

Saldo confirmado del pasivo al 30 de nov. de 1971, correspondiente al 3er. trimestre del año.	10,000.00	Referencia V.S. Pasivo.
MAS:		
Impuestos a su cargo por el 3er. trimestre.	2,000.00	
Importe del primero y segundo trimestres ya pagados.	24,000.00	
	<u> </u>	
TOTAL DE RESULTADOS	36,000.00	Referencia V.S. resultados.

Principalmente en la confirmación de saldos con compañías filiales es necesario verificar el método de confirmación en cuanto a:

- 1.- Lugar
- 2.- Persona a quien se debe dirigir
- 3.- Forma de presentación
- 4.- Datos a incluir o solicitar

Muchas veces el no hacer correctamente la confirmación siguiendo los usos de la compañía hará que se retrase el trámite de la confirmación.

II.4.- Revisión de eventos posteriores.

Este procedimiento es el que sigue en orden de importancia a la confirmación para la obtención de evidencia de la razonabilidad de las cifras que se examinan, puesto que con este procedimiento se revisará la operación ya realizada en su totalidad o sea ya perfeccionada.

Este procedimiento es aplicable sólo al pasivo pendiente de pago a la fecha de la revisión, pues lo que ya está liquidado es una operación completa de la cuál no puede haber eventos posteriores.

Con la aplicación y resultados satisfactorios de este procedimiento se cuenta con evidencia de que se han incluido todos los pasivos acumulados por regalías, asistencia técnica e intereses. De que lo provisionado es razonable con relación a los pagos reales efectuados con fecha posterior a la de los estados financieros que se examinan. Puede suceder que esta revisión nos dé a conocer pasivos no registrados o sea que se estén cargando a los resultados del siguiente ejercicio regalías, asistencia técnica o intereses que en realidad correspondan al período que se está auditando. Esto sería una violación al principio del período contable, el cuál menciona que se deben incluir en los resultados del período todos los ingresos y todos los gastos correspondientes a ese período. Este pasivo no registrado, dependiendo de su monto y de que la administración de la empresa no quisiera ajustar las cifras de sus estados financieros, afectaría la opinión del Contador Público y por tanto no estaría en condiciones de emitir un dictamen limpio, sino que se tendría una salvedad a la opinión.

Por otra parte puede suceder que en lugar de tener pasivo en defecto se tuviera en exceso, al tener la certeza de que se trata de es-

te caso se procederá a la cancelación de esos pasivos.

La aplicación práctica de éste procedimiento se efectúa mediante la revisión de registros auxiliares de las operaciones del período siguiente, pólizas de registro de las operaciones con sus comprobantes anexos entre los que se pueden mencionar: recibos, copias de giros bancarios, declaraciones de impuestos con marca de la máquina registradora, en estos comprobantes se debe verificar a que período corresponden los pagos, las fechas de los recibos, coincidencia con los pasivos que aparecen en los estados financieros, corrección de las bases para su cálculo, operaciones aritméticas, después de esta revisión se deberá llegar a conclusiones concretas de acuerdo con los resultados obtenidos, las cuales se asentarán en la cédula donde se haya realizado esta prueba. En síntesis la conclusión deberá indicar son o no razonables de acuerdo a la revisión efectuada y/o si se encontró algo que debiera formar parte de los resultados del ejercicio que se examina, haciendo mención de su monto para hacer la evaluación de su importancia relativa.

II.5.- Pruebas globales.

Las pruebas globales en general dan bastante seguridad sobre las cifras que se están revisando, se tiene una visión general del conjunto de las operaciones realizadas en el ejercicio, en todos sus aspectos, bases, cálculos, razonabilidad del total sujeto a examen.

Son muy usadas en todos los renglones de los estados financieros.

ros en que sean susceptibles de ser aplicadas. En el caso específico de regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero una prueba global consistiría en:

1) Determinar la base total del ejercicio para el cálculo - de acuerdo con el contrato para el caso de regalías y - asistencia técnica, que por lo regular será el importe de las ventas netas o de la producción, para intereses siempre será el importe de los préstamos o créditos a cargo de la empresa, se debe tener la - plena seguridad de que el importe que se ha determinado como base es correcto, ya que de no ser así cualquier cálculo que se haga resultará equivocado. Posteriormente se compara contra la cifra determinada por la compañía, en caso de haber diferencia importante se investigará para dejar perfectamente definida la base para el cálculo. Cuando se trata de intereses es menos frecuente que existan diferencias pues como se mencionó anteriormente la base la constituye por lo general una cantidad fija.

Si el período fiscal de la empresa no coincide con el año natural, será necesario obtener dos bases, una para la verificación de los cargos a los resultados de la compañía y otra para la verificación del pago de los impuestos por los ingresos percibidos en el año calendario por los proveedores o instituciones de crédito del extranjero, conforme lo que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cuál trataré en capítulo posterior.

2) Como siguiente paso se aplicará a la base ya verificada el factor correspondiente que por lo general será - - un porcentaje, es bastante común que en los contratos de regalías - y asistencia técnica se señale un mínimo de garantía a pagar, éste es otro punto a considerar, ya que si el importe resultante de aplicar el factor a la base no sobrepasara el mínimo de garantía la can

tividad que aparecerá en resultados no será esa sino el mínimo - según el contrato. El resultado obtenido en esta fase se comparará con el de la empresa, puesto que puede suceder que aunque la base haya coincidido, el cálculo final no, entonces se procederá a correr los ajustes pertinentes.

3) cuando la base para el cálculo de las regalías y la asistencia técnica son las ventas se debe "cruzar" la base de terminada contra la prueba global de Ingresos Mercantiles con - lo cuál se tendrá mayor seguridad de la corrección de la base - obtenida.

II.6.- Pruebas individuales.

Esta prueba consiste en tomar una muestra que sea re- presentativa del universo que se revisa, esa muestra podría ser un periodo de pago o de cálculo de las regalías, asistencia téc- nica y/o intereses.

La muestra escogida se debe sujetar a una revisión del 100%, el resultado que se obtenga será un indicativo más de lo confiable que puedan ser los totales que se revisan, o nos revelará la ne- cesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.

Se puede decir que las pruebas individuales son un complemento a las globales, que dan a conocer los detalles de las operaciones que dieron lugar a las cifras sujetas a exámen. Mostrarán as- pectos que tal vez no se hayan captado en la revisión de los con- tratos y se podrá verificar la realización práctica de las cláu-

sulas de los propios contratos ratificando su cumplimiento.

Como primer paso para llevar a cabo una prueba individual se debe escoger un período de pago, por lo general será un 100% en todos sus aspectos, verificando el cumplimiento de las cláusulas de los contratos, desde la determinación de las bases hasta la aplicación del factor; verificación del resultado obtenido y su pago y además el cálculo de los impuestos en cuanto a su retención y entero.

Para que ésta prueba individual sea de carácter más integral es conveniente seguir el rastro de toda la operación, es decir, verificar su correcto registro en los libros de contabilidad, partiendo de la póliza que se origina, comprobar en cuanto a su distribución contable; afectación correcta a las cuentas correspondientes; así como la documentación que está soportando la operación.

En la prueba individual se tiene una mayor oportunidad de verificar la corrección de la determinación de las bases que en la global, puesto que en la primera se entrará al detalle de qué es lo que debe figurar como parte de la base y se aclarará cualquier diferencia que pudiera haber en ella ya sea por omisión de alguna partida por divergencia de criterio en la interpretación del contrato o porque simplemente no se haya tenido el debido cuidado al hacer las consideraciones de en que consiste - -

la base para el cálculo.

Por lo que se refiere a intereses, difícilmente habrá divergencia, pero en regalías y asistencia técnica es más frecuente en contrarlas debido a que en muchos casos las cláusulas de los - contratos son circunstanciales e imponen variantes según el - criterio y costumbres de las personas que elaboran los contratos, por ejemplo cuando se establece como base la producción o las ventas se puede pactar que ciertos productos no estén sujetos a regalías o asistencia técnica por considerar que dichos - productos no reciben los beneficios o porque su costo de pro- - ducción sea muy alto y si se les sobrecarga con estos costos - adicionales ya no podrían competir en el mercado. También a menudo se establece que sólo estarán sujetos al pago cuando al cancelen ciertos niveles de producción o venta. Estos son sólo unos cuantos ejemplos de las múltiples variantes que pueden - dar para la determinación de las bases sujetas a regalías o - asistencia técnica, las cuales por lo general implican que la compañía tenga que llevar registros auxiliares especiales para el control adecuado de los artículos afectos a las regalías y/ o asistencia técnica.

Como resumen se puede decir que una prueba individual aplicada a regalías, asistencia técnica y/o intereses pagados al extranjero consiste en:

- 1.- Elección del período a revisar
- 2.- Verificación de la base para el cálculo
- 3.- Verificación de los cálculos aritméticos.

- 4.- Retención y entero de impuestos
- 5.- Revisión de la documentación comprobatoria
- 6.- Registro contable
- 7.- Cumplimiento del conjunto de la operación con el contrato respectivo.

II.7.- Referencia cruzada contra pasivo y resultados.

Este es un procedimiento muy sencillo pero que es muy útil para cerrar el círculo de la revisión de la operación en su conjunto. La coincidencia de las cifras que se están refiriendo dará al auditor un margen más amplio en la confianza que pueda depositar en ellas.

Esta referencia se lleva a cabo en la cédula donde se haya efectuado la prueba global mediante la anotación junto al total determinado, del índice de la cédula de resultados donde aparece el análisis de la cuenta en la que se haya cargado. En la cédula de gastos este total referenciado quedará como revisado por prueba global lo que complementará el examen del total de los gastos de operación. Puede darse el caso de que la aplicación contable a resultados no sea a una sola cuenta, sino a dos ó más, al encontrarse con este caso será necesario hacer un resumen de la distribución contable para poder efectuar la referencia cruzada contra resultados. Este resumen quedaría aproximadamente de la siguiente manera:

Gastos X Subcuenta a	\$ 10,000.00	Referencia contra resultados.
Gastos Y Subcuenta a	15,000.00	Referencia contra resultados
Gastos Z Subcuenta a	25,000.00	Referencia contra resultados
	<hr/>	
	\$ 50,000.00 *****	Referencia contra prueba global

Este resumen puede hacerse en la misma cédula de la prueba global o en otra por separado atendiendo al espacio disponible en la suso dicha cédula o a requerimientos de claridad en la presentación de los datos.

Lo anterior es por lo que hace a resultados.

En cuanto a pasivo se hará la referencia exclusivamente por las - partidas pendientes de pago a la fecha de la revisión. Se debe - tener cuidado de si el importe que aparece como pasivo es la cantidad neta a pagar, es decir si ya están deducidos los impuestos correspondientes, o si por el contrario es el total bruto por pagar. Aclarado ésto se determinará en que consiste el pasivo o - sea que períodos están pendientes, con este dato se sumarán en la prueba global los mismos períodos, se compararán y se hará la referencia correspondiente mediante los índices de cada cédula. En esta referencia contra pasivo puede presentarse el problema de que la cuenta no esté depurada y que por tanto aparezcan partidas

pendientes de pago improcedentes, por lo cuál una vez definida la cantidad real que deba figurar como pasivo se procederá a formular los ajustes correspondientes.

II.8.- Detección de regalías y/o Asistencia técnica no registradas como tales.

En algunas compañías con el fin de evadir el pago de impuestos sobre regalías o asistencia técnica se les dá a estas un tratamiento contable distinto al que se pudiera considerar como normal, con ésto se torna más difícil el detectar regalías o asistencia técnica pagada al extranjero, para ello es muy útil la revisión fuera de los libros y registros de contabilidad como serían los expedientes de correspondencia y cualquier otro documentos relacionado que se pueda encontrar en los archivos de la compañía. Además observar si la compañía tiene algún nexu con alguna compañía extranjera, ésto es que use nombres, marcas o procesos de fabricación extranjeros.

En la prueba documental de egresos se puede detectar examinando compras de giros para el proveedor extranjero, en estos casos el comprobante de la salida del efectivo es el giro pero no habrá comprobante del gasto en sí.

Al encontrarse con esta situación se debe tratar de convencer a la empresa de que normalice esas operaciones reteniendo y pagando los impuestos correspondientes. Si la empresa persiste en no pagar los impuestos acarreará cuando menos una nota a los estados financieros y las regalías y/o asistencia técnica serán un gasto no deducible para la compañía.

III. CARTA DE SUGERENCIAS

III.- CARTA DE SUGERENCIAS.

COMPañIA X, S.A.
Mexico, D.F.

Hemos terminado nuestro exámen de los estados financieros de Compañía X, S.A. como parte de nuestro trabajo, revisamos y evaluamos el sistema de control interno y los procedimientos usados por la empresa, de lo cuál se derivaron los siguientes comentarios y sugerencias con el fin de ayudarles en el mejoramiento de sus controles y procedimientos.

INTERESES, REGALIAS Y ASISTENCIA TECNICA PAGADA AL EXTRANJERO.

1.- Es conveniente que todos los contratos sean traducidos al español para facilitar su uso y consulta.

2.- Se recomienda que las operaciones por estos conceptos se controlen en cuentas o subcuentas por separado tanto en el pasivo como en resultados.

3.- Durante nuestra revisión encontramos diferencias por aproximadamente \$ 45,000.00 en exceso en la determinación de la base para el cálculo de las regalías o asistencia técnica. Es necesario que se tenga un mayor control para delimitar cuales son los productos que intervienen en la integración de la base

4.- No hay uniformidad en el tratamiento contable, es necesario establecer una política definida para su aplicación contable.

ASPECTO FISCAL

5.- Es conveniente que las obligaciones por concepto de retención de impuestos por pagar al extranjero sean incluidas en el calendario fiscal de la compañía.

6.- Se debe crear un archivo ordenado e independiente de las declaraciones y avisos oficiales así como de la correspondencia con la empresa del extranjero que presta la asistencia técnica para poder estar en condiciones de demostrar a las autoridades fiscales la efectiva recepción de la asistencia técnica.

7.- Es necesario tener más cuidado al determinar la base para el cálculo de los impuestos ya que en nuestra revisión encontramos una diferencia de \$ 60,000.00 contra lo declarado.

8.- Los impuestos se han estado reteniendo y enterando incorrectamente; se recomienda tener una mayor vigilancia sobre este punto.

9.- Recomendamos que se pida autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para retener solo el 10% por impuesto sobre la renta.

10.- Es conveniente que se regularice lo más pronto posible la situación fiscal por los pagos hechos al extranjero por

concepto de regalías, intereses y asistencia técnica, es necesario registrar a los proveedores extranjeros en el Registro Federal de Causantes (1), dar aviso a la Tesorería del Distrito Federal por los intereses y pagar el impuesto correspondiente, así como el impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por lo que se refiere a regalías y asistencia técnica.

11.- Es necesario comprobar que la institución de Crédito extranjera a la que se le pagan intereses, se encuentre debidamente registrada.

Esperamos que los anteriores comentarios sean de gran utilidad para ustedes y nos ponemos a sus atentas órdenes para hacer cualquier aclaración o ampliación de información que consideren pertinente y quedamos mientras tanto como sus attos. y Ss.

DESPACHO XY y Z, S.C.

Mexico, D.F.

15 de junio 1972.

(1) En intereses sólo es aplicable cuando no sean pagados instituciones de crédito o créditos considerados como de interés general.

IV. REGIMEN FISCAL

- IV.1 Ley Federal del Impuesto sobre la Renta.
- IV.2 Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- IV.3 Impuestos locales.
- IV.4 Reglas para la obtención del Registro de las instituciones de crédi-to extranjeras.

IV.- REGIMEN FISCAL

A continuación se describen las leyes fiscales que gravan los ingresos por intereses, asistencia técnica y regalías percibidas por sujetos extranjeros cuya fuente de ingresos esté en territorio nacional.

IV.1.- Ley Federal del Impuesto sobre la Renta.

El ingreso gravado por esta ley se describe en el Art. 1o. que a la letra dice "El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

Art. 3o. "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas en esta ley:

II Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. En la fracción I del artículo 31 se considera que la fuente de riqueza está en el territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el país".

En el artículo 7o. párrafo segundo, se señala el plazo para efectuar los enteros de los impuestos retenidos y literalmente dice:

"Las personas que efectuen retenciones harán los enteros relativos dentro del mes siguiente, mediante una declaración en la que expresarán el concepto base del impuesto y monto de las cantidades retenidas salvo lo que en determinados casos disponga esta ley".

La responsabilidad solidaria de los retenedores de impuesto se indica en el artículo 11 de la Ley con lo cuál quedan obligados conjuntamente con los causantes directos del impuesto hasta por el monto de los impuestos omitidos y en su caso de los recargos y sanciones, provenientes del incumplimiento de la Ley.

En el artículo 19 se señalan como ingresos acumulables los mencionados en los artículos 1o. y 3o., en el tercero se indica que son sujetos del Impuesto sobre la Renta los extranjeros residentes en el extranjero por los ingresos que perciban procedentes de fuentes nacionales. De esto se deduce que todos los ingresos que perciban los extranjeros son acumulables, en nuestro caso particular intereses, regalías y asistencia técnica, en la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1971 solo eran acumulables las regalías y la asistencia técnica y en caso de que un mismo sujeto además de percibir ingresos por esos dos conceptos cobrara intereses éstos quedaban gravados con otra tarifa y por tanto no eran acumulables, lo cuál puede considerarse como una falla de la Ley del Impuesto sobre la Renta puesto que si su espíritu es gravar ingresos globales en ese caso se estaba dejando de aplicar en esa forma. Lo anterior quedó corregido atinadamente en las reformas a la Ley puestas en vigor el 1o. de enero de 1972. Con estas reformas solo en el caso de que los intereses los reciba una institución de crédito, proveedores de maquinaria y equipo, o que los -

créditos se destinen a fines de interés general, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no son acumulables y solo causan la tasa mencionada en el artículo 41 fracción I de la Ley a que nos hemos venido refiriendo.

Como base del impuesto queda establecido en el artículo 31, que será el ingreso bruto sin deducción alguna en los siguientes casos:

"Fracción I los sujetos señalados en el artículo 3o. fracción II por ingresos por concepto de:

d) Premios, primas, REGALIAS, y redistribuciones de todas clases - provenientes de la explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales así como de ASISTENCIA TECNICA pagada por personas residentes en el país.

e) Intereses a instituciones de crédito extranjeras domiciliadas fuera del país registradas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proveedores del extranjero por ventas de maquinaria y - equipo que formen parte del activo fijo del comprador residente en el país y éste realice actividades que a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deban fomentarse.

f) Intereses a empresas extranjeras domiciliadas fuera de la República Mexicana cuando los créditos se destinen a fines de interés general a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

g) Intereses a empresas extranjeras por operaciones distintas de las señaladas en los incisos que anteceden."

Es conveniente hacer notar aquí que se debe tener especial cuidado para clasificar la operación que genera los intereses correcta

mente de acuerdo con sus características en el inciso que le corresponda de los anteriormente mencionados -e), f) y g)-

Para regalías, asistencia técnica, así como intereses que no sean pagados a instituciones de crédito, a proveedores de activo fijo en los que el comprador desempeñe actividades que a juicio de la Secretaría de Hacienda deban fomentarse o cuando los créditos se destinen a fines de interés general también a juicio de la propia Secretaría, se aplica la tarifa del artículo 34 de la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta, que en base acumulativa puede llegar hasta el 42% de impuesto sobre los ingresos brutos.

Es recomendable que cuando se paguen dos o los tres conceptos aquí tratados a un mismo sujeto, los anticipos de impuesto se hagan con base acumulativa por el total de los ingresos percibidos. Con esto se tendrá la ventaja de que la diferencia por el cálculo anual global será mínima y no causará sorpresa a la empresa del extranjero.

Forma de aplicar la tarifa del artículo 34 sobre base acumulable.

Primer trimestre:

Ingresos correspondientes al periodo de enero-marzo.

Regalías	\$ 30,000.00
Intereses	10,000.00
Asistencia técnica	5,000.00
TOTAL DE INGRESOS:	<u>\$ 45,000.00</u>

Tarifa del artículo 34

\$ 38,000.00		\$ 3,885.00	
<u>7,000.00</u>	18%	<u>1,260.00</u>	
<u>\$ 45,000.00</u>		<u>\$ 5,045.00</u>	Impuesto a pagar.

Segundo trimestre:

Ingresos de enero-marzo	\$ 45,000.00
Ingresos de abril-junio	
Regalías	20,000.00
Intereses	10,000.00
Asistencia Técnica.	3,000.00
	<hr/>
TOTAL DE INGRESOS A JUNIO	78,000.00
	<hr/>

Tarifa del artículo 34

\$ 74,000.00	\$ 10,725.00
4,000.00 21.5%	860.00
<hr/>	<hr/>
\$ 78,000.00	11,585.00

Menos:

Impuesto pagado por ingresos de enero-mar,	5,045.00
	<hr/>

Neto a pagar de abril-junio	\$ 6,540.00
	<hr/>

Las tasas de impuesto aplicables se señalan en el artículo 41:

Fracción I a los ingresos señalados en las fracciones I incisos b) y f) (intereses a empresas extranjeras cuando los créditos se destinen a fines de interés general a juicio de la Secretaría de Hacienda) y II de dicho artículo (31) 20%

Fracción IV, a los mencionados en la fracción I incisos d) (regalías y asistencia técnica) g) (intereses de cualquier tipo diferentes a los de los incisos e) y f) y h) se aplicará la tarifa del presente título (art.34) sobre el total de las percepciones en el año calendario con retención mínima del 20%.

El artículo 4c. transitorio de la Ley Federal de Impuesto sobre la Renta nos señala que cuando la Secretaría de Hacienda haya otorgado autorizaciones por créditos considerados como de interés general según el artículo 31 fracción I inciso e) y el 66 fracción II hasta el 31 de diciembre de 1971, se causará el 20% a partir del 1o. de enero de 1972 según el artículo 41 fracción I inciso f) y el artículo 66 reformados.

Anteriormente este tipo de créditos causaban sólo el 10% por concepto de impuesto sobre la renta.

IV.2.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

El ingreso gravado por esta ley queda señalado en el artículo 1o. como sigue:

"El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes, los ingresos que se obtengan:

- I.- Por enajenación de bienes
- II.- Por arrendamiento de bienes (REGALIAS)
- III.- Por prestación de servicios (ASISTENCIA TECNICA)
- IV.- Por comisiones y mediaciones mercantiles
- V.- Por ventas con reserva de dominio".

El artículo 2o. explica lo que se debe considerar como "ingreso", y menciona que "Es toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, en crédito en libros o en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por esta ley". Para nuestro caso en particular es conveniente hacer notar que se considera como ingreso gravable el "crédito en libros"; por lo cual se deberá declarar el ingreso y pagar el impuesto correspondiente al momento de la creación del pasivo y no hasta el del

Pago como acostumbra hacerlo muchos retenedores:

Art. 3o. "El impuesto se causa por el ingreso total de las operaciones gravadas por esta ley, en el momento en que se realicen aún cuando sean a plazo o a crédito o con reserva de dominio, incluyendo el sobreprecio, los intereses o cualquiera otra prestación que lo aumente".

Aquí se debe resaltar el hecho de que el impuesto se causa sobre el total de los ingresos sin deducción alguna, y que además están gravados los intereses que se pacten, por ello en la compra de billetes a crédito en el extranjero que causen intereses, éstos quedan gravados por esta ley.

Art. 5o. " Se entiende como "arrendamiento" la concesión del uso o goce temporal de una cosa que produzca un ingreso al arrendador"

En esta definición de arrendamiento encajan las regalías puesto que son el rendimiento que le producen al propietario de la "cosa" (marca, nombre etc.) por la cesión que hace del uso o goce de ella a un tercero.

Art. 6o. "Las prestaciones de servicios, objeto del impuesto, son las de índole mercantil"

En éste artículo se puede dar por mencionado a la asistencia técnica como sujeta del impuesto lo que se confirma en el artículo 52 tratado más adelante.

Del sujeto y del domicilio

Art. 10. "Es sujeto de este impuesto la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley, realizadas o que surtan su efecto en territorio nacional".

Con este artículo se entiende como incluidas las personas físicas o morales extranjeras, por lo que atañe a los ingresos que obtengan de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

En el artículo 11 fracción segunda se menciona que "cuando el ingreso se perciba en el extranjero, con motivo de operaciones realizadas o que surtan sus efectos en el territorio nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 52, fracción I y II.

De las declaraciones y pago de impuesto

El artículo 38 indica que los pagos de los impuestos deberán hacerse dentro de los días 10. al 20 de cada mes mediante una declaración por los ingresos obtenidos en el mes inmediato anterior.

De las obligaciones de terceros y de la responsabilidad solidaria

Art. 52. "Están obligados a retener y enterar el impuesto en los términos del artículo 38.

I.- Los usuarios de servicios técnicos, los arrendatarios de maquinaria, equipo y carros de ferrocarril, así como quienes paguen regalías, cuando los ingresos se perciban por causantes residentes en el extranjero y provengan de operaciones realizadas o que surtan sus efectos en el territorio nacional".

Este mismo artículo señala que los retenedores enterarán el impuesto mediante una declaración adicional, con su mismo número de cuenta, en la que se manifestarán los ingresos pagados, el monto del impuesto retenido, el nombre o razón social y domicilio del causante.

IV.3.- Impuestos locales.

En cuanto a impuestos locales se tratan los del Distrito Federal, y sólo se hace notar que las demás entidades federativas también establecen gravámenes pero éstos deben estudiarse para cada caso en particular.

Las leyes fiscales que gravan los ingresos obtenidos en el Distrito Federal están contenidas en:

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Impuesto sobre productos de capitales

A continuación se mencionan las partes de la Ley que gravan los ingresos provenientes de regalías, asistencia técnica e intereses.

Del Objeto

ARTICULO 316. " Son causantes del impuesto sobre productos de capitales las personas físicas o jurídicas que tengan derecho a obtener en el Distrito Federal, o de fuentes de riqueza en el mismo Distrito, ingresos por concepto de:

- I. Intereses simples o capitalizados sobre préstamos en general y de adeudos que sean reconocidos;
- II. Intereses sobre cantidades que de adeuden como precio

- en contrato de promesa de venta, de compraventa con reserva de dominio o de compraventa a plazos;
- III. Intereses sobre las cantidades anticipadas a cuenta de precio de toda clase de bienes o derechos;
 - IV Intereses provenientes del contrato de cuenta corriente.
 - VI Usufructo de capitales impuestos a rédito;
 - VII Premios, primas, regalías y retribuciones de todas - clases, provenientes de la explotación de patentes de invención y de marcas comerciales e industriales.

También se consideran como percepciones de las enumeradas en esta fracción, las que obtengan los titulares de patentes o marcas mediante la fijación de un sobreprecio a las mercancías amparadas con dichas patentes o marcas, así como las que provengan de la prestación de servicios de asistencia o asesoría técnicas.

- X. De cualesquiera otras operaciones o inversiones de capital, sin importarel nombre con que se les designe.
- XI. De operaciones en las que el precio a plazos sea mayor que el precio de contado, caso en el cuál la diferencia entre uno y otro será objeto del impuesto.
- XII. De intereses y demás percepciones a que se refiere este título en los casos de fideicomisos o de cualesquiera otras operaciones de inversión, aún cuando el pago se haga por conducto de instituciones de crédito siempre y cuando esos intereses y percepciones no -

sean a cargo del patrimonio de dichas instituciones.

"Para los efectos de este artículo se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe derecho a percibir los intereses a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, XI y XII de este artículo, no obstante que en los documentos en que se hubieran hecho constar las operaciones relativas no aparezca estipulado ningún interés o bien cuando aparezca estipulado interés menor del seis por ciento anual, o se estipule que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se causará interés alguno. En estos casos, el ingreso gravable será el que resulte de aplicar al capital dicha tasa de seis por ciento anual, con excepción de las operaciones que directamente realicen en territorio nacional los bancos domiciliados en el extranjero, en cuyo caso el ingreso gravable será el que resulte de aplicar la tasa que se hubiera convenido."

"En el caso de la fracción VIII del artículo 325 de esta ley, sólo se causará el impuesto que establece este título, cuando se hagan los pagos de los intereses corrientes"

Como se puede observar en esta parte del objeto se enuncian en forma bastante amplia los ingresos gravados por esta ley con lo cual no queda lugar a dudas de que quedan comprendidos como objetos del impuesto los conceptos tratados.

Del sujeto

ARTICULO 317. " Para los efectos de este impuesto se considerará:

- I Que tienen derecho a obtener ingresos gravables las personas que celebren alguno de los actos - o contratos que se enumeran en el artículo anterior, aún cuando, por no haberse vencido el plazo convenido o por cualquiera otra causa, el pago de las prestaciones gravables no sea aún exigible;
- III. Que se tiene derecho a obtener ingresos de fuentes de riqueza en el Distrito Federal:
 - a) Cuando el deudor resida o tenga su domicilio en el propio Distrito.
 - b) Cuando el pago de los ingresos gravables es té garantizado con bienes ubicados en el - Distrito Federal, y
 - c) Cuando el capital de que provengan esté invertido en el Distrito Federal."

ARTICULO 320. " Es sujeto del impuesto a que se refiere este titulo, el acreedor, vendedor, cuentacorrentista, inversionista, usufructuario, propietario, arrendador o subarrendador; según el caso. En consecuencia, es nulo todo pacto o convenio en contrario, cualquiera que sea la fecha y forma en que se hubiera hecho o se hiciere".

De las obligaciones de los causantes

ARTICULO 325. " Los causantes de este impuesto están obligados:

- I A hacer una manifestación por escrito de la celebración del acto o contrato del que se derive el derecho de obtener los ingresos a que se refiere el artículo 316. Dicha manifestación deberá contener los siguientes datos:
- a) Nombre y domicilios del acreedor y del deudor;
 - b) Nombre y número del notario ante quién se haya otorgado la escritura, en su caso;
 - c) Naturaleza de la operación o contrato de que se trate y fecha de su celebración o, en su caso, fecha de la autorización definitiva de la escritura respectiva;
 - d) Importe del capital invertido y monto de los ingresos que el acreedor tenga derecho de percibir y sobre los cuales deba causarse el impuesto, o bases para calcularlos;
 - e) Tasa de los intereses adicionales o moratorios, o indemnizaciones o penas convencionales estipulados, en su caso;
 - f) Plazos señalados para el pago de las prestaciones que se tenga derecho de obtener y sobre los cuales se causa el impuesto;
 - g) Plazo o fecha fijados para extinción del acto o contrato del que se deriven los ingresos que

se tenga derecho de obtener, o indicación de que se celebró por tiempo indefinido;

- h) Especificación en su caso, de los bienes que constituyen la garantía del acto o contrato - del que se derive el derecho de obtener los - ingresos gravables;
- j) Cuando se trate de créditos otorgados en el - extranjero o en la República, pero fuera del Distrito Federal, la manifestación a que se - refiere esta fracción deberá ser hecha por - los representantes, en el Distrito Federal, - de los acreedores. A falta de estos repre- sentantes, la manifestación deberá ser hecha por los deudores.

II. A dar aviso, por escrito, de las modificaciones - que se hagan a los contratos de los que se derive el derecho de obtener los ingresos gravables, expre- sando los mismos datos que exige la fracción ante- rior;

III. Tratándose del contrato de cuenta corriente, a ma- nifestar, por escrito, dentro de los sesenta días siguientes al corte o clausura de la cuenta, el mon- to de los intereses causados. Esta obligación de- deberá ser cumplida por el cuentacorrentista que - resulte acreedor de los intereses.

Si se trata de contratos en virtud de los cuales se ten- ga derecho a obtener las percepciones a que se refiere -

la fracción VII del artículo 316, la manifestación deberá presentarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha del balance respectivo, tanto por el que tenga derecho a obtener esas percepciones, como por el que las pague. Cuando el acreedor radique fuera - del Distrito Federal, la manifestación deberá ser - hecha por su representante en el Distrito Federal y, en efecto de este, dicha manifestación deberá ser hecha por el mismo deudor;

VI. A dar aviso, por escrito, de la terminación - del acto o contrato del que se derive el derecho a obtener los ingresos gravables, expresando:

- a) número de la cuenta abierta por la Tesorería para el cobro del impuesto; si aún no se ha señalado número de cuenta bastará expresar la fecha y el número de registro del aviso de constitución del crédito;
- b) Nombres y domicilios del acreedor y del - deudor.
- c) Nombre y número, en su caso, del notario - ante quién se haya otorgado la escritura de cancelación;
- d) Importe de los intereses moratorios y adicionales y de las indemnizaciones o penas convencionales que, en su caso se haya tenido derecho a obtener al extinguirse la obligación.

VIII. En los casos de inversión de capitales de procedencia extranjera, hecha por bancos extranjeros que no tengan sucursales o representantes en el Distrito Federal, o por cualquiera otra persona radicada en el extranjero y que tampoco tenga representantes en el propio distrito, los deudores deberán retener el impuesto y enterarlo en la Tesorería del Distrito Federal. Al efecto, para enterar el impuesto representarán independiente de la manifestación inicial que deba hacerse de acuerdo con lo dispuesto por la fracción I de este artículo, una declaración en los primeros 15 días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, en las formas oficiales, en las que expresarán los nombres y domicilios del acreedor y del deudor, el monto del capital operado en el trimestre, los pagos por intereses u otras percepciones gravadas y el importe del impuesto retenido. Si los inversionistas o acreedores tuvieran representantes en el Distrito Federal, éstos estarán obligados a presentar dicha declaración y a pagar el impuesto correspondiente.

Para los efectos de esta fracción, se considerará que han sido pagados los intereses u otras percepciones cuando el pago se anote en libros aunque no se haya efectuado materialmente;

ARTICULO 321. " Los deudores, compradores, empresarios, explotadores o arrendatarios que paguen los intereses, rentas y demás percepciones gravadas con este impuesto, tendrán la obligación de exigir al acreedor, como requisito previo para cubrirle las prestaciones mencionadas, que les compruebe, con las boletas expedidas por la Tesorería del Distrito Federal, estar al corriente en el pago del impuesto sobre productos de capitales, y en caso de que no se haga tal comprobación, estarán obligados a retener el impuesto correspondiente y a enterarlo en las cajas recaudadoras.

En todo caso, los mencionados deudores, compradores, empresarios, explotadores o arrendatarios serán solidariamente responsables, con el causante del impuesto omitido, del pago de éste, salvo que en un plazo de 30 días a partir de la fecha de la operación presenten a la Tesorería del Distrito Federal manifestación con los datos que menciona el artículo 325 fracción I de esta Ley".

Del pago del impuesto

ARTICULO 318. " El impuesto sobre productos de capitales se causará a razón de cinco por ciento sobre la totalidad de los ingresos que el causante tenga derecho a percibir por alguno de los conceptos señalados en el artículo 316, sin deducción alguna".

ARTICULO 334. " El impuesto que establece este Título deberá ser pagado bimestralmente en la Tesorería del Distri-

to Federal, en los meses de febrero, abril, junio agosto, octubre y diciembre de cada año, salvo disposicion en contrario.

Cuando, de acuerdo con lo convenido en el contrato el acreedor tenga derecho a obtener ingresos y o-
tras prestaciones por períodos mayores de dos me-
ses, se hará el cálculo de la cantidad que, de esas prestaciones, corresponda a dos meses, a fin de que el pago del impuesto se haga bimestralmente, en los términos que dispone el párrafo anterior.

En los casos de contratos de cuenta corriente, regalias o cualesquiera otros en los que no sea posible determinar anticipadamente ni el monto de los ingresos que sirven de base para la determinación del impuesto, ni quién sea el causante de éste, el pago - se realizará dentro de los sesenta días siguientes a la clausura de la cuenta que para efectos fisca-
les se hará cada seis meses ó bién dentro de los seSENTA días siguientes a la fecha en que se pueda definir quién es el acreedor y cuál el importe de los ingresos.

Cuando no pueda determinarse anticipadamente el monto de los ingresos, el causante estará obligado a - hacer un anticipo de impuesto, cubriendo bimestral-
mente la cantidad que la Tesorería señale, previa - la investigación que haga sobre el monto probable - de dichos ingresos, a efecto de que, conocido el -

monto de estos mismos ingresos, formule la liquidación definitiva conforme a la cuál el causante deba enterar lo que hubiere pagado de menos, o la Tesorería le devuelva lo que hubiese pagado de más. Esta liquidación servirá de base provisional para el ejercicio inmediato siguiente, y así sucesivamente.

En los casos de contratos de promesa de venta, de compraventa con reserva de dominio o de compraventa a plazos, cuyo objeto sean bienes muebles o inmuebles, el pago del impuesto se hará por meses vencidos dentro de los días 10. al 20 del mes inmediato siguiente. Este pago se hará mediante la presentación, por triplicado, de una declaración general, utilizándose las formas - que apruebe la Tesorería, debiéndose cumplir con todos los requisitos que las mismas exijan y en ellas se expresará:

- a) Importe de los ingresos totales percibidos por el vendedor en el mes a que se refiere la declaración;
- b) Importe de los intereses totales percibidos por el vendedor en el mes a que se refiera la declaración;
- c) Monto del impuesto que resulte de aplicar la tasa de 5% sobre:
 - 1.- Los intereses totales percibidos;
 - 2.- El resultado de aplicar sobre el importe de los ingresos totales la tasa de 6% anual a

que se refiere el último párrafo del artículo 316 en caso de que no se pacten intereses en los contratos;

- d) Monto del impuesto adicional del 15% que establece el Título Vigésimonoveno de esta Ley, - aplicado sobre la cantidad que deba pagarse - por concepto del impuesto declarado.

La Tesorería no aceptará las declaraciones que se hagan en formas que no sean de las aprobadas por la misma".

Impuesto sobre Ingresos Mercantiles

La ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal establece para el año de 1972 en su artículo 3o. la cuota adicional del 1.2% como impuesto sobre ingresos mercantiles.

Por lo que hace a la reglamentación del impuesto es aplicable la mencionada anteriormente para el impuesto federal.

La administración del impuesto es delegada anualmente por la Secretaría de Hacienda al Departamento del Distrito Federal tanto la cuota federal como la local.

En vista de que la legislación fiscal cambia constantemente es necesario estar al pendiente de las modificaciones que sufran las leyes fiscales que gravan los ingresos por regalías, asistencia técnica e intereses pagados al extranjero, para lo cuál es muy útil en una empresa el contar con un compendio actualizado de todas las leyes que gravan las actividades de la empresa.

IV.4. Reglas para la obtención del registro de las instituciones de crédito extranjeras.

Con el objeto de que las instituciones de crédito extranjeras - que obtengan intereses sobre préstamos causen exclusivamente la tasa del 10% en vez de que les sea aplicada la tarifa progresiva que puede llegar hasta el 42% de impuesto sobre los ingresos brutos, es necesario que tramiten su registro ante la Dirección General de Crédito de la Secretaría de Hacienda conforme a las reglas que al respecto dictó la propia Secretaría y que son las siguientes:

Primera.- Las instituciones de crédito extranjeras que pueden solicitar el registro son las de primer orden, por esto se debe entender aquellas que captan recursos del público y que cuentan con un gran volumen de operaciones nacionales y/o internacionales. Requieren de la autorización de las leyes y autoridades - de sus países de origen para realizar habitualmente actos, mediante los cuales obtengan recursos que puedan ser colocados a través de préstamos o créditos en la República Mexicana.

Segunda.- En el caso de que las instituciones tengan representación en la República es necesario que antes de solicitar el registro obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda para el establecimiento de dicha oficina. No es obligatorio el que - las instituciones tengan oficina de representación en el país.

Tercera.- En la solicitud de registro, los interesados deberán manifestar:

- 1) Que se abstendrán de realizar en México, directamente o a través de interposita persona, operaciones pasivas que -

impliquen la captacion de recursos del público. Con ésto se trata de proteger los intereses de la banca Nacional.

- 2) Que el otorgamiento de créditos a entidades establecidas en México, lo llevarán a cabo de conformidad con las orientaciones que, de acuerdo con la política financiera, señalen la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Banco de México, S.A.
- 3) Que se someten incondicionalmente, a las leyes y autoridades de la República Mexicana, en lo que se refiere a los actos jurídicos que vayan a surtir efectos dentro de la misma.

Cuarta.- A su solicitud, deberán acompañar un programa de las actividades que proyecten realizar en México, y el texto de las principales disposiciones a que está sujeta en su país la institución solicitante. El programa debe incluir datos sobre el monto de los créditos tasas y tipos de crédito y otras que indiquen el tipo de operaciones a realizar.

Quinta.- La dependencia encargada de otorgar o negar el registro será la Dirección General de Crédito de la Secretaría de Hacienda.

Sexta.- Esta misma Dirección General comunicará a la Dirección General del Impuesto sobre la renta, cuáles instituciones extranjeras han obtenido el registro, igualmente esta información podrá ser suministrada a los retenedores que lo soliciten. Esta sería una buena forma de comprobar que la institución extranjera a la que se le pagan intereses ha obtenido el registro correspondiente y que por lo tanto procede la retención del 10% como impuesto sobre la renta.

Septima.- El registro tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre del año de su expedición y se entenderá renovado si dentro de los primeros 30 días de los años subsecuentes la Secretaría de Hacienda no procede a su revocación.

Octava.- Cuando la institución extranjera viole las disposiciones legales aplicables o no se ajuste a las prácticas bancarias establecidas o a las normas de política financiera que señalen la Secretaría de Hacienda o el Banco de Mexico, S.A., la Secretaría de Hacienda podrá revocar discrecionalmente el registro.

Novena.- La Dirección general de Crédito publicará en el "Diario Oficial" los acuerdos por los que se revoque el registro.

Décima.- Las instituciones extranjeras que obtengan el registro, proporcionarán a la Secretaría de Hacienda, a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros y al Banco de México, S.A. la información que dichas autoridades determinan, respecto a las actividades que desarrollen en la República.

La implantación de este registro para las instituciones de crédito extranjeras deja ver el interés del fisco en reglamentar y vigilar el crédito procedente del extranjero.

V. SITUACIONES QUE PUEDEN REPERCUTIR EN EL
DICTAMEN DEL AUDITOR O EN NOTAS A LOS
ESTADOS FINANCIEROS.

- V.1 Comentarios.
- V.2 Pasivos no registrados
- V.3 Omisión de impuestos
- V.4 Garantía prendaria de los activos fijos.
- V.5 Ampliación a la información de -
los estados financieros.

V. SITUACIONES QUE PUEDEN REPERCUTIR EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR O EN NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

V.1. Comentarios

Difícilmente los problemas o anomalías que se presenten en esta área; acarrearán una limitación a la opinión del auditor y menos una abstención o negación de opinión, aunque no queda descartada del todo la posibilidad. Esto dependerá de la importancia relativa que tenga el problema que se presente al respecto y de la apreciación de carácter subjetivo que de él haga el Contador Público que vaya a dictaminar los estados financieros.

Por lo general esos problemas ocasionarán como máximo notas a los estados financieros o sólo observaciones al control interno.

V.2. Pasivos no registrados

Se puede decir que en los pasivos no registrados es donde más factiblemente se pudiera originar una salvedad a la opinión del Contador Público, pero como ya se mencionó anteriormente esto solo sería en el caso extremo en que la empresa no estuviera en disposición de correr los ajustes sugeridos. Y aún dado el caso el Contador Público tendría que hacer una apreciación subjetiva de la importancia relativa que pudieran tener los ajustes no aceptados por la empresa y del efecto que tengan en su posición financiera.

Si el resultado de la operación es de que se trata de una partida

de poca importancia como para afectar la opinión del auditor pero la cuál es conveniente hacerla saber a los lectores de los es tados financieros se sugerirá a la empresa que ponga una ha ciendo mención de que además de los pasivos que aparecen en el - estado de posición financiera existen otros por concepto de rega lías, asistencia técnica y/o intereses por pagar a un proveedor o institución de crédito extranjera según sea el caso aduciendo las razones que tuvo la administración para no registrar los pa sivos correspondientes.

V.3. Omisión de impuestos

La responsabilidad solidaria que tienen los retenedores de los impuestos a que están afectas las regalías, asistencia técni ca y los intereses pagados al extranjero les pueden originar un pasivo real o contingente. Será real si el causante extran jero se niega a reconocer su obligación del pago de los impuestos me xicanos o si en el acuerdo o contrato respectivo se establece - que los ingresos serán libres de cualquier impuesto. La obliga ción es contingente desde el momento en que se han dejado de pa gar los impuestos por la propia responsabilidad solidaria del re tenedor.

En ambos casos será a juicio del Contador Público que dictamine el hacerlo saber en una nota a los estados financieros, pues co mo se dijo en el punto anterior difícilmente la importancia re lativa de los problemas que puedan existir repercutirá en el dic tamen del auditor.

V.4.- Garantía prendaria de los activos fijos

Cuando los préstamos que generen los intereses a favor de extranjeros estén garantizados con el activo fijo de la compañía o parte de él, como puede ser la maquinaria y equipo, la planta o el edificio y el terreno propiedad de la empresa, se hará indispensable el hacerlo saber mediante una nota a los estados financieros, puesto que es un hecho de importancia para cualquier lector interesado en los estados financieros.

Esta situación es un hecho relacionado con los intereses pero no ocasionado directamente por ellos puesto que el inicio de la operación y el otorgamiento de la garantía es a causa de los préstamos. Pero en última instancia la garantía otorgada es para garantizar además del pago del crédito los intereses que origine, por lo que se menciona aquí la necesidad de la inclusión de la nota relativa de la garantía prendaria de que son sujetos los activos fijos de la compañía.

V.5.- Ampliación a la información de los estados financieros.

Además de los casos mencionados anteriormente que pueden dar motivo a notas a los estados financieros puede suceder que se considere necesario revelar las características de la operación (por lo general esto solo será para intereses)

La nota donde comunmente se mencionan los datos de la operación es en la referente al pasivo haciendo mención a:

- a) origen de los préstamos (nacional o extranjero)
- b) Importe

- c) tasa de interés
- d) Plazo
- e) Importe de los intereses
- f) División en largo y corto plazo

Por lo que toca a las regalías y a la asistencia técnica ca si siempre se consideran como parte de los gastos normales de la operación del negocio, por lo que no es necesario la inclusión de una nota que amplíe la información respectiva.

VI PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

VI.1 Activo.

VI.2 Pasivo.

VI.3 Resultados.

VI. PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

VI.1 Activo

La única forma de activo en que se pueden presentar los intereses, regalías y asistencia técnica es como pagos anticipados y - por regla general serán cargos diferidos, por tanto la presentación en el activo puede decirse que es bastante sencilla y sin mayores - complicaciones.

VI.2 Pasivo

Las regalías y la asistencia técnica comúnmente representará un pasivo circulante, en cambio los intereses es más frecuente que puedan ser un pasivo a largo plazo.

Regalías y asistencia técnica, éstas en caso de ser pagaderas a una compañía matriz o subsidiaria se presentarán en el conjunto de los pasivos a favor de esa compañía. Cuando son a favor de proveedores o acreedores comunes y corrientes es conveniente presentarlas - como "Otras cuentas por pagar", y sólo que la importancia relativa sea de consideración se hace necesario presentarlas en un rubro por separado.

Los intereses por lo general incrementan el valor de los documentos o las obligaciones que los generan. Cuando los intereses por pagar no devengados estén compensados con un activo por intereses pagados por anticipado es conveniente hacer la compensación correspondiente para fines de presentación con el fin de no "inflar" las cifras de los estados financieros.

Si los intereses no se encuentran incrementando los pasivos que los generan entonces su presentación será similar a la mencionada anteriormente para regalías y asistencia técnica.

VI.3 Resultados

Por lo general en el estado de resultados, los gastos originados por regalías, intereses y/o asistencia técnica - quedarán clasificados en la misma forma como se encuentran en la contabilidad de la compañía y sólo en el caso en que se crea necesario se hará una presentación especial mencionándolos por separado

VII. CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- 1.- El pago de regalías, asistencia técnica e intereses al extranjero son muy frecuentes en nuestro medio.
- 2.- Es frecuente la existencia de problemas originados principalmente por:
 - a) Desconocimiento del tema
 - b) Poca literatura
 - c) Descuido
- 3.- Es indispensable hacer una buena planeación para realizar una revisión integral y satisfactoria.
- 4.- Es necesario que se definan claramente los objetivos de la revisión antes de iniciarla.
- 5.- El estudio y evaluación del control interno es uno de los pasos preliminares a la revisión de mayor importancia.
- 6.- Los papeles de trabajo deben ser un resumen de los datos obtenidos de las fuentes de información, ordenados en forma lógica. Además los papeles de trabajo deben tener a la uniformidad.
- 7.- El programa de trabajo a utilizar depende del personal de que se disponga, pero siempre será enunciativo y no limitativo.

- 8.- La revisión es conveniente encomendarla a un auditor experimentado.
- 9.- El enunciado de los procedimientos de auditoría no fué de carácter exhaustivo. Los procedimientos se aplican de acuerdo con las circunstancias y en ocasiones los que se emplean no se mencionan en los libros de auditoría.
- 10.- De los procedimientos tratados podemos decir que las pruebas globales y las individuales son de las que más seguridad nos dan de la razonabilidad de estas partidas. Con las pruebas globales se verifican los totales que aparecen en los estados financieros y con las pruebas individuales se entra al detalle permitiéndonos conocer las peculiaridades de la operación.
- 11.- El régimen fiscal cambia constantemente por lo que se debe estar al tanto de las modificaciones de las leyes.
- 12.- Dificilmente los problemas que puedan existir repercutirán en el dictamen del auditor por lo general redundarán en notas a los estados financieros.
- 13.- La carta de sugerencias es el mejor medio de que dispone el auditor para dar a conocer a la alta gerencia de una manera formal los problemas que se tuvieron en la revisión.
- 14.- El auditor debe estar alerta para detectar pagos por es-

tos conceptos principalmente cuando tratando de evadir los impuestos se les de un tratamiento contable diferente para encubrirlos.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

ARTHUR W. HOLMES

PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS DE
AUDITORIA.

INSTITUTO MEXICANO DE
CONTADORES PUBLICOS

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE
AUDITORIA

LEYES FISCALES