

AUDITORÍA I

INTRODUCCIÓN

TEMA 1

CONCEPTO DE AUDITORÍA Y SU CLASIFICACIÓN 1

- 1.1 Conceptos de auditorías administrativa, operacional y auditoría 2
- 1.1.1 Concepto de auditoría financiera
- 1.1.1.1 Clasificación de los contratos de auditoría financiera

TEMA 2

REQUISITOS PARA QUE EL CONTADOR PÚBLICO EMITA INFORMES FISCALES Y NORMATIVIDADES AL RESPECTO

- 2.1 Obtención del registro para dictaminar 4
- 2.2 Aviso de actualización profesional 6
- 2.3 Impedimentos para dictaminar 9
- 2.4 Sanciones a que se pueda hacer acreedor el Contador Público que incurre en faltas a las disposiciones normativas 11
- 2.4.1 Responsables de la información
- 2.4.2 Causas de suspensión o cancelación
- 2.4.3 Causas de amonestación 13
- 2.4.4 El exhorto
- 2.4.5 Sanciones entre otros informes fiscales 14
- 2.5 Procedimiento para la aplicación de amonestación, suspensión o cancelación
- 2.6 Multas a contadores públicos por impuestos no revelados en el informe fiscal 14
- 2.7 Sanción económica por no entregar dictamen fiscal, o por no presentar papeles de auditoría 16
- 2.7.1 Efectos colaterales
- 2.7.2 Plazos
- 2.8 Dictamen de estados financieros para fines fiscales 16
- 2.8.1 Aviso, sólo los optativos
- 2.8.2 Aviso vía Internet
- 2.8.3 Aviso complementario
- 2.9 Procedimiento para poder dictaminar los contadores públicos que se indica 17
- 2.10 Dictamen fiscal vía Internet y plazo 19
- 2.10.1 Aviso 20
- 2.11 Declaratoria para fines de la devolución de IVA
- 2.11.1 Aviso

2.11.2 Modelo del informe	21
2.11.3 Sociedades mercantiles y otras personas morales	22
2.11.4 Personas morales no contribuyentes	
2.11.5 Actualización de los elementos	
2.11.6 Empresas o personas de grupo	24
2.11.7 Grupos en los cuales figuran personas físicas o morales que tributan en régimen simplificado	26
2.11.8 Fusionadas y escindentes	
2.11.9 Descentralizadas y paraestatales de carácter federal	27
2.11.10 Régimen simplificado	
2.11.10.1 Sector Agropecuario	
2.11.10.2 Dictamen Fiscal para Transportistas	28
2.11.11 Personas físicas	29
2.11.12 Sanción adicional a donatarias	32
2.11.13 Prerrogativas que tienen las personas que se dictaminan Fiscalmente.	33

TEMA 3

NORMAS, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

3.1 Normas de auditoría	34
3.1.1 Normas personales	
3.1.1.1 Entrenamiento técnico y capacidad profesional	
3.1.1.2 Cuidado y Diligencia Profesional	
3.1.1.3 Independencia mental	35
3.1.2 Normas de trabajo	
3.1.2.1 Planeación y supervisión	
3.1.2.2 Evaluación del control interno	
3.1.2.3 Obtención de evidencia Suficiente y Competente	
3.1.3 Normas relativas a la información y del dictamen	36
3.1.3.1 Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión	37
3.1.3.2 Bases de opinión sobre estados financieros	
3.2 Técnicas de auditoría	
3.2.1 Estudio general	38
3.2.2 Análisis	
3.2.3 Inspección	
3.2.4 Confirmación	
3.2.5 Investigación	39
3.2.6 Certificaciones y declaraciones	
3.2.7 Observación	
3.2.8 Cálculo	
3.3 Procedimientos de auditoría (Boletín 5010)	40
3.3.1 Naturaleza de los procedimientos de auditoría	41

- 3.3.2 Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría
- 3.3.3 Oportunidad de los procedimientos de auditoría

TEMA 4

PAPELES DE TRABAJO

4.1 Introducción	41
4.2 Concepto	43
4.3 Objetivos	
4.4 ¿Para qué elabora u obtiene cédulas y documentos el auditor?	
4.5 Clasificación y división del contenido	44
4.6 Índices	45
4.6.1 La indexación	
4.6.2 Ventajas de la indexación	
4.6.3 Sistemas de índices	
4.6.4 Marcas de auditoría en los papeles de trabajo	46
4.6.4.1 Marcas	
4.6.4.2 Las claves	
4.6.4.3 Índices cruzados	
4.7 Principios en la elaboración de los papeles de trabajo	47
PRÁCTICAS	50

TEMA 5

ACUERDOS PRELIMINARES Y ETAPAS DE LA AUDITORÍA

5.1 Acuerdos preliminares antes del inicio de la auditoría	60
5.2 Planeación de la auditoría	61
5.3 Características operativas	
5.4 Objetivos que persigue	62
5.5 Etapas de la auditoría	63
5.5.1 Etapa inicial	
5.5.1.1 Contrato y/o carta de encargo	
5.5.1.2 Aprendizaje o actualización de las particularidades del cliente y su entorno económico	64
5.5.1.3 Revisión analítica de los estados financieros	
5.5.1.4 Determinación de la cifra de importancia relativa	65
5.5.1.5 Memorándum resumen de planificación	
5.5.2 Etapa intermedia	66
5.5.2.1 Análisis de riesgo	
5.5.2.2 Ejecución del trabajo	69
5.5.3 Etapa final	70
5.5.3.1 Memorándum resumen de la auditoría	
5.5.3.2 Informe de la auditoría	

TEMA 6

PRESENTACIÓN DEL RESULTADO DE LA AUDITORÍA

6.1	Presentación del resultado de la auditoría	71
A N E X O S		73
BIBLIOGRAFÍA		91

INTRODUCCIÓN

La auditoría es una actividad profesional, esto implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como todo profesional, el auditor desempeña su trabajo mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que forman el cuerpo técnico de su actividad, sin embargo, en el desempeño de ese trabajo, el auditor adquiere responsabilidad no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con un número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

La auditoría no es una actividad mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

En el presente trabajo se realiza una recolección de temas actuales en la aplicación y realización de una auditoría, así como los fundamentos y normatividad que le es aplicable.

TEMA 1

CONCEPTO DE AUDITORÍA Y SU CLASIFICACIÓN

Existen numerosos conceptos y clasificaciones desarrollados por los contadores públicos en relación con la auditoría. Ocasionalmente surgen confusiones que se acentúan porque se carece de una terminología universalmente aceptada y de uso uniforme.

Las discrepancias en el empleo de términos elementales como reserva, provisión y fondo son indiscutibles; es frecuente encontrar reportes de prestigiadas firmas de contadores públicos que incluyen el manejo equivocado de dichos conceptos, o clasificados de los rubros de los estados financieros que se apartan de las normas de revelación suficiente prolongadas por los organismos colegiados.

Dichas discrepancias se presentan también cuando se tratan de clasificar y conceptualizar a la auditoría. Los contadores públicos han aportado nuevos enfoques y puntos de vista en torno al ejercicio de ésta actividad profesional. Así han surgido conceptos de auditoría integral, auditoría gubernamental auditoría de gestión, auditoría de flujo de transacciones, etcétera, cuya connotación no es fácil establecer.

Sin embargo, si se atiende a los campos de actuación del contador público, la auditoría puede clasificarse de manera sencilla en los siguientes grupos:



Cada una de las anteriores clases de auditorías tienen objetivos particulares, campos de aplicación específicos y, en consecuencia, su propia metodología.

1.1 Conceptos de auditorías administrativa, operacional y auditoría.

Por lo tanto la “auditoría administrativa, es el examen completo y constructivo de la estructura orgánica de una empresa, institución de gobierno o de algunas de sus partes; de sus planes, de sus objetivos; de sus métodos de operación y de sus recursos materiales y humanos”.

Auditoría Operacional.- Evaluar la eficiencia, eficacia y economía con que están siendo utilizados los recursos.

Ahora bien el término de auditoría se define como:

Una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica.

1.1.1 Concepto de auditoría financiera.

Auditoría financiera, es el examen de los estados financieros de una empresa para emitir una opinión y aclarar si presentan razonablemente su situación financiera y/o los resultados a una fecha determinada, de conformidad con las normas de auditoría y los postulados básicos.

1.1.1.1 Clasificación de los contratos de auditoría financiera.

- 1.- Auditoría de estados financieros.
- 2.- Auditoría de caja.
- 3.- Auditoría detallada.
- 4.- Auditoría continúa.
- 5.- Investigaciones.

No existe una clasificación uniforme de los contratos de auditoría, pero estos se dividen en lo común en las siguientes clases:

1.- Auditoría de estados financieros consiste en:

- a) Que por el examen de los libros, cuentas y comprobantes de un negocio, el auditor pueda considerarse satisfecho de que el balance general refleja la situación financiera de la negociación en una fecha determinada.
- b) Un examen de las cuentas de pérdidas y ganancias y superávit, así como del sistema de contabilidad empleada.

2.- La auditoría de caja consiste en el examen de los libros, cuentas y comprobantes de una negociación para asegurarse de que las transacciones en efectivo han sido correctamente manejadas y registradas.

3.- La auditoría detallada debe practicarse cuando sea necesario una verificación completa, sobre todo por las siguientes causas:

- a) Cuando se desea descubrir o evitar un mal manejo de fondos.
- b) Cuando el negocio no tenga un sistema de control interno.
- c) Cuando el sistema de control interno no ofrezca la seguridad suficiente de que el trabajo de detalle de los diversos departamentos se efectúa correctamente.

Puede decirse que una auditoría detallada se compone de la combinación de una auditoría de balance y de una auditoría de caja, complementada con un examen de los demás libros de la empresa.

4.- Auditoría continúa.

El término de auditoría continua se refiere más al tiempo en que se hace el trabajo, que al tipo de auditoría.

La auditoría continua es hasta cierto punto una auditoría detallada cuyas partes se completa mensualmente a intervalos regulares durante el año o ejercicio contable.

Es el término usado para designar al servicio prestado por un auditor que hace exámenes periódicos de diversas porciones de los registros de contabilidad con el objeto de dejar finalmente revisadas las transacciones de todo el ejercicio.

5.- Investigaciones.

Desde el punto de vista contable una investigación es un examen de los libros, registros y comprobantes con un propósito especial, como son:

- a) Financiamiento de créditos y cobranzas.
- b) Declaraciones para el gobierno (nóminas, cuotas al IMSS, impuestos sobre salarios, etc.).

TEMA 2

REQUISITOS PARA QUE EL CONTADOR PÚBLICO EMITA INFORMES FISCALES Y NORMATIVIDADES AL RESPECTO

El contador público podrá emitir dictamen fiscal de estados financieros y otros informes fiscales, siempre y cuando obtenga el registro correspondiente que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), por conducto del Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), y para ello se deberá cumplir con los siguientes requisitos, establecidos en el Código Fiscal de la Federación (CFF), y su reglamento:

2.1 Obtención del registro para dictaminar. (Art. 58 RCFF)

Los contadores públicos podrán obtener el registro para dictaminar estados financieros para efectos fiscales en el sistema de registro de contadores públicos y despachos vía Internet, en la dirección electrónica del SAT, siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

- Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC); con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:
 - a) Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la renta;
 - b) Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta;
 - c) Servicios profesionales para los efectos del régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales.

El contador público que presente la solicitud, deberá encontrarse en el RFC, con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 29 fracción IV del RCFF.

Artículo 52 del RCFF; nos dice:

- Contar con certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL) vigente, expedido por el SAT o por un prestatario de servicios en los términos del CFF;
- Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública;
- Tener constancia reciente (no mayor a dos meses), emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal, que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de registro;
- Contar con la **constancia de certificación** a que se refiere el segundo párrafo del inciso a), fracción I del artículo 52 del CFF, expedida por colegios o

asociaciones de contadores públicos que tengan vigente la **constancia de idoneidad** a los esquemas de evaluación de certificación profesional, y

- Acreditar que cuentan con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales, mediante escrito o escritos firmado por contador público registrado, en el que bajo protesta de decir verdad se indique el tiempo que el contador público, solicitante del registro, tiene de experiencia en la elaboración de dictámenes fiscales; la suma del tiempo de los escritos no podrá ser inferior a tres años; el escrito deberá ser firmado por contador público, que tenga vigente el registro otorgado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que dicho registro no esté suspendido o cancelado y que hayan dictaminado al menos en los cuatro últimos ejercicio fiscales.
- En la solicitud, el contador público que solicite el registro deberá manifestar bajo protesta de decir verdad, que no participado en la comisión de un delito de carácter fiscal.

Obtención de registro por despachos de contadores. (Art. 54 RCFF)

Se permite a las sociedades o asociaciones civiles que deban registrarse ante las autoridades fiscales utilizarán el sistema informático de registro de contadores públicos y despachos que autorice el SAT, o bien, el formato que para tales efectos establezca dicho órgano desconcentrado, siempre que cumplan con lo siguientes requisitos:

- Estén inscritos en el RFC, activos y su domicilio fiscal localizado, y no haber presentado el aviso suspensión de actividades;
- Cuenten con un certificado de FIEL vigente, expedida por el SAT o por un prestador de servicios; y
- Entregar una relación con los nombres de los contadores públicos autorizados para formular dictámenes para efectos fiscales, que presten sus servicios a la misma persona moral.
- Que su representante legal cumpla con los requisitos establecidos en las fracciones I y II del presente artículo, y no haya presentado el aviso de suspensión de actividades previstas en el artículo 29 fracción V de éste reglamento.

Cuando por primera vez soliciten el registro, la solicitud se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha en la que algunos de sus miembros obtenga autorización para formular dictámenes para efectos fiscales.

Cuando hayan obtenido el registro, deberán presentar aviso cuando se incorpore a ellas un contador público registrado, cuando algunos de sus miembros obtenga el

registro o cuando algunos de sus miembros que sea contador público registrado se desincorpore de ellas, fallezca, le sea cancelado el registro o se dé de baja en el mismo.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior, se presentará ante la autoridad fiscal dentro de los quince días siguientes en la fecha en que se actualice cualquiera de los supuestos que se señalan en el citado párrafo, señalando los datos de identificación del contador público.

2.2 Aviso de actualización profesional.

El contador público que tenga su registro para emitir dictámenes con efectos fiscales deberá de comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud; como sería, entre otros, el relativo al domicilio fiscal o al despacho en donde se desempeña profesionalmente. **Asimismo tiene la obligación de comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad en la que se demuestre que se encuentre actualizado** respecto de las disposiciones fiscales, o, en defecto de esto último presentar constancia de cumplimiento de la norma de **educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación** (Art. 53 Fracc. II primer párrafo del RCFF).

El aviso antes mencionado se debe presentar ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal o ante la Administración Local de Auditoría Fiscal que corresponda al domicilio fiscal del contador público.

Respecto a la actualización profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y los colegios a él federados, como es el caso del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., establecen en sus estatutos, que los socios pertenecientes a esas instituciones de carácter profesional, deben cumplir con un programa de actualización profesional, y para tal efecto en forma anual deben presentar un reporte en donde indiquen la manera por la cual cumplieron con dicho programa, utilizando los formatos que se indican a continuación, los cuales pueden obtenerse en la dirección de Internet www.imcp.org.mx:

- a) EPC-1 y su instructivo correspondiente, únicamente lo deben utilizar los contadores públicos que se dediquen al ejercicio profesional de manera Independiente.
- b) EPC-2 e instructivo correspondiente, lo deben utilizar los contadores públicos que se desempeñen profesionalmente en los sectores académico, empresarial, gubernamental u otros.

De manera sintetizada, la actualización profesional puede cumplirse mediante el siguiente programa elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., aprobado por el Comité Ejecutivo Nacional el día 21 de agosto de 2003.

- Recibir instrucción, o realizar estudios de postgrado; o bien programas de autoestudio por Internet o educación abierta
- la
- Impartido por:
- a) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC; y sus federadas.
 - b) Universidades del país con validez de estudios en los términos de la Ley General de Educación.
 - c) Universidades del extranjero de reconocido prestigio.
 - d) Capacitadoras externas registradas en la federada.
 - e) Empresas, organismos públicos o despachos en donde trabaje el socio, que registren en la federada su plan anual de capacitación.
 - f) Organismos empresariales y profesionales, afines a la contaduría pública.
 - g) Organismos gubernamentales.

- a) La práctica profesional:
 - Curso, Conferencia, Seminario, Panel, Simposio, Mesa Redonda, Convención, Diplomado.
 - b) Docencia:
 - Doctorado, maestría, especialidad, licenciatura, carrera técnica.
- Impartir capacitación a través de

- a) En las comisiones técnicas del IMCP o del colegio al que pertenezca el contador público.
- b) Comité Ejecutivo del IMCP o federadas.

- Participando
- c) Síndico del contribuyente
 - d) Como sinodal de examen profesional
 - e) Dirigiendo trabajos de tesis o equivalentes
 - f) Investigador en temas relativos a la profesión

- Elaborando
- a) Artículos técnicos.
 - b) Trabajos, estudio o investigación (comprende autoría de libros, traducción de libros y elaboración de boletines)
 - c) Material para pláticas, cursos, y/o seminarios.
 - d) Tesis de posgrado
 - e) Opinión razonada por escrito a las auscultaciones de boletines normativos y técnicos del IMCP.
 - f) Formular sinopsis, crítica o traducción de algún artículo relacionado con la profesión
 - g) Revisión de material emitido por la división editorial del IMCP.

- Presentando examen público.
- Ante el colegio al cual pertenezca el contador

Conferencia, curso, ponencia, seminario, panel, conven

ción, simposio, mesa redonda, diplomado, especialidad, maestría, doctorado, programas de estudio.

Refrendar certificación
Impartiendo o tomando

Nota: Los temas deben ser de una disciplina o área distinta a la especialidad del contador público.

De acuerdo con el artículo 2.01, fracción I, inciso a) de la Norma de Educación Profesional Continua, se considera cumplido el programa cuando, a través de las modalidades anteriores, se reúnen **cincuenta y cinco puntos** por cada año; sin embargo, para los contadores públicos dictaminadores y con certificación otorgado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, **los puntos a reunir deben ser sesenta y cinco**, por así estipularlo el artículo 2.01, fracción II, inciso a) de la normatividad antes citada.

La tabla de puntaje, que se otorga para cada forma de actualización, se difunde por los distintos colegios federados al IMCP; y por las particularidades que cada forma de capacitación tiene.

2.3 Impedimentos para dictaminar.

El contador público con registro para emitir dictamen fiscal, no podrá hacerlo sobre los estados financieros u otros informes, en donde vea afectada su independencia e imparcialidad mental y se considera que ello ocurre en las siguientes: situaciones (Art., 60 RCFF).

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

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

3. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

4. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a

los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

5. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
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. **Reciba de cualquiera de los contribuyentes o de sus partes relacionadas, a los que les proporcione servicios de auditoría externa, bienes que se consideren inversiones y terrenos en propiedad para su explotación por parte del contador público registrado, de la sociedad o de la asociación civil que conforme el despacho en el que dicho contador público preste sus servicios, o financiamientos u otros beneficios económicos. Excepto si los bienes o beneficios se reciben como contraprestación por la prestación de sus servicios;**
8. **Proporcione directamente o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios, adicionalmente al de dictaminar estados financieros, los servicios de:**
 - a) **Preparación de manera permanente de la contabilidad del contribuyente;**
 - b) **Implementación, operación y supervisión de los sistemas del contribuyente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a dictaminar;**
 - c) **Auditoría interna relativa a estados financieros y controles contables; y**
 - d) **Preparación de avalúos o estimaciones de valor que tengan efectos en registros contables y sean relevantes, en relación a los activos, pasivos o ventas totales del contribuyente a dictaminar;**
9. **Asesore fiscalmente al contribuyente que dictamine en forma directa o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios; y**
10. **Se encuentre vinculado con el contribuyente de forma tal que le impida independencia e imparcialidad de criterio.**

Comisario

El comisario de una sociedad no se considera impedido para suscribir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, salvo que concurra alguna de las circunstancias antes mencionadas. (Art. 60 Fracc.– II Segundo párrafo RCFF).

2.4 Sanciones a que se puede hacer acreedor el Contador Público que incurre en faltas a las disposiciones normativas.

Cuando el Contador Público no cumpla con las disposiciones o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, y requisitos establecidos para emitir informes fiscales, o bien, cuando no formule y entregue el dictamen habiendo suscrito el aviso correspondiente se hará acreedor a diversos medios punitivos, que van desde un exhorto, una amonestación, la suspensión por dos años, o la cancelación definitiva de su registro (Art. 52, Fracc. V tercer párrafo del CFF); e inclusive, y como se apunta con posterioridad, también existe la circunstancia de imponerle una sanción económica al contador público.

2.4.1 Responsables de la información.

Previamente a tratar lo relativo a las sanciones y amonestaciones, es conveniente distinguir que la responsabilidad legal (mercantil, laboral, civil y fiscal) de la información financiera y de los anexos que se acompañan tanto el dictamen del contador público como el informe sobre la revisión fiscal (únicos documentos que legalmente emite el contador público), es del contribuyente, por lo que dicho fundamento legal debe tenerse presente para la cualquier aclaración con la autoridad en relación al dictamen fiscal.

2.4.2 Causas de suspensión o cancelación.

Los motivos por los cuales pueden ser amonestados o suspendido temporalmente un Contador Público para efectos de suscribir informes fiscales, incluyendo por supuesto el dictamen fiscal de estados financieros, dictamen sobre enajenación de acciones, declaratoria para fines de devolución de IVA u otro tipo de informe con efectos fiscales, o bien por los cuales le puede ser cancelado su registro ante la SHCP, son (Art. 56 Fracc. I y II RCFF):

A.- Suspensión

Suspensión del registro a que se refiere el artículo 55, fracción II del RCFF, cuando el contador público registrado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; Y 57 del RCFF, o al RLISR.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán.

b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;

c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán.

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo del RCFF. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 53, tercer párrafo del RCFF. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo del RCFF. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente; y

h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

2.4.3 Causas de amonestación

- a) Presente incompletos los documentos y anexos que conforman el cuaderno de dictamen fiscal de estados financieros, incluyendo como parte de él al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos del RCFF.
- c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el SAT.

La cancelación procederá cuando:

- 1.- Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.
- 2.- Hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

2.4.4 El exhorto

Adicionalmente a las figuras de la amonestación y la suspensión, que se utilizan para sancionar al contador público, a partir de 1996 se incorporó al artículo 52 del CFF, la figura del exhorto, la que antes de su formalidad legal había consistido en una modalidad escrita de llamarle la atención al contador público por alguna situación, que en opinión de la autoridad revisora del dictamen, faltó cumplir en el informe que haya entregado el contribuyente.

Ahora bien, la inclusión en el CFF de esa figura hace necesaria su reglamentación en la que se señale con toda claridad cuáles serían las causas que darían motivo a la imposición de un exhorto; si éstos son acumulativos, y en su caso algún otro efecto que originen. Sin embargo, hasta diciembre de 2004 no se han dado a conocer los lineamientos respectivos por parte del SAT.

2.5.5 Sanciones sobre otros informes fiscales

El artículo 42, fracción IV del CFF estipula que como parte de las facultades que tiene la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes figura la de revisar no sólo el dictamen fiscal de estados financieros, sino todo tipo de informes fiscales que emita el contador público; por

lo tanto, cualquier anomalía en sus informes será sancionada por la autoridad, supletoriamente son aplicables las sanciones contenidas en el artículo 64 del RCFF en vigor.

2.5 Procedimiento para la aplicación de amonestación, suspensión o cancelación.

Cuando la autoridad fiscal vaya a aplicar algún tipo de sanción al contador público, procederá como sigue: (Art. 65 RCFF)

I. Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda; y

III. La resolución se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir de que se agote el plazo señalado en la fracción I de este artículo.

2.6 Multas a contadores públicos por impuestos no revelados en el informe fiscal

Desde el 1ro. de Enero de 1999 se indica en el artículo 91-A del CFF que cuando las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación (que comprenden: vistas directas; revisión de gabinete; o bien, revisión al dictamen fiscal, entre otras) podrán sancionar al contador público, cuando el motivo de tales facultades determinen omisiones de impuestos en contribuyentes dictaminados, si concluyen que las diferencias de impuestos no fueron reveladas por dicho profesional en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente; indicándose que la multa no procederá cuando la omisión determinada por la autoridad no sea mayor al 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas por el contribuyente, o bien, no superen en un 30% a las contribuciones a cargo del propio contribuyente.

A partir del 1ro. de enero del año 2000 se modificó el citado artículo 91-A, para señalar que la multa se impondrá si se desprende del hecho de que el contador público hubiera incumplido con las normas de auditoría que regulan su actividad, con lo cual se pretende buscar más objetividad e imparcialidad en la imposición de esa sanción.

Si conforme a lo anterior procediera la multa para el contador público, el artículo 91-B indica que esta podrá ascender a una cantidad que equivalga del

10% al 20% de las contribuciones que, en opinión de las autoridades, se hubiera omitido el contribuyente. Se precisa en el propio artículo que el monto de la multa no podrá exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

A partir de 2006 queda establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 86 fracción XX en relación al artículo 32-A del CFF, que el contador que dictamina debe hacer entrega del informe sobre la situación fiscal del contribuyente al representante legal o al comisario de la empresa para que este informe sea leído ante la Asamblea General Ordinaria de Accionistas a más tardar en el mes de Abril, debe quedar asentado en el acta que sí fue leído, para que dichos accionistas estén enterados de la situación en materia fiscal de la compañía y tomen las decisiones correspondientes para regularizar los adeudos que en su caso se tengan; de no hacerlo se aplica una multa al dictaminador y al representante legal o comisario de la empresa responsable de la entrega del documento.

Si el dictamen de estados financieros se termina y se entrega en junio del año siguiente, el informe fiscal puede quedar al mes de abril, fecha en que debe celebrarse la Asamblea General Ordinaria; las autoridades debieran considerar estas fechas para regular estas obligaciones fiscales.

Base de la multa

Por otro lado, el artículo 91-B del CFF, que establece el porcentaje y el monto máximo al que pueda llegar la multa, indica que será por los honorarios que se cobren por motivo de la elaboración del dictamen; por lo tanto, si el contador público conviene con su cliente que sus honorarios por la ejecución de la auditoría sean por un importe específico y los honorarios por la elaboración del dictamen, que en esencia, es la captura de la información en el SIPRED, sean por otra cantidad (en la práctica es común que los honorarios se cobren de esta forma), la multa, de llegar a proceder y atendiendo a lo que literalmente estipula el citado en el artículo 91-B, se debería fincar sobre el honorario que el contador público hubiera cobrado únicamente por la preparación y captura del dictamen en el SIPRED.

2.7 Sanción económica por no entregar dictamen fiscal, o por no presentar papeles de auditoría.

En cuanto a la imposición de una sanción de tipo económico para el contador público por no presentar dictamen fiscal habiendo asumido el compromiso legal de hacerlo, o bien, por no exhibir los papeles de trabajo que sustenten la auditoría, o por no proporcionar la información que se le solicite con motivo de la revisión de papeles, de manera específica no lo estipula el CFF, pero pudiera ser que con

base en lo señalado en los artículos 85 ó 91 de ese ordenamiento legal, la autoridad pretendiera imponer algún tipo de sanción, por ello es importante que el contador público siempre cumpla en tiempo y forma con sus responsabilidades profesionales, que finalmente son de tipo legal.

2.7.1 Efectos colaterales

Un exhorto, una amonestación, pero sobre todo una suspensión trae consigo consecuencia negativas para la persona que se encuentra en algunas de esas situaciones y pueda ser en la familia (pena u depresión), en lo colegiado (imagen ante los colegas) y en lo profesional (en el despacho ante los socios y clientes); por ello debe cuidarse cumplir al máximo con las normas de auditoría, pero teniendo presente que en todo trabajo existe el riesgo de llegar a incurrir en apreciaciones o errores involuntarios.

2.7.2 Plazos

Los plazos establecidos para dar aviso relacionado con la aceptación de emitir informes fiscales, el plazo para presentar dichos informes, así como el plazo para que los contadores públicos que desempeñan su actividad profesional en despachos de contadores públicos comuniquen sobre los datos de los demás contadores del mismo despacho, que dictaminan fiscalmente, son los siguientes:

2.8 Dictamen de estados financieros para fines fiscales.

2.8.1 Aviso, sólo los optativos.

De acuerdo con lo estipulado en el antepenúltimo párrafo del artículo 32-A, del CFF el aviso de dictamen fiscal sólo lo deben presentar las personas físicas o morales que opten por hacer dictaminar, por lo tanto, los obligados quedan relevados de presentar dicho aviso.

A partir del 1º de enero de 2004, se modifica el plazo para presentar el aviso de dictamen fiscal, señalándose que los contribuyentes manifestarán que optan por dictaminarse fiscalmente al presentar la declaración anual de ISR del ejercicio correspondiente, siendo el plazo máximo para presentar esa manifestación (aviso) a más tardar en la fecha en que deba presentarse la declaración anual (Art. 32-A, quinto párrafo).

Es importante mencionar que la disposición no indica que la manifestación (aviso) se haga en el propio formato de la declaración, por lo tanto, se entiende que se utiliza el formato específico que para ese fin existe y que se identifica como el número 39, publicado en DOF 10-V-2004.

Es apropiado establecer que el precepto legal estipula claramente que el plazo máximo para dar el aviso de que se opta por el dictamen fiscal es el día en que deba presentarse la declaración anual de impuestos, es decir, de ninguna manera se refiere a la fecha en que efectivamente se presenta la declaración, ya que puede suceder que tal declaración se presente de manera extemporánea, y si el aviso se presenta en esa misma fecha (la extemporánea) no tiene validez legal toda vez que se entregó con posterioridad al plazo permitido.

En relación con el plazo para la presentación anual de impuestos, es el 31 de marzo de cada año para las personas morales (Art. 10 penúltimo párrafo LISR); el 30 de abril de cada año para las sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal con las controladoras (Art. 72-II LISR), y en el caso de las personas físicas es el 30 de abril.

2.8.2 Aviso vía Internet

En la publicación que se hizo en el DOF del 10-V-2004 de la forma fiscal a utilizar para dar aviso de dictamen fiscal, se indica (página 3 de la segunda sección) que puede presentarse utilizando la forma impresa, o por Internet utilizando en este caso el programa desarrollado por el SAT denominado "Sistema de Presentación de Aviso de Dictamen Fiscal" (SIPREA), el cual se obtiene en la página de Internet del SAT www.sat.gob.mx; o en la página de la SHCP www.shcp.gob.mx.

Si se opta por Internet el aviso, siguiendo la tendencia que para el año 2003 señalaba la regla 2.9.11 de RM 2003 (disposición que extrañamente ya no se contiene en RM 2004) se puede remitir desde la computadora del contador público o de la contribuyente que se dictamine o de cualquier otro equipo que permita conexión a Internet.

2.9 Procedimiento para poder dictaminar los contadores públicos que se indican.

Obtención de registro por despachos de contadores. (Art. 62 RCFF)

Se permite a las sociedades o asociaciones civiles que deban registrarse ante las autoridades fiscales utilizarán el sistema informático de registro de contadores públicos y despachos que autorice el SAT, o bien, el formato que para tales efectos establezca dicho órgano desconcentrado, siempre que cumplan con lo siguientes requisitos:

- Estén inscritos en el RFC, activos y su domicilio fiscal localizado, y no haber presentado el aviso suspensión de actividades;
- Cuenten con un certificado de FIEL vigente, expedida por el SAT o por un prestador de servicios; y

- Entregar una relación con los nombres de los contadores públicos autorizados para formular dictámenes para efectos fiscales, que presten sus servicios a la misma persona moral.

Cuando por primera vez soliciten el registro, la solicitud se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha en la que algunos de sus miembros obtenga autorización para formular dictámenes para efectos fiscales.

Cuando hayan obtenido el registro, deberán presentar aviso cuando se incorpore a ellas un contador público registrado, cuando algunos de sus miembros obtenga el registro o cuando algunos de sus miembros que sea contador público registrado se desincorpore de ellas, fallezca, le sea cancelado el registro o se dé de baja en el mismo.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior, se presentará ante la autoridad fiscal dentro de los quince días siguientes en la fecha en que se actualice cualquiera de los supuestos que se señalan en el citado párrafo, señalando los datos de identificación del contador público.

Literalmente dicha disposición obliga a que por cada aviso de dictamen, se adjunte otro aviso firmado únicamente por el contador público, en donde se informen los datos de los demás contadores del mismo despacho que también dictaminan fiscalmente.

Para corregir esa situación la autoridad fiscal implantó un registro por despacho, asignándole un número a cada despacho y por lo tanto ahora es éste el que informa sobre los contadores que en él trabajan y tiene registro para dictaminar. La obligación de registrar a los despachos ante el SAT está contenida en el artículo 52, último párrafo del CFF. Las formas fiscales que se utilizan para registrar al despacho son la número 38, solicitud de registro de contadores públicos y de sociedades o asociaciones de contadores públicos; 38-1, datos de los contadores públicos del despacho que tienen registro en AGAFF, y la 38-2 datos de los contadores públicos que dictaminan en sucursal.

Por lo que se refiere a los contadores públicos que trabajen en forma independiente, sin que sean miembros de un despacho y que tampoco hayan constituido una sociedad civil, hasta 1998 por criterios internos del SAT se les obligaba a que, además de su registro como dictaminador que obtenían en los términos de los artículos 52-I CFF y 62 RCFF, tenían que registrarse como despachos, es decir, una persona física tenía dos registros, lo cual era ilógico; ante ello, y para corregir tal incongruencia, la AGAFF, con fecha 23-III-1999 emitió el oficio número 324-SAT-11037 en el cual señala que los contadores públicos dictaminadores que no estén constituidos como sociedad o asociación civil, no están obligados a obtener registro como despacho, medida que parece acertada; sin embargo, es deseable que se precise si el número que como despacho les fue

otorgado a las personas físicas, con anterioridad a la fecha del oficio antes aludido sigue o no teniendo vigencia.

2.10 Dictamen fiscal vía Internet y plazo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 del RCFF el dictamen fiscal se debe presentar mediante el envío de documentos digitales a más tardar durante el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Así mismo, mediante el Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2004, el plazo se prorroga hasta el 30 de Junio del mismo año.

No obstante, el penúltimo párrafo establece la posibilidad de que el SAT mediante reglas de carácter general, permita la presentación del dictamen, atendiendo al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del contribuyente que presenta el dictamen.

Por esa razón, la regla 2.9.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 (RMISC 2007), establece para los contribuyentes aludidos, el envío del dictamen fiscal y demás información y documentación antes referida, vía Internet a través de las direcciones de www.sat.gob.mx o www.shcp.gob.mx .

Para ello, deberán atender al período que les corresponda (o antes), de acuerdo con el primer carácter alfabético del RFC del contribuyente dictaminado, según el siguiente calendario:

LETRAS DEL RFC	FECHA DE ENVÍO *
De la A a la F	del 18 al 20 de Junio de 20__
De la G a la O	del 23 al 25 de Junio de 20__
De la P a la Z y &	del 26 al 30 de Junio de 20__

■
*Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán hacerlo a más tardar el 07 de Septiembre de 20__; en cuanto a los contribuyentes del sector agropecuario, pesquero y autotransporte, deberán hacerlo a más tardar el 24 de Agosto de 20__.

Una vez enviado, se considera como fecha de presentación del dictamen, aquella en la que el SAT reciba correctamente la información correspondiente, caso en el cual acusará recibo utilizando el correo electrónico; no obstante, se podrá consultar en su página de Internet la fecha de su envío y recepción.

Cabe señalar que el SAT no concederá prórroga alguna en el cumplimiento de esta obligación, por lo que se le recomienda hacer uso del amplio horario de presentación; esto es, las 24 horas del día incluyendo sábados y domingos.

Cuando los contribuyentes que optaron por dictaminarse renuncien a la presentación del dictamen, el aviso respectivo deberá formularse en escrito libre y se presentará ante la autoridad fiscal que sea competente respecto del contribuyente que lo presente. Empero, si sólo se sustituye al Contador Público Registrado, se utilizará el formato fiscal 39, “Aviso para presentar dictamen fiscal o sustitución del contador público registrado”.

Cabe apuntar que la presentación del escrito de renuncia o del aviso de sustitución, deberá efectuarse a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal; en estos casos, se tomará como fecha de presentación aquella en la que el SAT reciba correctamente la información correspondiente.

2.10.1 Medios de presentación

Desde 1997 a la fecha, el SAT en su afán de implementar acciones de simplificación administrativa, continúa en marcha con el programa para la presentación de los dictámenes fiscales a través de medios electrónicos, y así conformar una base sólida para que los contribuyentes cumplan oportunamente con sus obligaciones fiscales en esta materia.

El servicio de presentación electrónica de dictámenes fiscales, constituye una herramienta sencilla, confiable y flexible que proporciona al contribuyente obligado a dictaminarse y al CPR, beneficios como: facilidad en el llenado del dictamen fiscal a través del **Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED)**; así como seguridad, rapidez, oportunidad, confiabilidad y comodidad en el cumplimiento de su presentación.

La mencionada simplificación fomenta el uso de la nueva versión del sistema, mejor conocida como “SIPRED”, con la cual los métodos de captura, manejo, administración y generación de la información específica del dictamen fiscal, se realizan con el menor número de errores y la más eficiente manera de llevar a cabo la entrega del dictamen a la autoridad fiscal.

En resumen, el SAT y de manera particular las Administraciones Generales de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) y Grandes Contribuyentes (AGGC) coordinan de manera más eficaz la utilización de los recursos informáticos en la optimización de sus procedimientos y establecimientos de los lineamientos y mecanismos para la simplificación de las funciones hacendarias de auditoría y fiscalización.

Dictámenes fiscales de uno o más años de antigüedad

Suele suceder que algún contribuyente que estando obligado a dictaminarse por cierto ejercicio anterior a 2009 (que es nuestro año base), no cumplió con esa obligación y desea subsanarla, puede y debe hacerlo; por lo tanto, de presentarse

una situación de esta índole, el contador público que vaya a asumir la responsabilidad de realizar la auditoría y emitir el dictamen respectivo, debe cuidar que a través de la correspondencia procedente, se precisen claramente los siguientes aspectos: a) Fecha en que el contribuyente solicita los servicios; b) Fecha en que el contador público le da la respuesta a su probable cliente, en la que, además, le explique que por la extemporaneidad en que se le solicitan sus servicios si la autoridad detecta ese incumplimiento (lo cual puede ocurrir durante la etapa en que el auditor este realizando su trabajo) proceda la multa; c) Fecha de aceptación del trabajo.

Debido a que a partir de los estados financieros del ejercicio 2009 el dictamen fiscal se presenta por Internet, la documentación a que se alude en el párrafo anterior no es posible acompañar a ese informe; por lo tanto, debe tenerse debidamente archivada en el expediente del cliente respectivo.

2.11 Declaratoria para fines de devolución del IVA

2.11.1 Aviso

Respecto de este documento, no se presenta ningún tipo de aviso para emitirlo, sino que únicamente se acompaña al formato fiscal de solicitud de devolución de impuestos identificado como el número **32 del IVA**.

2.11.2 Modelo del informe

En cuanto al texto de declaratoria fue acordado conjuntamente ante e IMCP y la SHCP (el modelo se da a conocer más adelante), y como ya se mencionó, se adjunta a la solicitud de devolución, por lo tanto, la fecha que se le pone será aquella en la que se inicie la promoción respectiva, y el número de ejemplares será el mismo que los tantos en que se presenta la forma número 32.

“DECLARATORIA DE CONTADOR PÚBLICO EN LOS TÉRMINOS DE LA REGLA 2.2.3 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2007”

De conformidad con lo establecido en la Regla de Resolución Miscelánea 2.2.3 para 2007, publicada el 25 de abril de 2007 en el Diario Oficial de la Federación, con relación a la devolución del saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) por \$_____ que solicita el contribuyente _____ con RFC _____ y con domicilio fiscal en _____ declaro bajo protesta de decir verdad que me cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y el impuesto acreditable declarado por el contribuyente, el impuesto trasladado en cantidad de \$_____ y el acreditable de \$_____ declarados por el contribuyente mediante declaración normal y/o complementaria presentada el _____, con número de folio u operación _____ ante la institución bancaria_____.

Que como resultado de la aplicación de normas de auditoria y de los procedimientos de revisión que consideré convenientes, no observé situación alguna que me indicara que el saldo a favor del contribuyente _____ por concepto del impuesto al valor agregado relativo al periodo comprendido del _____ al _____ por la cantidad de \$_____ debiera modificarse, asimismo manifiesto que no he efectuado compensación o solicitado la devolución de este saldo con anterioridad a esta declaratoria, ya que de lo contrario se señalarían en ésta, fechas y movimientos efectuados tanto de compensación como de devolución.

Esta declaratoria será ratificada al emitir el dictamen sobre los estados financieros del contribuyente por el ejercicio anual que terminará el _____ en los términos del artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación y demás aplicables.

Así también, manifiesto que como C.P.R. _____ me encuentro afiliado a la agrupación profesional_____.

Atentamente

Atentamente

El Contribuyente o Representante Legal

C.P.
Reg. A.G.A.F.F.

2.11.3 Sociedades mercantiles y otras personas morales.

Las personas mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades cooperativas y otro tipo de personas morales, que en el ejercicio 2009 se encuentren en alguno de los supuestos que se mencionan a continuación, necesariamente deben dictaminar para fines fiscales sus estados financieros del ejercicio 2009. (Artículo 32-A fracción I CFF).

- a) Que en el ejercicio inmediato anterior haya obtenido ingresos acumulables superiores a \$ **34'803,950.00**.
- b) Cuando el monto de los activos en el ejercicio inmediato anterior, para fines del IMPAC, haya sido superior a \$ **69'607,920.00**.
- c) Que en cada uno de los meses del susodicho ejercicio inmediato anterior, se hayan tenido más de trescientos trabajadores.

2.11.4 Personas morales no contribuyentes.

Tomando en consideración los tres elementos citados puede darse el caso de que una persona moral no contribuyente de ISR y que tampoco perciba donativos deducibles de ISR, llegue a estar obligada a dictaminarse por el hecho de llegar a tener más de trescientos trabajadores, pues la disposición fiscal alude de manera general a las personas morales, indistintamente si son o no contribuyentes de ISR.

2.11.5 Actualización de los elementos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 32-A del CFF los montos de los conceptos que se utilizan para definir si se cae en los supuestos que obligan al dictamen fiscal se actualizan anualmente con base en factores derivados del INPC; pero, atendiendo a lo señalado por el artículo 17-A del CFF, en su primer párrafo, dicha actualización se efectúa cuando la inflación, medida desde que se hizo la última actualización rebase un 10%, por lo tanto, como por el periodo noviembre 2008 a noviembre 2009 no se superó esa cifra se toman los mismos valores utilizados para 2008.

Incluso atendiendo a ese procedimiento y tomando en cuenta el crecimiento, que más bien es estabilidad, de la inflación, es viable aventurar que para dictaminar la obligatoriedad del dictamen fiscal en los años 2008 y 2009, se toman los mismos valores que para el año 2009. En tal virtud las cantidades que deben considerarse para determinar la obligatoriedad en el año 2009 y los cuatro ejercicios inmediatos anteriores, son las siguientes (\$ en miles):

EJERCICIO:	2005	2006	2007	2008	2009
DATOS DE:	2004	2005	2006	2007	2008
INGRESOS	\$ 30,470	\$ 30,470	\$ 30,470	\$ 34,803	\$ 34,803
ACTIVOS	60,941	60,941	60,941	69,607	69,607
TRABAJADORES	300	300	300	300	300

Los valores de ingresos y activos que sirven para determinar si alguna persona está obligada al dictamen fiscal, por los últimos cinco años fueron dados a conocer en las siguientes fechas:

Año a dictaminar	D O F en el que se señalan los valores
2005	DOF 12-Mayo-2006
2006	“ “
2007	“ “
2008	DOF 10-Febrero-2009
2009	DOF 28-Diciembre-2009

2.11.6 Empresas o personas de grupo

Para efectos de determinar la obligatoriedad del dictamen fiscal, se considera como una sola persona el conjunto de aquellas que reúnan alguna (es decir, cualquiera de ellas y de ninguna manera la suma de las dos) de las características que se mencionan a continuación y de encontrarse en esa situación, cada una de las personas deben dictaminar sus estados financieros (Art. 32-A-I-CFF):

a) Cuando una misma persona física o moral posea más del 50% de las acciones partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.

Atendiendo a lo antes expuesto puede ocurrir que una persona física sea propietaria de dos o más empresas que, entre sí, pueden no tener relaciones comerciales, pero por el hecho de estar controladas o poseídas por la misma persona, se tienen que sumar los elementos determinantes de la obligación de dictaminarse, y si en su conjunto rebasan los niveles establecidos, todas ellas se dictaminan. Ejemplo, persona física propietaria de más de 50% de las acciones con derecho a voto de las empresas A, B y C, las que en 2003 muestran lo siguiente:

	A	B	C	TOTAL
Ingresos Acumulables (*)	\$ 21,000	\$ 14,000	\$ 27,000	\$ 62,000

Activo base de Impac	(*)	26,000	39,000	18,000	83,000
No, de trabajadores en cada mes		300	300	300	300

(*) Miles

De acuerdo al análisis anterior, de manera individual ninguna de las empresas está en los supuestos de la obligación de dictaminarse, pero dado que la disposición fiscal las conceptúa como una sola entidad para fines de sumar los elementos definitorios, al realizar dicha suma, si se rebasan los ingresos base de la obligatoriedad y consecuentemente deben dictaminarse las tres entidades.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de una o más personas morales, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

Sobre el **concepto control efectivo** se entiende que existe cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, según lo dispone el inciso b) de la fracción I del artículo 32-A del CFF:

- 1.- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora a las controladas.
- 2.- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se concederán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
- 3.- Cuando la controladora o las controladoras tengan una inversión en la sociedad en que trate, de tal magnitud de que hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

De lo antes mencionado se infiere que para situarse en el concepto control efectivo, es necesario que exista una compañía controladora, o una controlada, por lo tanto, si no se da ese hecho no se está en la obligación de dictaminarse fiscalmente, no obstante que se trate de un grupo de empresas con accionistas comunes.

Abundando en el ejemplo, puede suceder que 50% o más del control accionario de dos o más empresas, se ejerza a través de dos personas que son familiares entre sí, y cada una tiene 30% de las acciones con derecho a voto, en este caso, interpretando el alcance que tiene el concepto control efectivo descrito en el párrafo siguiente, no se tiene la obligación de dictaminarse pues no se da el

hecho de que alguna de ellas por sí mismas tengan más del 50% de las acciones, **además de que no se cumple el requisito de que exista una empresa controladora**, o controlada, que exige el propio concepto de control efectivo.

Para definir si existe o no una controladora o una controlada, en el último párrafo de la fracción I del artículo 32 del CFF establece que para efectos fiscales se considera a las que se definen como tales en los artículos 64 (controladoras) y 66 (controladas) de la L I S R vigente a partir del 1º de Enero de 2002.

Controladoras

Las sociedades controladoras que deseen determinar su resultado fiscal consolidado están obligadas a dictaminar fiscalmente sus estados financieros (Art. 65-II LISR). Por disposición fiscal incorporada a partir del 1º enero de 2005 (fracción X DT para 2005, aplicable, ISR) las controladoras deben revelar, en anexo específico, el ISR e IMPAC diferidos desde la fecha en que optaron por la consolidación fiscal y hasta el 31 de diciembre de 2004. A partir del ejercicio 2005 solamente se debe revelar en las notas a los estados financieros el efecto originado en el ejercicio. De no cumplir con esa revelación se considera que existe desconsolidación y, por lo tanto, se enterará el impuesto que corresponda de acuerdo con el procedimiento contenido en el artículo 71 de LISR.

2.11.7 Grupos en los cuales figuran personas físicas o morales que tributan en régimen simplificado.

De acuerdo con lo que se menciona en apartados posteriores, las personas físicas o morales que tributen en el régimen simplificado, y otras no, en este caso, las únicas que se dictaminarán son las que no estén en el régimen simplificado.

Es conveniente precisar que si una entidad del régimen simplificado fiscalmente tiene la figura de controladora o controlada, por disposición expresa en el artículo 79 de la LISR, vigente, no puede tributar en el régimen simplificado. Igualmente, cuando una persona física realiza dos o más actividades empresariales y una de tales actividades está afecta al régimen simplificado, no deben sumarse, para fines de determinar la obligatoriedad, con los mismos elementos que tengan otras empresas del grupo con diferente actividad, o bien que posea una persona física en actividades distintas a la de régimen simplificado, no deben sumarse, pues al exceptuar de la obligación del dictamen a una actividad es como si está no existiera para los fines del dictamen y por tanto, no es sumable lo que no existe.

2.11.8 Fusionadas y escindentes

. Las empresas que se fusionen (fusionante y fusionadas), o escindan (escidente y escindidas); tienen la obligación de hacer dictaminar fiscalmente sus estados

financieros, observando las siguientes disposiciones estipuladas en el artículo 32-A-III, CFF:

a) Tratándose de fusiones, están obligadas al dictamen las empresas que se fusionan, por el ejercicio en que ocurra dicho acto; y la empresa que subsista o que surja con motivo de la fusión se deberá dictaminar, además, por el ejercicio siguiente a aquél en que se lleve a cabo la fusión.

b) En el caso de escisión, están obligadas al dictamen la escidente y la escindida, por el ejercicio en que ocurra la escisión y por el siguiente; aclarándose que en el caso de que desaparezca la escidente, la obligación es únicamente por el ejercicio en que se lleva a cabo la escisión.

Establecimientos permanentes de residentes en el extranjero

El dictamen de los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, obligados u optativos, sólo comprende las obligaciones fiscales que deriven de las actividades que desarrollen dichos establecimientos en el país (Art. 32-A, segundo párrafo, CFF).

2.11.9 Descentralizadas y paraestatales de carácter federal

En el caso de organismos descentralizados, empresas paraestatales y fideicomisos regidos por la Ley Federal de las Entidades Paraestatales de manera específica se les obliga a dictaminarse fiscalmente, indistintamente si caen o no dentro de alguno de los otros supuestos que originan dictaminarse con fines fiscales (Art. 32-A-IV CFF).

Entidades que forman parte de la administración pública estatal o municipal

La fracción IV del artículo 32 – A del CFF, establece que están obligadas al dictamen fiscal las entidades pertenecientes a la administración pública estatal o municipal.

Entidades gubernamentales exceptuadas del dictamen.

Por los años 1998, 1999 y 2001, se exceptuó del dictamen fiscal a los organismos descentralizados y fideicomisos con fines no lucrativos, pertenecientes a las entidades estatales o municipales, siempre y cuando el representante legal de esas entidades hubiera presentado escrito ante la Administración General de Grandes Contribuyentes, manifestando que no tiene fines lucrativos (Regla miscelánea 2.11.13 de RM de cada uno de esos años). En el caso del año 2002 la excepción a dictaminarse está contenida en la regla 2.10.5 RM 2002.

2.11.10 Régimen simplificado

En el caso de las personas morales que tributen en el régimen simplificado que se encuentren en alguno de los supuestos que originan hacer dictaminar sus estados financieros con fines fiscales, debe cumplir con dicha obligación pues el CFF no contiene excepción al respecto. Ahora bien, esta obligación, en mi opinión, se ve confirmada en el contenido del tercer párrafo del artículo 85 de la LISR en vigor, al señalar que si la persona moral dictamina fiscalmente sus estados financieros, los integrantes de ésta ya no lo harán.

2.11.10.1 Sector agropecuario

La regla 2.10.22, de RM 2005 establece que los contribuyentes (entiéndase persona física o moral) del sector agropecuario que durante el ejercicio 2001 tributaron en el régimen simplificado, están exceptuadas del dictamen fiscal por el ejercicio fiscal 2002. Por lo que se refiere al año 2003 no se exceptuó del dictamen fiscal al sector agropecuario; sin embargo, a través del oficio número 325-SAT-IV-A-91539, de fecha 14 de junio de 2004, emitido por el SAT, a través de la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos, se dieron lineamientos para que el dictamen fiscal de los contribuyentes del sector agropecuario se hiciera sobre bases más simples que las de tipo general, y se entregará dicho dictamen a más tardar el 31 de agosto de 2004, plazo que se confirmó en la regla 2.10.21 y para el año 2006 y 2007 en regla miscelánea 2.9.15 fracción VI.

2.11.10.2 Dictamen fiscal para transportistas

A las personas físicas y morales dedicadas al autotransporte de carga federal y local, agrupadas en la Cámara Nacional del Autotransporte de Carga, se les permitió presentar el dictamen fiscal del ejercicio fiscal 2003, siguiendo los lineamientos contenidos en el oficio número 325-SAT-IV-A-91537, de fecha 6 de junio de 2004, expedido por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos de la Administración General Jurídica del SAT; y, en esencia las disposiciones del citado oficio consisten en eximir, a ese tipo de contribuyentes, de la presentación de ciertos anexos, o bien, se les facilitan la forma de elaborar alguno de ellos.

El oficio a que se alude en el párrafo precedente sólo es aplicable para las personas dedicadas al autotransporte de carga (el oficio no lo aclara, pero se entiende que es terrestre) y por lo tanto no aplica a los de autotransporte de pasaje; en consecuencia si este último sector no obtuvo alguna autorización similar, la presentación del dictamen fiscal correspondiente al año 2003 lo debió realizar en los términos establecidos en el formato guía para el régimen simplificado.

Como el propio oficio lo señala, en el último párrafo, los lineamientos aprobados únicamente son para el dictamen fiscal correspondiente al año 2003, de tal manera que si para el año 2004 no se expide por la autoridad fiscal un oficio semejante, el contenido de los anexos al dictamen fiscal de ese año se elaborará conforme a lo que disponga el formato guía del régimen simplificado.

En cuanto a la actuación del contador público que dictaminó a contribuyentes del sector agropecuario o del autotransporte de carga, debió revelar en el informe sobre la revisión fiscal por qué no se presentaron ciertos anexos, o bien las razones por las cuales se hicieron cambios en algunos otros.

Excepción a la obligación de dictaminarse por suspensión de actividades

Además de los casos ya señalados, y de las donatarias que se apunta posteriormente, se exceptúa de la obligación del dictamen fiscal a las personas físicas y morales, que teniendo alguno de los supuestos de obligatoriedad, se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de actividades; salvo que conforme a la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento se continúe pagando dicho gravamen (Art. 32-A, tercer párrafo, CFF y Art. 44-Bis-1 RCFF).

Ejercicio de Liquidación

Tratándose del ejercicio de liquidación, se tiene la obligación de dictaminarlo si en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación se hubiera tenido la obligación de dictaminarse (Art. 32-A, fracción III, segundo párrafo CFF).

Al efecto, supongamos que en el mes de septiembre de 2009, la asamblea de accionistas reunida el día 24 decide iniciar el ejercicio de liquidación, se deberá verificar si el ejercicio inmediato anterior fue de doce meses, que para nuestro caso sería 2008, y si en éste existió la obligación de dictaminarse, la empresa deberá, dictaminar el ejercicio irregular comprendido del 1º de enero al 24 de Septiembre de 2009, así como el ejercicio que comprenda el periodo de liquidación, el cual puede durar más de doce meses.

Por otra parte, es factible que el periodo de liquidación sea mayor a doce meses, y la administración de la entidad deseara efectuar cortes convencionales para efecto de preparar información financiera y quisiera dictaminarla con propósitos fiscales, en mi opinión, podrá hacerlo, pero tendría el carácter optativo, toda vez que el ejercicio obligatorio sería para todo el lapso que abarque la liquidación.

2.11.11 Personas Físicas.

En cuanto a las persona físicas el artículo 32 – A del CFF, en el primer párrafo, indica que éstas sólo están obligadas a dictaminarse por los ingresos que

correspondan a sus actividades empresariales, siempre y cuando se encuentren en algunos de los supuestos que obligan al dictamen fiscal.

Para confirmar el hecho de que el dictamen fiscal de las personas físicas sólo es por los ingresos y deducciones que provengan de actividades empresariales, el SAT, como parte de los **Criterios Normativos** en materia tributaria que difundió en el oficio número 325 – SAT – A – 31123, de fecha 14 de Septiembre de 2001, incluyó el identificado como 1/2001/CFF en el que se indica:

“Dictamen de contador público registrado. Devolución de dictámenes de estados financieros presentados por personas físicas que no realicen actividades empresariales”.

Cuando las personas físicas que perciban ingresos distintos a las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y que no se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros, ni están en posibilidad de ejercer tal opción, de conformidad con lo previsto en el artículo 16 del CFF y que no se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros, ni están en posibilidad de ejercer tal opción, de conformidad con lo previsto el Artículo 32 – A del citado ordenamiento, presenten los avisos y dictámenes de los estados financieros de contador público registrado, las autoridades fiscales devolverán dictámenes y avisos, por lo que los mismos no surtirán efecto jurídico alguno (Regla 2.10.27 RM 2007).

La devolución deberá efectuarse al contribuyente mediante oficio marcando copia al contador público registrado”

El hecho de el SAT haya emitido ese criterio sin duda obedece a que la autoridad fiscal ha recibido dictámenes fiscales emitidos sobre ingresos y deducciones obtenidos por personas físicas de actividades distintas a las de tipo empresarial; y resulta extraño que algún contador público acepte suscribir ese tipo de informes, ya que el propio CFF siempre ha sido muy claro al respecto.

Aunado a lo expuesto en los párrafos procedentes, considero apropiado precisar que si una persona física es accionista en más del 51% de las acciones de un grupo de empresas, ya sea en forma directa o a través de una empresa, no tendrá la obligación de dictaminarse en su carácter de accionistas, pero el grupo de empresas, si cae en los supuestos de obligatoriedad, si estarán obligadas a dictaminarse.

Consideraciones respecto del dictamen de la persona física

En relación con el dictamen sobre la posición financiera de una persona física, tanto las Normas y Procedimientos de Auditoría como el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, prevén la posibilidad de que se emita este tipo de informe

y de manera sucinta los lineamientos que para ello se establecen son los siguientes:

a) El boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, párrafo 116, presupone que cuando se trata de la auditoría y dictamen de los estados financieros de un negocio de una persona física como una entidad perfectamente separada de su propietario, o los estados financieros del patrimonio de una persona física y en ambos casos dichos estados financieros emanan de registros contables completos y existe un sistema adecuado de control interno, le son aplicables todos los pronunciamientos normativos de este boletín.

b) El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, hace la aclaración al respecto del dictamen para una sociedad mercantil, es en el anexo que se refiere a la **relación de contribuciones** a cargo del contribuyente, pues indica que **tratándose de personas físicas, nos señala el artículo 66 primer párrafo del RCFF, lo siguiente: “Para los efectos del artículo 32-A del Código, los avisos o escritos libres para optar por dictaminar estados financieros y los dictámenes de estados financieros formulados por un contador público registrado, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno”.**

Respecto de las personas físicas, es conveniente que en el texto del dictamen se indique que la revisión comprendió sólo las operaciones relativas a su actividad empresarial y, que por lo tanto, no se revisaron los ingresos que la persona hubiera obtenido por otras actividades y estén manifestados en su declaración anual.

Revelación en el informe fiscal

En consideración de lo anterior, en el informe sobre la revisión de la situación fiscal de la persona, se debe mencionar de manera muy clara **que la verificación fiscal únicamente se refirió al negocio de tipo empresarial** por el que específicamente se solicitó la auditoría y consecuentemente, la revisión no comprendió los demás ingresos manifestados por la persona en su declaración anual de impuestos.

Personas que reciben donativos

También están obligadas a dictaminar para fines fiscales sus estados financieros las personas que tengan autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, precisándose que, en este caso, el dictamen se presentará en forma simplificada (Art. 32-A, fracción II, CFF), y para ello se deberá utilizar el formato, guía contenido en el Anexo 16, apartado II de la RM, publicada en el DOF del 29-IV-2009.

Opción para entregar dictamen cuando hay varios establecimientos en el país

Con el propósito de facilitar la elaboración y presentación del dictamen fiscal de una donataria que tenga, por lo menos, un establecimiento en cada uno de los estados del país (lo cual significa que si sólo tiene un establecimiento en, digamos quince estados del país, no les aplica la opción), puede optar por presentar el dictamen fiscal siguiendo cualquiera de las siguientes modalidades:

- a) Presentar un solo dictamen simplificado el que incluirá la información de todos sus establecimientos.
- b) Presentar un dictamen simplificado por cada uno de sus establecimientos.
- c) Presentar un dictamen simplificado por cada Entidad Federativa, el cual incluirá la información de todos los establecimientos ubicados en las mismas.

Indistintamente de la opción que se elija, tanto los responsables de la administración como los auditores, o el auditor principal (designación contenida en el boletín 4030, Normas de Auditoría) deben cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos los establecimientos.

Sanción por no cumplir con la obligación de dictaminarse

Se considera como infracción relacionada con asuntos contables al hecho de que teniendo la obligación de hacerlo, las personas no dictaminen para fines fiscales sus estados financieros (Art. 83 – X CFF); y el monto de la sanción por no entregar estados financieros dictaminados, a partir del 1ro. de Enero de 2009 fluctúa de \$ 9,790.00 a \$ 97,930.00, y además, para las donatarias se les prohibirá recibir donativos (Art. 84 – IX CFF). Dichos importes se actualizan hasta que la inflación exceda del 10% medida a partir del mes de enero de 2004 (Art. 17-A del CFF).

Multa por presentación extemporánea del dictamen.

Por otro lado, si el contribuyente presenta de forma extemporánea el dictamen fiscal, el propio artículo 83 – X del CFF, indica que se impondrá una multa equivalente al importe establecido por no presentar dictamen.

Respecto de la multa por el asunto antes referidos, debe tenerse presente que atendiendo a lo estipulado en los artículos 73, primer párrafo y 83, primer párrafo del CFF, tal sanción sólo procede cuando la autoridad detecta en el ejercicio de sus facultades de comprobación que el contribuyente no ha presentado los estados financieros dictaminados.

Los voluntarios no tienen multa

Por lo que hace a las personas que no estando obligadas a dictaminarse, presenta el informe respectivo y por alguna razón no entreguen el informe correspondiente, el CFF no contempla ninguna sanción económica, en consecuencia, no es procedente se pretenda imponer multa alguna.

Adicionalmente si la persona que voluntariamente desea dictaminarse, presenta el informe respectivo con posterioridad al plazo permitido en el artículo 49 del CFF, el propio artículo, en su último párrafo estipula que a dicho informe no se le da ningún tipo de validez legal.

2.11.12 Sanción adicional a donatarias

Además de la multa que pueden tener por no presentar el dictamen fiscal respectivos, las donatarias que expidan los recibos de donativos a que están obligadas y no cumplan con lo dispuesto en el artículo 31 fracción I de la LISR, se les impondrá una sanción económica, la que a partir del 1ro. de Enero de 2004 varía de \$ 610.00 a \$ 10,160.00. Aunado a esa multa a la donataria, se le retira la autorización para recibir donativos (Art. 83 – XI y 84 – X; CFF).

2.12.13 Prerrogativas que tienen las personas que se dictaminan fiscalmente

Las personas físicas y morales que dictaminan fiscalmente sus estados financieros, ya sea por estar obligadas a ello, o bien porque de manera voluntaria opta por hacerlo, tienen las siguientes prerrogativas:

- 1.- Las autoridades fiscales deben concluir de manera anticipada las visitas de auditoría ordenadas cuando se trate de contribuyentes obligados al dictamen fiscal o cuando el contribuyente haya presentado aviso para dictaminarse, según lo establece el artículo 47 del CFF. Sin embargo, en el propio artículo se señalan los casos por los cuales, aun estando dictaminado no se suspende de manera anticipada una visita fiscal.
- 2.- Obligación de la autoridad fiscal de respetar el procedimiento de revisión secuencial del dictamen fiscal (Art. 52-A del CFF).
- 3.- Devolución del ISR, IVA o IMPAC a favor y de otros impuestos federales, en plazo no mayor a 25 días hábiles (Art. 22; quinto párrafo del CFF)
- 4.- Se les libera de la presentación de la declaración anual de impuestos en la forma tradicional para hacerlo de manera simplificada (Art. 52, último párrafo del CFF). Los datos relativos a los impuestos correspondientes a dicha declaración se presentan a través del dictamen (regla 2.17.3 RM).

5.- En materia de declaraciones complementarias de impuestos, las personas con dictamen fiscal podrán presentar una declaración anual adicional a las tres que como máximo se le permite al contribuyente, en la cual se corrijan situaciones derivadas de la auditoría que se le haya practicado (Art. 32-III-CFF).

6.- A partir del año 2005 se permite a los dictaminadores (obligados y optativos) considerar para efectos de sus pagos provisionales de impuestos los ingresos mensuales en periodos diferentes al mes de calendario. Una vez ejercida la opción ésta debe utilizarse durante cinco años (Art. 32-A, último párrafo, en vigor a partir del 1º - I – 2005, disposición transitoria IX).

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

8.- Microfilmear o grabar en discos ópticos u otro medio electrónico la contabilidad (Art. 30, quinto párrafo del CFF).

TEMA 3

NORMAS, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

3.1 NORMAS DE AUDITORÍA (Boletines 1010 y 2010)

Concepto

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Clasificación

Las normas de auditoría se clasifican en: Normas personales, normas relativas al trabajo y normas relativas al dictamen.

3.1.1 Normas Personales

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- 2.- Cuidado y diligencia profesional.
- 3.- Independencia mental.

3.1.1.1 Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culmina con la obtención del Título de Contador Público, debe completarse con su aplicación práctica, bajo la dirección de auditores experimentados durante un período razonable.

El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución a esos problemas.

3.1.1.2 Cuidado y Diligencia Profesional

El auditor debe desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad.

El auditor como todo profesional no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio.

3.1.1.3 Independencia mental

El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que puedan esperarse que influya sobre su objeto y que por consiguiente reduzca la independencia mental o aquellos casos en que las circunstancias pueden establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

El Código de ética profesional define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional.

3.1.2 Normas de Trabajo (Boletín 3040)

- 1.- Planeación y supervisión.
- 2.- Evaluación del control interno.
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

3.1.2.1 Planeación y supervisión

Considerando que la auditoría como trabajo profesional tiene como objetivo el suministrar los elementos de juicio suficientes y competentes para que el auditor pueda emitir su opinión, es necesario planear la aplicación de las técnicas de auditoría, elaborando los programas de trabajo que aprovechen las experiencias generales y al mismo tiempo se elaboren aquellos que se adapten a las características de cada empresa.

Como no es posible que el auditor realice todo el trabajo, puede descargar sus funciones en sus ayudantes, pero no así la responsabilidad personal e indeclinable que le corresponde como profesional.

3.1.2.2 **Evaluación del control interno**

Como segunda norma relativa al trabajo y derivada de las condiciones particulares de cada una de las empresas, es necesario llevar a cabo un estudio y evaluación del sistema del control interno. Uno de los métodos para lograr ésta evaluación es contestando un cuestionario de control interno obteniendo información de los funcionarios de la negociación.

La información obtenida deberá comprobarse revisando un número determinado de operaciones y así establecer las eficiencias y deficiencias del sistema de control interno.

3.1.2.3 **Obtención de evidencia suficiente y competente**

Como tercera norma se establece que el auditor debe obtener evidencia comprobatoria, es decir, elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios contables empleados y en general las pruebas o elementos concretos de los que se pueda basar su opinión.

Esa evidencia comprobatoria debe ser obtenida, cumpliendo con los siguientes requisitos:

- 1.- Que sea suficiente
- 2.- Que sea competente

Se dice que la evidencia es suficiente, cuando por el número de pruebas que se hayan realizado puede adquirirse lo que se denomina certeza moral.

Podemos señalar que hay certeza moral cuando el auditor con responsabilidad profesional puede emitir una opinión de manera objetiva.

La evidencia comprobatoria debe ser competente, es decir, referirse a hechos o circunstancias que realmente tengan importancia en relación a lo examinado, por lo cual el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

3.1.3 Normas Relativas a la información y del dictamen.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas relativas a la información y del dictamen.

3.1.3.1 Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

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

3.1.3.2 Bases de opinión sobre los estados financieros.

El auditor, al opinar sobre los estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con postulados básicos;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

3.2 TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para obtener la información y comprobación necesaria, para emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

1. Estudio General
2. Análisis
3. Inspección
4. Confirmación
5. Investigación
6. Certificaciones ó Declaraciones
7. Observación
8. Cálculo

3.2.1 Estudio general

Es la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los elementos importantes de ambos, con el objeto de determinar cuales son las partes significativas o extraordinarias, que merecen atención especial. Esta técnica puede ser formal o informal.

Se aplica formalmente cuando se le antecede de ciertos elementos técnicos como son estados comparativos, estados de porcentajes integrales, tendencias, razones financieras, etc.

Se aplica informalmente cuando se basa en la lectura de estados financieros, cuentas, documentos, etc.

3.2.2 Análisis

Está técnica consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas significativas; generalmente el análisis de saldos se aplican a las cuentas de balance y el análisis de movimientos a las cuentas de resultados, aunque en algunos casos se aplica el análisis de movimientos a las cuentas de balance.

3.2.3 Inspección

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo, de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros por ejemplo: Comprobar la existencia física de la maquinaria, del equipo de reparto, de las acciones, de las escrituras, de las facturas, etc.

3.2.4 Confirmación

Es la técnica que consiste en cerciorarse de la autenticidad de los activos, pasivos, operaciones mediante el dicho generalmente por escrito de una persona independiente a la persona examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de las operaciones y por tanto de informar de una manera válida sobre ella, por ejemplo: Clientes, Deudores Diversos, Bancos, Proveedores, Acreedores Diversos, etc.

La confirmación puede ser positiva ó negativa, directa ó indirecta.

La confirmación es positiva cuando se pide al confirmante que conteste el auditor tanto si está de acuerdo como en el caso de no estar de acuerdo con los datos de la empresa.

La confirmación es negativa cuando se pide al confirmante que conteste al auditor solamente en el caso de no estar conforme con los datos de la empresa y se le pide que la confronte con su propio dato. (Cuentas de saldo deudor).

La confirmación es indirecta cuando no se proporciona ningún dato y se solicita que el confirmante lo proporcione conforme a sus propias fuentes de información. (Cuentas de saldo acreedor).

3.2.5 Investigación

Es la técnica que consiste en la información con los funcionarios y empleados de la empresa.

3.2.6 Certificaciones y declaraciones

Cuando la investigación produce ciertos resultados que es necesario asentar por escrito con la firma de los funcionarios y empleados de la propia empresa, es cuando se aplica la técnica de las Certificaciones ó Declaraciones.

3.2.7 Observación

Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciorará de ciertos hechos y circunstancias, principalmente a las relativas de la forma cómo se realizan las operaciones, dándose cuenta personalmente. (Es requisito indispensable que el auditor observe la toma de inventarios.)

3.2.8 Cálculo

El auditor debe cerciorarse de la corrección numérica de ciertas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

C U E N T A S:

TÉCNICAS QUE SE APLICAN:

ACTIVO CIRCULANTE:

Caja	Investigación, Cálculo, inspección, análisis.
Bancos	Análisis, Confirmación, investigación, cálculo.
Cuentas por Cobrar	Análisis, inspección, investigación, confirmación, Cálculo, certificaciones, ó declaraciones.
INVENTARIOS	Análisis, inspección, observación, investigación, Cálculo, certificación ó declaración.
ACTIVO FIJO:	Análisis, inspección, cálculo, confirmación, Investigación, certificación ó declaraciones.
ACTIVO DIFERIDO:	Análisis, inspección, investigación, observación, Cálculo, Certificaciones ó Declaraciones.

PASIVO

PASIVO CIRCULANTE:

Proveedores Documentos por pagar Acreedores Diversos Impuestos por Pagar	} Cuentas por Pagar	Análisis, Inspección, confirmación, cálculo, investigación, confirmación declaración.
---	------------------------	---

PASIVO FIJO:

Hipotecas por pagar

Análisis, inspección, confirmación cálculo,
Investigación, certificaciones ó declaraciones.**PASIVO DIFERIDO:**

Rentas cobradas por anticipado

Análisis, inspección, cálculo, confirmación,
Investigación, certificaciones ó declaraciones.**CAPITAL CONTABLE:**

Capital Social

Certificaciones o declaraciones.

Análisis, inspección, investigación, cálculo,

3.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. (BOLETIN 5010)

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

3.3.1 Naturaleza de los procedimientos de auditoría.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicar su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva y profesional.

3.3.2 Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

Dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra

representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

3.3.3 Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

TEMA 4

PAPELES DE TRABAJO

4.1 Introducción

La evidencia original se obtiene de las formas y comprobantes; para determinar la validez de una conclusión en un trabajo de auditoría, el auditor debe de obtener la suficiente evidencia que a su juicio cree conveniente expresar su opinión acerca de la auditoría. Es posible que la evidencia se encuentre desde el inicio de la auditoría; podrá ser obtenida durante el desarrollo de la misma y también puede ser el resultado de una deducción lógica.

Según el autor John W. Cook (pp. 276 y 277), nos habla al respecto de que la evidencia debe de reunir ciertas características para que se considere competente.

Para que los datos y la información sean considerados competentes como evidencia de auditoría deben tener varias características, que son las siguientes:

- Relevancia
- Autenticidad
- Verificabilidad
- Neutralidad

Relevancia

La relevancia es la característica de que la información tiene una relación lógica con la decisión a tomar. La evidencia es relevante cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a objetivos específicos de auditoría.- Por ejemplo; una factura cancelada es información relevante en cuanto al costo de una partida del inventario, pero la factura nos cumple con el criterio de relevancia si el objetivo de la auditoría es comprobar la existencia actual del inventario. Por lo tanto, el artículo del inventario de que se trata puede ser vendido o destruido en fecha anterior a la recepción y al pago de la factura. La evidencia cumple con el criterio de relevancia si conduce a la aceptación o rechazo de las declaraciones de la administración.

Autenticidad

La autenticidad de la evidencia es el requisito a que el asunto representa realmente lo que se supone que es. La evidencia es autentica cuando es verdadera en todas sus características.- Por ejemplo: la inversión de capital está representada por la evidencia auténtica bajo la forma de un certificado de acciones, extendido a nombre de la compañía y firmado por los funcionarios emisores apropiados.

Verificabilidad

Es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones en circunstancias iguales o similares. Si diferentes auditores llegaron a distintas conclusiones examinando el mismo asunto, faltaría el requisito de la verificabilidad. Es de esperarse que haya ligeras diferencias en las conclusiones cuando se trata de dos auditores diferentes pero la variación no debe ser importante para que la evidencia sea comprobable. Por ejemplo, no debe haber diferencia alguna en las conclusiones a que lleguen dos auditores cuando cuenten por separado los fondos.

Neutralidad

La neutralidad de la evidencia es el requisito respecto a que esté libre de prejuicios. Para que sea neutral la evidencia debe presentar el acontecimiento de modo tal real como sea posible sin interpretar con parcialidad de manera que influya sobre las decisiones en alguna dirección en particular. Por ejemplo, la omisión de ciertos pasivos contingentes alteraría los estados financieros a favor de la compañía en lugar del banco si se usaron los estados como apoyo para una solicitud de préstamo.

4.2 Concepto

Papeles de Trabajo.- Reciben este nombre, aquellos documentos en los que el auditor hace constar los procedimientos de auditoría y los resultados de los mismos, que se aplican con el fin de determinar la razonabilidad de los estados financieros.

4.3 Objetivo

El objetivo que se persigue en una auditoría en su elaboración, es que éstos sirvan como base para conclusiones de auditoría.

Constituyen una constancia de trabajo de lo que el auditor juzgó plasmar y que era necesario llevar a cabo, la forma como se realizó el trabajo, y las conclusiones de auditoría a que se llegó.

La información contenida en los papeles de trabajo servirá como constancia de haber cumplido con las normas de auditoría, además de indicar los procedimientos seguidos. Como elementos de prueba tienen un valor defensivo de la responsabilidad profesional del auditor. Constituyen al mismo tiempo las fuentes de información necesarias para la elaboración de los informes, reportes y programas de reorganización de las empresas.

4.4 ¿Para qué elabora u obtiene cédulas y documentos el auditor?

- a) Fundamentar su opinión con respecto a los estados financieros.
- b) Servir de fuente de información posterior a las autoridades fiscales, judiciales, o a otro contador.
- c) Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profesional.
- d) Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

4.5 Clasificación y división del contenido

Los papeles de trabajo se clasifican por su contenido en principales y secundarios.

Por el tipo de información se clasifican en sumarios y analíticos, y por su forma de archivar se clasifican en permanentes y transitorios, o del año en curso.

Los papeles de trabajo principales son aquellos que presentan la aplicación de los procedimientos de auditoría utilizados en la revisión de una cuenta o de una partida.

Los papeles trabajo secundarios o analíticos, tenemos las agendas y notas de auditoría en donde se consignará los trabajos por realizarse y observaciones determinadas en la revisión.

Los papeles de trabajo sumarios, como su nombre lo indica presentará el resumen de los datos de una cuenta del balance o de estado de resultados, por ejemplo; cédulas sumarias de Caja, Bancos, Cuentas por Cobrar, Ventas, Gastos de venta, etc.

El contenido de un papel de trabajo lo podemos dividir en: Encabezado, Contenido y Calce.

El encabezado en general, deberá contener los siguientes elementos:

1. Nombre de la empresa
2. Nombre de la cuenta
3. Nombre de la subcuenta
4. Índice
5. Fecha de balance
6. Fecha de inicio de la cédula
7. Fecha de terminación de la cédula
8. Iniciales de quien formuló la cédula y quien la supervisó
9. Descripción del procedimiento.

El contenido de la cédula contendrá todos los datos necesarios sobre el procedimiento que se está aplicando.

El calce de la cédula comprende: las notas aclaratorias, la fuente, marcas y claves.

4.6 Índices

4.6.1 La indexación

Es el hecho de asignar índices o claves de identificación que permita localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legajo de auditoría.

4.6.2 Ventajas de la indexación

1. Simplifica la localización, dentro de los papeles de trabajo de una cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría o en proceso de auditarse;
2. Simplifica la localización de evidencias que soportan el informe de auditoría;

3. Simplifica la revisión del avance de auditoría ya que constituyen un medio de ordenación de los papeles de trabajo.

4. Ayuda al control de la auditoría, ya que al asignarse un lugar y clave específica para cada cédula se elimina el riesgo relativo de una eventual duplicidad de trabajo;

5. Facilita la secuencia entre auditorías, ya que por lo general trabajos similares se localizarán con el mismo índice;

6. Facilita la elaboración del informe.

4.6.3 Sistemas de índices

Los sistemas de índices más utilizados en la auditoría son:

- Sistema numérico
- Sistema alfabético
- Sistema alfanuméricos

A continuación se ejemplifica los sistemas de índices:

CONCEPTO	Numérico		Alfabético
Alfanumérico			
Cuentas de Balance:			
Activo:			
Caja	1	A	A1
Bancos	2	B	B2
Almacén	1	C	A1
Documentos por cobrar	4	D	D4
Edificios	5	E	E5
Gastos de instalación	6	F	F6
Pasivo			
Proveedores	7	AA	AA7
Documentos por pagar	8	BB	BB8
Hipotecas por pagar	9	CC	CC9
Intereses cobrados por anticipado	10	DD	DD10
Capital Contable			
Reserva Legal	11	EE	EE11
Reserva de reinversión	13	GG	GG13
Resultados de ejercicios anteriores	14	HH	HH14

4.6.4 Marcas de auditoría en los papeles de trabajo

4.6.4.1 Las marcas

Son símbolos convencionales que se efectúan en los papeles de trabajo, para demostrar un trabajo específico realizado en la revisión y verificación de una partida.

4.6.4.2 Las claves

Generalmente se representan con letras del alfabeto, números, para formular notas aclaratorias al calce del papel del trabajo.






4.6.4.3 Índices cruzados

Son de gran importancia porque representan los elementos que van a unir o enlazar los diferentes procedimientos de auditoría aplicados a partidas relacionadas.

En los papeles de trabajo, las marcas, claves y los índices; siempre se deberán de anotar en color rojo. De esto damos a conocer algunas marcas e índices más utilizados, haciendo la aclaración que no existen formas estandarizadas para estos datos, pero por lo regular en la mayoría de los despachos de auditoría, utilizan las siguientes marcas e índices:

MARCA

SIGNIFICADO

	Sumas y restas verificadas
	Sumas cuadradas
	Verificado contra libro mayor
	Verificado contra comprobante
	Verificado contra pólizas



Verificado contra registros auxiliares



Cálculos verificados



Verificado contra declaración anual del I.S.R.



Verificado físicamente



Cifra a no considerar en suma



Punto pendiente, por aclarar, investigar o localizar.

INDICES

BG

Balance General

ER

Estado de Resultados

BC

Balanza

de

Comprobación

HTA

Hoja de Trabajo Activo

HTP

Hoja de Trabajo Pasivo

HTC

Hoja de Trabajo

4.7 Principios en la elaboración de los papeles de trabajo

Destreza y experiencia son cualidades necesarias en la elaboración correcta de papeles de trabajo. En la preparación de papeles de trabajo, si un auditor se adhiere a todos los principios de auditoría, y luego somete sus papeles de trabajo a otro auditor y si este último está capacitado para rendir un informe de auditoría los papeles de trabajo han cumplido con todos los requisitos de una buena preparación.

Los principios sobre los que descansa la elaboración de los papeles de trabajo por parte de un auditor pueden mencionarse a continuación:

1. Deberán ser elaborados correctamente, si se considera el punto de vista de que incluyan todos los datos e información pertinente.

2. Todos los datos que se consideren irrelevantes (poca importancia relativa), se deberán excluir.
3. Deberá incluirse toda aquella información que ampara cualquier concepto que se incluya en el informe.
4. Deberá incluirse toda aquella información que pudiera ser utilizada en el futuro.
5. Se deberá incluir en los papeles de trabajo toda aquella información que sea necesaria para amparar la corrección de los registros y transacciones.
6. Todos los papeles de trabajo se deberán elaborar con la mayor limpieza posible y deberán ser correctos, matemáticamente hablando.
7. Para cuando llegue la fecha de terminación de la auditoría, los papeles de trabajo deberán estar concluidos y listos para archivarlos.
8. Todos los papeles de trabajo deberán contener la fecha en que se elaboraron y contendrán además una codificación que los identifique.
9. Cada cédula de auditoría deberá contener un título que aclare concretamente el tipo de trabajo realizado y que se detalla en el contenido de la cédula.
10. Las “Sugerencias para el próximo año”, son de mayor valor que las sugerencias o comentarios sobre lo ocurrido el año anterior.

Durante el desarrollo de una auditoría, todos los papeles de trabajo deberán ser protegidos, controlados y luego archivados. La responsabilidad relacionada con la elaboración de cada uno de los papeles de trabajo recaerá en el personal que haya intervenido en la auditoría.

Para poder identificar la responsabilidad en cuanto a la elaboración, a medida que se termina cada cédula de auditoría, debe ser firmada por la persona que elaboró, indicando además la fecha en que se concluyó. De igual forma el supervisor, auditor en jefe o socio quien revise dicha cédula de auditoría, la firmará y anotará en ella la fecha en que la revisó.

PRÁCTICAS

PRÁCTICA No. 1

La Sociedad "Trampas Especiales, S. A," obtuvo los siguientes ingresos durante el año de 2__ _:

ENERO	\$
100,000.00	
FEBRERO	50,000.00
MARZO	
75,000.00	
ABRIL	
20,000.00	
MAYO	
200,000.00	
JUNIO	300,000.00
JULIO	600,000.00
AGOSTO	
20,000.00	
SEPTIEMBRE	
10,000.00	
OCTUBRE	
700,000.00	

NOVIEMBRE

800,000.00

DICIEMBRE

900,000.00

TOTAL

\$ 3,775,000.00

Período de revisión: 01-01-2 _ _ _ al 31-12 -2 _ _ _

Personal que interviene en la revisión:

Juana Santiago L. (Ayudante)
Rafael López Martínez (Supervisor)
Fernando Martínez (Auditor)

Fecha de Inicio:

Fecha de término:

La fuente: Papeles de trabajo que se indican.

Nota aclaratoria: Es necesario aplicar los índices.

Nota adicional: En el mes de Diciembre existió una diferencia menor del 3% a cargo del contribuyente.

Se pide:

1. Elaborar
cédula sumaria de ingresos.
2. Identificar los
elementos formales de la cédula, encerrándolos con una llave.
3. Asentar todos
los datos necesarios para su correcta elaboración.

PRÁCTICA No. 2

Con los siguientes datos elabore un arqueo del Fondo Fijo de Almacén que asciende un importe de \$ 1,000.00, correspondiente, al rubro de “Caja y Bancos.”

Dicho arqueo se llevo a cabo el día 31 de Diciembre del año 200_, el ejercicio que se audita es del 1ro. de Enero al 31 de Diciembre del 200_.

Nombre del auditado: Los Optimistas, S. A. de C. V.

El almacenista presentó tres billetes de \$ 100.00, cuatro billetes de \$ 50.00, diez billetes de \$ 20.00, cinco monedas de \$ 10.00, veinte monedas de \$ 5.00, veinte monedas de \$1.00, y un vale provisional del chofer del camión señor Mario González por \$ 130.00 de fecha 15 de Octubre del 200_, para retiros de la aduana (Este vale es permanente).

PRÁCTICA No. 3

Con los siguientes datos elabore un arqueo de Otros Fondos de Caja, que asciende a un importe de \$ 1,350.00 correspondiente al rubro de "Caja y Bancos ". Dicho arqueo se llevó a cabo el 27 de Diciembre del año 200_, el ejercicio que se audita es del 1ro. de Enero al 31 de Diciembre del 200_.

El nombre del auditado es: Los Atrevidos, S. A. de C. V.

El cajero presentó los siguientes fondos:

Un billete de \$ 500.00, cuatro billetes de \$ 100.00, cuatro billetes de \$ 50.00, veinte monedas de \$ 10.00, y diez monedas de \$ 5.00, por concepto de sueldos pendientes de pago en la nómina del 15 de Diciembre, que corresponden al Sr. Julio Sánchez, agente vendedor \$ 1,000.00 y el Sr. Antonio Benavides, ausentes por enfermedad \$ 350.00.

PRÁCTICA No. 4

Con los siguientes datos elabore el arqueo de ingresos pendientes de depósito de las ventas de mostrador de fecha 26 de Diciembre de 200_.

Auditado: El cardenal, S.A. de C.V.

Ejercicio de Auditar: Del 1ro. de Enero al 31 Diciembre de 200_.

El responsable de ventas entrega al auditor para que practique su arqueo, lo siguiente:

8 Billetes de \$ 500.00, 8 Billetes de \$ 100.00, 15 Billetes de \$ 50.00, 18 Billetes de \$ 20.00, 6 monedas de \$ 10.00, 25 monedas de \$ 5.00, 63 monedas de \$ 1.00, moneda fraccionaria \$ 3.75, Cheque 275498 de fecha 26 – Dic. A cargo de BBVA Bancomer por \$ 1,472.00, Cheque 414332 a cargo del Banco Banorte por \$ 685.00 de fecha 26 - Diciembre y Cheque 84132 de fecha 26- Diciembre a cargo de Banamex por \$ 426.25, todos los cheques están expedidos a favor de la compañía.

El importe de los ingresos pendientes de depósito asciende a \$ 8,750.00.

PRÁCTICA No. 5

La empresa los Optimistas, S.A. de C.V., lo contrata como auditor para elaborar el dictamen fiscal por el ejercicio de 200_; actualmente revisa el rubro de gastos generales, usted como auditor realizó sus pruebas selectivas y analizó los comprobantes de las subcuentas que más adelante se mencionan:

Integración de la cuenta de gastos generales:

5300	GASTOS GENERALES		
IMPORTE			
0001	SUELDOS Y SALARIOS		\$ 20,000.00
0002	5% INFONAVIT		1,003.00
0003	2% SAR		401.00
0004	PAPELERÍA Y ÚTILES DE ESC.		6,350.00
0005	MANT. DE EQ. DE REPARTO		13,500.00
0006	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES		18,540.00
0007	TELÉFONO		2,300.00
0008	PASAJES		<u>550.00</u>
	TOTAL		<u>\$ 62,644.00</u>

Integración mensual según empresa de las subcuentas revisadas:

Mantenimiento de equipo de reparto:

E-\$1,040.00, F-\$1,800.00, M-\$500.00, A-\$900.00, M-\$1,550.00, J-\$1,200.00, J-\$740.00, A-\$2,400.00, S-\$900.00, O-\$600.00, N-\$800.00, D-\$1,070.00.

Combustibles y lubricantes:

E-\$1,500.00, F-\$1,250.00, M-\$1,350.00, A-\$2,290.00, M-\$1,400.00, J-\$1,400.00, J-\$1000.00, A-\$1,800.00, S-\$1,700.00, O-\$1,000.00, N-\$1,000.00, D-\$2,850.00.

_Al revisar las subcuentas anteriores, usted detectó comprobantes que no reunían requisitos fiscales como se detalla:

P.E. N O M B R E	COMPROBANTE NUMERO FECHA	IMPORTE	IVA	OBSERVACIONES
------------------	-----------------------------	---------	-----	---------------

MANT. DE EQ. DE REPARTO:

04 07-02-0_ Inventar	675 07-02-0_	\$ 440.00	\$ _ _ _	Sin IVA
30 15-02-0_ Inventar	711 15-02-0_	\$ 250.00	\$ 37.50	Sin R.F.C.
80 21-05-0_ No Tiene	1238 21-05-0_	\$ 245.00	\$ 36.75	Sin Nombre

COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES:

58 20-03-0_ Inventar	S/N 19-03-0_	\$ 350.00	\$ 52.50	Sin Folio
62 29-04-0_ _ _ _ _	_ _ _ _ _	\$ 200.00	\$ _ _ _	S/Comprobante
15 02-12-0_ Inventar	S/N 02-12-0_	\$ 300.00	\$ 45.00	S/Folio y R.F.C.

Se pide: Elaborar los papeles de trabajo necesarios para reflejar las diferencias según auditoría.

PRÁCTICA No. 6

La empresa el Águila, S.A., obtiene ingresos por venta de acumuladores; se está practicando auditoría por el ejercicio de 2_ _ _ y se revisa actualmente el rubro de ventas. Usted como auditor, realizó su prueba selectiva y analizó los comprobantes de los meses de Febrero, Agosto, y Diciembre de 2 _ _ _ , como a continuación se detallan:

<u>FACTURA</u>	<u>C L I E N T E</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>I.V.A.</u>
<u>No.</u>	<u>Fecha</u>		

4430	02-02	Juárez Martínez Alicia	\$ 14,300.00	\$ 2,145.00
4431	08-02	Bancomer, S.A.	16,200.00	2,430.00
5463	03-08	Mora Domínguez Javier	10,000.00	1,500.00
5464	07-08	Moguel Anzueto Mercedes	15,000.00	2,250.00
6001	02-12	Juárez Martínez Alicia	27,000.00	4,050.00
6002	08-12	Mora Domínguez Javier	35,000.00	5,250.00
4432	17-02	Acero López Guadalupe	21,800.00	3,270.00
4433	25-02	Gutiérrez López Esthela	13,900.00	2,085.00
5465	11-08	Solís Nieto Alicia	18,000.00	2,700.00
5466	16-08	Ojeda Fernández Antonio	13,000.00	1,950.00
6003	11-12	Acero López Guadalupe	80,000.00	12,000.00
6004	15-12	Gutiérrez López Esthela	43,000.00	6,450.00
4434	27-02	Suárez Fernández Alfredo	12,450.00	1,867.50
5467	22-08	Ortíz Muñoz Alfredo	27,000.00	4,050.00
5468	27-08	Molina Anzures Gustavo	35,000.00	5,250.00
5469	31-08	Osorio López María Edith	21,000.00	3,150.00
6005	19-12	Suárez Fernández Antonio	15,000.00	2,250.00
6006	24-12	Ojeda Fernández Antonio	45,000.00	6,750.00
6007	28-12	Ortíz Muñoz Alfredo	73,000.00	10,950.00
6008	30-12	Osorio López Maria Edith	55,000.00	8,250.00

NOTAS:

1. En la factura número 4432, se verificó y comprobó, que la contabilización a la cuenta de ventas fue por la cantidad de \$ 2,180.00.
2. En la factura número 5468, se verificó y comprobó, que la contabilización a la cuenta de ventas fue por la cantidad de \$ 3,500.00.

Los importes mensuales por concepto de ventas según registros de la empresa, es como sigue:

ENERO \$ 45,000.00, FEBRERO \$ 59,030.00, MARZO \$ 65,000.00, ABRIL \$ 55,000.00, MAYO \$ 70,000.00, JUNIO \$ 62,000.00, JULIO \$ 67,000.00, AGOSTO \$ 107,500.00, SEPTIEMBRE \$ 78,000.00, OCTUBRE \$ 65,000.00, NOVIEMBRE \$ 83,000.00, DICIEMBRE \$ 373,000.00.

Se pide: Elaborar las cédulas necesarias según auditoría con los datos anteriores.

PRÁCTICA No. 7

La Isgrig Company no mantienen un adecuado control interno sobre las transacciones en efectivo. Durante la auditoría que usted realizó, encontró las siguientes situaciones respecto del saldo en efectivo al 31 de Diciembre de 2___. En los libros de la compañía el saldo del efectivo en caja y bancos ascendió a \$ 8,425. El banco le acreditó la compañía \$ 100.00 por concepto de un documento que le había endosado la misma compañía al banco para su cobro y que había cobrado. Dicha cantidad no aparecía contabilizada en los registros de la empresa.

El saldo según el estado de cuenta bancario es de \$ 6,750.00. Los cheques expedidos por la empresa y pendientes de pago por el banco eran los siguientes:

<u>Número del cheque</u>	<u>Importe</u>
1969 -----	\$ 260.00
1970 -----	180.00
1971 -----	204.00
1972 -----	173.00

El cajero efectuó la siguiente conciliación:

Saldo según estado de cuenta bancario	\$ 6,750.00
Menos: Cheques expedidos por la empresa pendientes de pago por el banco:	
Núm. 1970 -----	\$ 180.00
Núm. 1971 -----	204.00
Núm. 1972 -----	<u>173.00</u>
	<u>507.00</u>
	\$ 6,243.00
Más Crédito bancario no registrado	<u>100.00</u>
	\$ 6,343.00
Más efectivo en caja. (conforme arqueo)	<u>2,082.00</u>
Saldo según nuestros registros al 31 – Dic. 2__	<u>\$ 8,425.00</u>

- a) conciliación correcta. Elabore una
- b) importe del faltante. Indique el
- c) forma intentó el cajero ocultar el faltante? ¿De qué
- d) recomendaciones haría usted respecto del Control Interno de la compañía? ¿Qué

PRÁCTICA No. 8

Prueba de la conciliación bancaria de final de año.
 En conexión con una auditoría se le entrega la siguiente hoja de trabajo:
 Conciliación Bancaria
 31 de Diciembre de 200_

Saldo según mayor (31-12-0_)	\$ 17,174.86	
Más)		
Cobros recibidos el último día de Diciembre y cargados a "Efectivo en Bancos" En libros pero no depositados	2,662.25	
Aviso a cargo por el cheque del cliente, devuelto sin pagar (El CH está físicamente pero no se ha hecho ningún asiento en libros)	200.00	
Aviso de cargo por servicios bancarios en Dic.	5.50	
	\$ 20,142.61	
Menos)		
Cheques expedidos pero no pagados por el Banco (Véase lista a continuación)	2.267.75	
Aviso de crédito por el producto de un documento por cobrar dejado en el banco para su cobro pero no había sido registrado como cobrado.	400.00	
Cheque por una cuenta por pagar asentada en Libros como \$ 240.90 pero girada y pagada por el Banco por \$ 419.00.	178.10	2,945.85
Saldo Computado		\$ 17,196.76
Diferencia no localizada		200.00
Saldo según el banco (Comprobada hasta la Confirmación)		<u>\$ 16,996.76</u>

Cheques expedidos pero no pagados por el banco:

<u>Número</u>		<u>Importe</u>
573	\$	67.27
724		9.90
903		456.67
907		305.50
911		482.75
913		550.00
914		366.76
916		10.00
917 218.90		
		<u>\$ 2,267.75</u>

Se requiere: A) Preparar una conciliación correcta

B) Preparar asientos de diario para las partidas que deban ser ajustadas antes del cierre de los libros.

PRÁCTICA No. 9

Un cliente suyo, inmobiliaria Madison, S.A. de C.V., es propietario de un edificio de apartamentos y los renta a los inquilinos. Al llevar a cabo la Auditoría para el período contable anual que termina el 31 de Diciembre de 200_, usted comprobó lo siguiente:

Rentas pagadas por adelantado, al 1º. de Enero de 200_	\$ 2,000.00
Rentas vencidas no pagadas al 31 de Diciembre de 200_	800.00
Rentas totales disponibles para el año de 200_	310,000.00
Espacio ocupado por inmobiliaria Madison, S.A. DE C.V. Para sus oficinas	12,000.00
Vacantes	30,000.00
Rentas no cobradas, 200_	600.00
Rentas pagadas por adelantado, al 31 de Dic.- 200_	3,000.00
Rentas adeudadas y no pagadas al 1ro. de Enero de 200_	1,300.00
Cancelaciones de depósitos para el pago de rentas	500.00
devoluciones a inquilinos	300.00

Para poder conciliar los datos antes mencionados con las entradas de efectivo para el año de 200_, usted deberá elaborar una cédula que indique los cobros efectuados durante el año.

PRÁCTICA No. 10

Un auditor, al estar llevando a cabo la Auditoría de 200_, encontró que prevalecían las siguientes situaciones en 200_. Suponiendo que los registros para el año de 200_, se hayan cerrado, diga que asientos, si fueran necesarios, se tendrían que correr en cada uno de los siguientes casos:

- A) Una venta a crédito por valor de 1,200.00 no fue registrada cuando se efectuó el 28 de Diciembre de 200_, habiéndose contabilizado de enero de 200_, cuando se recibió el pago del cliente, estos artículos no fueron incluidos en el inventario final de 200_.
- B) Se omitió la consideración de inventarios por valor de \$ 1,800.00, cuando se efectuó la toma del inventario físico al 31 de Diciembre de 200_.
- C) Compras de materias primas por valor de \$ 2,000.00 fueron, error, cargadas a la cuenta de maquinaria y equipo el 1º. de Julio de 200_. La maquinaria y equipo se deprecian conforme al método de depreciación de línea recta, considerando una vida útil de 10 años.
- D) A un cuando el cliente debidamente incluyó \$ 1,000.00 de mercancías compradas, en su inventario del 31 de Diciembre de 200_, no se contabilizó la factura. Hasta la fecha no se ha efectuado el pago de dicha venta.

TEMA 5

ACUERDOS PRELIMINARES Y ETAPAS DE LA AUDITORÍA

5.1 Acuerdos preliminares antes del inicio de la auditoría

Antes de iniciar un trabajo de auditoría, hay ciertos acuerdos preliminares entre el cliente y el auditor. Dichos acuerdos dependen de que el trabajo constituya una primera auditoría o bien si el cliente ha sido auditado previamente por el mismo contador. Trabajando en conjunto, el cliente con el auditor planean el trabajo, antes de hacer la labor de la investigación.

Si se tratará de una primera auditoría el auditor deberá:

- 1.- Estudiar en forma general a la empresa, referente a la gráficas de organización y de flujos de operaciones; estudiará el catálogo de cuentas existentes, haciendo una relación de todos los libros y registros, además, deberá visitar el local donde se realizan las operaciones del negocio a auditar.
- 2.- Examinar el sistema del control interno del cliente.
- 3.- Examinar el sistema de auditoría interna de su cliente (si tiene).
- 4.- Examinar el plan general del sistema contable que está en operación.
- 5.- Ver en sí cual es el objetivo de la auditoría.
- 6.- Cerciorarse del período que va a auditar.
- 7.- Por último aclarar con el cliente los siguientes aspectos: La confirmación de cuentas por cobrar, fecha de inicio de la auditoría, si los libros del cliente se habrán de cerrar antes de iniciar la auditoría, si se elaboran declaraciones de impuestos, honorarios que se cobraran.

Si previamente ya había el auditado a su cliente, se deberán revisar los papeles de trabajo y correspondencia de años anteriores.

Una vez hecho los acuerdos preliminares con el cliente, se inicia la auditoría. Solicitándole al cliente que proporcione por lo menos los siguientes elementos: Balanza de comprobación, análisis por subcuentas de cada cuenta que integre los estados financieros, listas de precios, conciliaciones bancarias, relaciones del movimiento de las cuentas de activo, copia de los contratos, documentación contabilizadora y comprobatoria, graficas de organización y en general los elementos sobre los cuales se va emitir el dictamen en estados financieros.

Mientras que las normas de auditoría son las guías para controlar la calidad del examen y la del informe, los procedimientos de auditoría describen el conjunto de técnicas aplicadas para realizar la auditoría.

Ahora bien, para el examen es necesario formular un programa de trabajo; debe de hacerse una planeación efectiva de la auditoría y poniendo mucha atención a las actividades de revisión y verificación esencialmente de cuándo y cómo se debe de practicar el trabajo.

Un programa de auditoría es un procedimiento de revisión lógicamente planeado, dicho programa elaborado con toda anticipación sirve como una lista de verificación a medida que progresa la auditoría en sus diversas etapas y a medida que las fases sucesivas del trabajo de auditoría se terminan.

Para cualquier cliente en particular, un programa de auditoría deberá ser revisado en forma periódica, de conformidad con las condiciones cambiantes en las operaciones del cliente y de acuerdo con los cambios que haya en los principios, normas y procedimientos de auditoría.

El programa de auditoría podrá ampliarse como reducirse de acuerdo con las necesidades de cada trabajo.

Cuando se trata de una auditoría distinta a la primera, el auditor revisará su programa y su cuestionario de control interno del período anterior, pero se podrá modificar según los cambios que haya hecho el cliente en sus operaciones como en el personal, productos y procedimientos contables.

5.2 Planeación de la auditoría

Elementos que se deben tomar en cuenta para formular un programa de trabajo.

La elaboración de los programas de auditoría es requisito indispensable que exige las normas de auditoría denominada Planeación y Supervisión.

Los programas de trabajo se deben formular tomando en consideración los siguientes requisitos y elementos fundamentales:

- 1.- Objetivos y limitaciones generales
- 2.- Objetivos particulares
- 3.- Características propias de las empresas.

5.3 Características Operativas

La naturaleza de las características operativas que realice una empresa puede hacer variar los procedimientos de auditoría.

Las características operativas, pueden referirse a las actividades normales de la empresa que constituye el objeto propio por lo cual fue creada, estas pueden ser: Operaciones de producción, de servicios, comerciales y financieras.

Junto a estas operaciones normales están las operaciones marginales y las extraordinarias.

Las operaciones marginales son aquellas que no constituyen el objeto propio de la empresa, pero que se realiza habitualmente.

Las operaciones extraordinarias son aquellas que no constituyen el objeto propio de la empresa y no se realiza habitualmente.

Dentro de las características que determinan la amplitud de la aplicación de los procedimientos de auditoría, están las que se refieren al control interno, dentro de ellas podemos mencionar las que se refieren a la organización de la empresa o sea el sistema de dirección, división y coordinación de labores y la asignación de responsabilidades. También deben incluirse los procedimientos o prácticas establecidas para llevar a cabo las operaciones.

Asimismo se debe considerar el personal de la empresa, incluyendo los elementos de entretenimiento, eficiencia, moralidad y retribución; por último la supervisión que abarca desde la más eficaz elemental verificación hasta la auditoría interna.

5.4 Objetivos que persigue

Existen dos tipos de objetivos que son especiales y que persigue la auditoría financiera y son las siguientes:

- Objetivos inmediatos, y
- Objetivos a largo plazo.

Los objetivos inmediatos son el asegurarse de la confiabilidad de los estados financieros y el de rendir una opinión acerca de la razonabilidad a la presentación de dichos estados.

Los objetivos a largo plazo de una auditoría son el de servir como una guía para las decisiones futuras de la administración respecto a asuntos financieros, tales como el pronóstico, control, análisis e información.

De las explicaciones anteriores se desprende lo siguiente:

Una auditoría no debe verse como resumen de las operaciones realizadas en el pasado, sino que debe servir como base para orientar a la administración a una buena dirección.

La información que proporciona la auditoría, no es solamente para la administración y a los accionistas; sino que también proporciona información útil a otras personas o instituciones; tales como dependencias sindicatos, prensa, analistas financieros, etc.

5.5 Etapas de la auditoría

5.5.1 Etapa inicial

Realizar un esfuerzo en la planificación de una auditoría es importante para el desarrollo de un adecuado trabajo. En esta etapa obtenemos o actualizamos nuestros conocimientos sobre el cliente y su entorno económico y de control, que finaliza con la elaboración de un plan de trabajo basado en este conocimiento del cliente y su negocio y por lo tanto, en el conocimiento del nivel de riesgo existente, de forma que nuestro trabajo se centrará en aquellas áreas de los estados financieros auditados donde la posibilidad de que exista un error importante sea mayor. En esta etapa debemos de realizar lo siguiente:

- _ **Contrato y/o carta de encargo**
- _ **Aprendizaje o actualización de las particularidades del cliente y su entorno económico.**
- _ **Revisión analítica general de los estados financieros**
- _ **Determinación de la cifra de importancia relativa**
- _ **Memorándum resumen de planificación**

5.5.1.1 El contrato o carta de encargo deberá contener:

- _ Objetivo y alcance del trabajo
- _ Honorarios y número de horas estimadas en la realización del trabajo
- _ Período de contratación
- _ Indicación de limitaciones al alcance ya conocidas y el previsible efecto de estas salvedades sobre el informe de auditoría
- _ Indicación de que los estados financieros a auditar, preparados de acuerdo a los principios y normas contables generalmente aceptadas, son responsabilidad de los administradores de la entidad.
- _ Indicación sobre que no deberá haber limitaciones al alcance en las pruebas a realizar (distintas de las que pudieran existir por motivos ajenos a la entidad) y por tanto, que se tendrá acceso a todos los registros contables, documentación u otra información necesaria para realizar el encargo.

- _ Petición de confirmación escrita del encargo
- _ Otros aspectos tales como:
 - . Contactos con anteriores auditores
 - . Fechas de entrega del informe
 - . Grado de ayuda que se espera recibir de la entidad
 - . Condiciones de pago.

Es importante que antes de aceptar un encargo, el auditor considere si existe alguna razón ética o técnica que aconseje rechazar el trabajo.

5.5.1.2 Aprendizaje o actualización de las particularidades del cliente y su entorno económico.

Es necesario para una auditoría eficaz que el personal que interviene en ella conozca adecuadamente el funcionamiento interno de la empresa y entorno del negocio del cliente. Este conocimiento nos permite:

- _ Las áreas en la auditoría con más riesgo potencial de problemas.
- _ Qué grado de subjetividad aplica el cliente en las distintas áreas de los estados financieros y por tanto, con mayor riesgo potencial de errores.
- _ Si hay asuntos de contabilidad y auditoría especialmente significativos, así como si se dan transacciones importantes pero inusuales.

Para entender el negocio del cliente tenemos que conocer cómo afectan sobre la empresa dos tipos de factores:

- Factores externos de la empresa. Situaciones fuera del control de la empresa que afectan a las operaciones internas de la empresa, destacamos los siguientes:

Factores externos económicos: Situación económica en la que se desenvuelve el negocio del cliente.

Competencia: Grado de liderazgo, o falta de él, en el mercado en que actúa el cliente.

Normativa fiscal y contable a la que se ve sometida la empresa y otras prácticas de regulación por parte de los organismos oficiales.

- Factores internos. Situaciones que caen dentro del área de control de la empresa y que afectan a sus operaciones internas.

El conocimiento de estos factores nos va a permitir una primera aproximación a las áreas de los estados financieros con un mayor riesgo potencial de errores.

5.5.1.3 Revisión analítica general de los estados financieros y otra información financiera de interés.

Tenemos en nuestras manos los estados financieros que estamos auditando. Ya conocemos la actividad y entorno económico en el que se desenvuelve el cliente. El siguiente paso a dar es comentar con los responsables económico-financieros de la empresa sobre las principales magnitudes económicas que afectan a los estados financieros.

Los procedimientos de revisión analítica más comunes son los siguientes:

- Comparación de datos absolutos
- Revisión de índices
- Comparación con presupuestos y proyecciones
- Estudio del punto de equilibrio
- Aplicación de técnicas de regresión

Dada la gran variedad de estudios de revisión analítica que podemos realizar, es necesario que centremos éstos en aquellos que nos permitan obtener un

adecuado conocimiento de los aspectos generales más importante de la empresa; por ello, podemos preguntar a la dirección de la entidad qué magnitudes controlan habitualmente para empezar nuestro trabajo sobre éstas.

5.5.1.4 Determinación de la cifra de importancia relativa

Se ha utilizado en distintas ocasiones la expresión “significativo” o importante. Es obvio que hay aspectos en una empresa y su negocio que no son susceptibles de cuantificación económica, pero otros muchos sí. En esta primera fase de la planificación vamos a estimar una cifra, un importante que llamamos “Importancia relativa”, que podemos definir como aquel importe de un error en los estados financieros que mientras no sea superado estamos dispuestos a considerar que no es necesario que sea comentado en nuestra opinión como auditores porque no desvirtúa la imagen fiel en el conjunto de los estados financieros.

No existe una fórmula “mágica” para estimar este importe, pues debe ser un importe que el auditor considere a la vista general de los estados financieros.

5.5.1.5 Memorándum de Planificación de la auditoría

Este papel de trabajo, además de documentar ciertas decisiones sobre aspectos generales de la auditoría, va a servir para comunicar de forma ágil las decisiones generales de la auditoría, así como otra forma información significativa de la planificación, a los distintos miembros del equipo de trabajo que interviene en el proyecto.

Por tanto y una vez dados los pasos anteriores, vamos a plasmar en este papel de trabajo un resumen de los aspectos más importantes de la fase de planificación, que nos ha permitido tomar una decisión sobre la estrategia de auditoría a seguir en nuestro trabajo.

El contenido mínimo de este memorándum es el siguiente:

- a) Descripción del cliente, su negocio y servicio que vamos a prestar
- b) Una evaluación preliminar del entorno de control existente en la empresa.
- c) Identificación de los asuntos importantes de auditoría detectados.
- d) Resumen de la estimación de la cifra de Importancia Relativa.
- e) Plan de trabajo a seguir.
- f) Otros aspectos significativos aparecidos en la planificación no cubiertos en los puntos anteriores.

5.5.2 Etapa intermedia

(Análisis de riesgo y ejecución del trabajo)

5.5.2.1 Análisis de riesgo

En esta fase vamos a identificar el riesgo de que se produzcan errores en las distintas áreas de los estados financieros a auditar, de modo que podamos concentrar nuestro trabajo en aquellas áreas que, además de ser las más significativas, sean las de mayor riesgos tengan.

Las comprobaciones que el auditor va a realizar sobre sus estados financieros van a cubrir un porcentaje de la totalidad de documentos, transacciones, hechos económicos, etc., en los que la empresa se ha desenvuelto durante el ejercicio económico; no analizamos, por tanto, la totalidad de la información económica sobre la empresa. Necesitamos por tanto, realizar aquellas comprobaciones de auditoría que mayor evidencia nos proponen sobre la razonabilidad de los estados financieros, es decir, debemos diseñar un plan de trabajo basado en comprobaciones parciales que nos permita asegurar que los estados financieros están de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Si concentramos nuestro trabajo en las áreas más importantes, y dentro de éstas áreas son las más conflictivas, el conocimiento final que obtendremos de los estados financieros será tanto mejor.

Comentamos más detalladamente esta etapa en distinta subfases:

_ Identificación de los epígrafes de los estados financieros más importantes

En esta etapa de la auditoría vamos a realizar un papel de trabajo que reúna e identifique las áreas de balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias más significantes. Un área puede ser significativa por los siguientes motivos:

- Áreas cuantitativas significativas. Vamos a definir que un área es significativa por el hecho de ser superior a la cifra de Importancia Relativa (IR) predeterminada.
- Áreas cualitativamente significativas. Son aquellas áreas de los estados financieros que no alcanzando la cifra de Importancia Relativa (IR), deben ser identificadas como importantes por su naturaleza intrínseca, es decir, aquellas áreas que aun no siendo importantes por el importe que recogen, lo son por sentido que éstas áreas tienen los estados financieros, es decir, ser identificadas como importantes por su naturaleza intrínseca, es decir, aquellas áreas que aun no siendo importantes por el importe que recogen, lo son por el sentido que éstas áreas tienen los estados financieros. (Pensemos que no es razonable que una empresa tenga ciertas cuentas con importes bajos, como por ejemplo Cuenta de Ventas, Cuenta de Compras, Cuentas de ciertos pasivos y provisiones).

En estos casos vamos a definir que una cuenta es importante por su naturaleza al margen de su importe en los estados financieros.

Como generalidad vamos a considerar que una cuenta es importante cualitativamente cuando está directamente asociada a un sistema de control interno importante, es decir, a un sistema de control interno que consigue que los hechos económicos que afectan esta área de los estados financieros se traduzcan en apuntes contables en los libros de la empresa. Por ejemplo, el área de “Cliente” de unos estados financieros es significativo, simplemente, porque esta cuenta se abastece contablemente del sistema de control interno de “Ventas” que existe en la empresa.

_ Identificación de los sistemas que afectan a las áreas más significativas de los estados financieros.

Una vez definidas las áreas de los estados financieros más significativas para la auditoría, necesitamos identificar qué sistemas de control interno más importantes están asociados con ellas. Es decir, que sistema interno de la empresa hace que un hecho económico se traduzca en un apunte contable. Por ejemplo, el “Sistema de Ventas” en una empresa el que debe traducir el hecho económico de que un “envío de una mercancía a un cierto cliente” se traduzca en un apunte en las cuentas de “Clientes”, “IVA” y “Ventas”.

Vamos a realizar una diferencia de partida en estos sistemas:

- Sistema más significativos vivos.
- Sistema más significativos no vivos.

Sistemas más significativos vivos

Son sistemas de control interno que consiguen que los hechos económicos que afectan a un área de los estados financieros se traduzcan inmediatamente en apuntes contables en los libros de la empresa.

Los sistemas más significativos vivos de una empresa dependerán del tipo de negocio y naturaleza de la empresa, pero si generalizamos podemos decir que habitualmente estos sistemas son:

- Sistemas de ventas
- Sistemas de cobros
- Sistemas de compras
- Sistemas de pagos
- Sistemas de nóminas
- Sistemas de producción (control de costos de producción)
- Sistemas de activo fijo

No debemos olvidar que habrá empresas donde algunos de estos sistemas no sean importantes porque controlen pocos hechos económicos. Por el contrario, pueden existir otros sistemas no incluidos en esta lista inicial.

La característica principal de un sistema de este tipo es que son sistemas como hemos dicho, están “vivos” continuamente, es decir, ante un hecho económico relacionado con él, se ponen en marcha inmediatamente por ejemplo, si un cliente solicita una mercancía el “Sistema de ventas” recibe una entrada que automáticamente se transforma en un conjunto de movimientos internos en la empresa, que finalmente se traducen en un apunte contable equivalente a la venta, una vez que es enviada la mercancía.

Sistemas más significativos no vivos

En una empresa existen otros sistemas que proporcionan entradas de apuntes en la contabilidad que no están “vivos” continuamente y solo actúan cuando la empresa los activa periódicamente. Por ejemplo, en una empresa que calcula al final de año la provisión de morosos en base a la antigüedad de la deuda de clientes, un hecho económico que afecta este sistema, y no se traduce en un apunte contable hasta que la empresa no active el sistema al cierre del año y realice el cálculo de provisión por morosos.

Ejemplos de estos sistemas son:

- Sistemas de realización de conteos físicos.
- Sistemas de valoración de stock (siempre y cuando no exista un sistema vivo que mantenga un inventario permanente).
- Sistema de cálculo de la provisión por insolvencias.
- Sistema de cálculo de las amortizaciones.
- Sistema de cálculos de las provisiones de gastos.
- Sistema de cálculo del impuesto de sociedades.
- Sistema de estimación de obsoletos.

Tenemos que considerar que si algunos de estos sistemas por la naturaleza de la empresa requiere que este en funcionamiento continuamente (por ejemplo, la empresa calcula cada día la provisión por insolvencias) debería ser clasificado en nuestro trabajo como un sistema “vivo”.

_ Evaluación preliminar del riesgo.

En estos momentos estamos en la fase en la que hemos identificado los sistemas vivos y no vivos más importantes que afectan a las áreas más significativas de nuestros estados financieros. De estos sistemas, hasta el momento, solo disponemos de una breve comprensión pues no hemos entrado en un estudio detallado en su funcionamiento.

El siguiente paso a dar con la información que tenemos consistente en tomar la decisión sobre si estudiar detalladamente los sistemas identificados, una parte de ellos o ninguno.

Esta decisión es una de las más importantes a tomar en la fase de planificación, pues de ella va a depender directamente el alcance y momento de realización de nuestras pruebas.

_ Pruebas sobre sistemas del control interno

Si hemos optado por analizar sistemas, y hemos llegado a la conclusión de que éste tiene buenos controles, deberemos realizar pruebas que evidencien esta calidad. Si una vez finalizado estas pruebas tenemos que cambiar de opinión porque los controles no funcionan tan bien como nos han comentado inicialmente, tenemos que replantearnos nuestra posición y pasar a analizar los controles que no son buenos en términos generales; por tanto, no confiamos en que el hecho económico procesado en el sistema quede contabilizado razonablemente. En tal caso de riesgo de que haya un error en las áreas de los estados financieros en el que este sistema vuelca información es medio o alto, dependiendo del grado de desconfianza que tengamos. Y, si el riesgo es medio o alto, el alcance de las pruebas de auditoría que realicemos deberá ser mayor.

_ Evaluación definitiva del riesgo.

Ahora hemos llegado a un estado en el trabajo en el que hemos analizado o no los sistemas, y hemos comprobado o no los controles. Solo nos queda evaluar el riesgo que hay en cada área de los estados financieros a la vista del resultado del trabajo, en su conjunto, realizado hasta ahora.

5.5.2.2 Ejecución del trabajo

_ Elaboración de los programas de trabajo

Dado que conocemos el nivel de riesgo de errores que hay en cada área de los estados financieros, debemos definir las pruebas, el alcance y momento de realización de las mismas. Estas pruebas serán recogidas en un programa de trabajo independiente para cada área de los estados financieros.

_ Ejecución de los programas de trabajo.

Esta es la fase en la que realizamos las pruebas definidas en los programas de trabajo. Esta fase, que conceptualmente parece pequeña en el conjunto total de las fases de una auditoría, es generalmente la fase de mayor duración, pues cuando finalice debemos de tener soportado, con una clara evidencia en nuestros papeles de trabajo, la opinión que vayamos a emitir en nuestro informe.

5.5.3 Etapa final

- Memorándum resumen de la auditoría
- Presentación del Resultado de la Auditoría

5.5.3.1 Memorándum resumen de la auditoría

Una vez finalizados todos los procedimientos de auditoría, vamos a realizar un papel de trabajo donde resumiremos todos los aspectos más significativos surgidos en la auditoría, que hará de puente entre todas las secciones de trabajo y el informe de auditoría. El contenido mínimo de este memorándum debe ser el siguiente:

- a) Antecedentes con la descripción del trabajo realizado.
- b) Comentarios generales sobre la evolución de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) Temas importantes de auditoría.
- d) Resumen de los ajustes detectados que no son significativos individualmente.
- e) Conclusión.

5.5.3.2 Informe de la auditoría

Todo examen de estados financieros culmina con un informe escrito, también llamado dictamen. Representando el producto final del auditor; es la expresión de una opinión profesional o de la ausencia de ésta sobre los estados financieros de un cliente.

Realizando dicho examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas relacionadas con el informe le indican al auditor que haga la aclaración respecto si se han aplicado en los estados financieros los principios de contabilidad principalmente aceptados, si estos han sido aplicados consistentemente y si las revelaciones han sido adecuadas, además el auditor deberá de exponer con claridad el grado de responsabilidad que está asumiendo en relación con los estados financieros.

Por lo general el informe debe ser dirigido a la compañía bajo auditoría, a su consejo de administración, sus accionistas o una combinación de los tres.

El informe es lo único que ve el público, es con esto que al rendir un dictamen o un informe de auditoría, se entiende que el auditor o auditores están realizando la función de dar confianza; opinan sobre la corrección de los estados financieros.

El dictamen consta de dos partes; la parte del procedimiento donde se indica el alcance de la auditoría y la parte donde de la opinión en donde el auditor opina respecto a la correcta presentación de los estados financieros.

Los informes de auditorías se clasifican como sigue:

1.- Informes cortos denominados “dictámenes”, se extiende a favor de los accionistas, quienes no administran la empresa y también a favor de los acreedores.

2.- Los informes de auditoría “largos”, se extienden a favor de la administración y podrán o no dirigirse a los accionistas, acreedores, analistas de crédito o de inversiones y otras personas interesadas.

TEMA 6

PRESENTACIÓN DEL RESULTADO DE LA AUDITORÍA

6.1 Presentación del resultado de auditoría

Después de haber realizado la auditoría de una entidad, el Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público, da su opinión por escrito, sobre la razonabilidad de los estados financieros, en un documento llamado “**Dictamen**”.

El dictamen que elabora el auditor puede ser de las siguientes formas:

1. **Dictamen sin salvedad.**- También llamado dictamen limpio, si como resultado del examen del auditor no tiene reserva alguna respecto al contenido y presentación de los estados financieros a la aplicación de los principios de contabilidad y consistencia de estos en relación al año anterior, habrá de presentar un dictamen favorable.

2. **Dictamen con salvedades.**- Si el cliente no ha aplicado correctamente los principios de contabilidad y el auditor no está satisfecho en virtud de que hay cierta certidumbre respecto a una situación específica o le impiden el desarrollo de los procedimientos necesarios, para lograr los requisitos de calidad de las normas de auditoría generalmente aceptadas, el informe de auditoría contendrá un dictamen con salvedades.

3. **Dictamen con negación de opinión.**- Cuando las excepciones son tan importantes que las cifras remanentes en los estados podrían en el caso ser desfavorables en un asunto; o si las excepciones son de tal magnitud o si el párrafo del alcance o procedimiento contienen tantas salvedadas esto provoca que el auditor rinda una opinión, señalando las razones que se tuvieron o necesitaron para negarlo.

4. **Dictamen negativo.**- Una opinión negativa se da cuando el auditor está en total desacuerdo con un cliente y no puede convencerlo que cambie su o sus procedimientos ó también que viole el reconocimiento y aplicación de los principios de contabilidad reconocidos y se nieguen a cambiar su criterio, en este informe el auditor deberá de expresar, explicar sus razones que le impiden formarse un juicio respecto a los estados financieros.

ANEXOS

Of. No.:

ASUNTO: Presentación de
Convenio.

Comitán de Domínguez, Chiapas a _ de Diciembre de 200_.

**Carta convenio para confirmar la prestación
de servicios de auditoría de Estados Financieros**

Sr. _____
Representante Legal de

Comitán de Domínguez, Chiapas.

Muy estimado señor:

Por la presente estamos confirmando los acuerdos tomados con ustedes para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de su representada: _____, (en lo sucesivo la Compañía) al 31 de diciembre de 200_, y por el año que terminará en esa fecha. El objetivo de nuestra auditoría será expresar una opinión sobre dichos estados financieros, preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Auditoría de los estados financieros

Nuestro trabajo consistirá en examinar el balance general al 31 de diciembre de 200_, y los correspondientes estados resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminará en esa fecha, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México. Por consiguiente, examinaremos, sobre bases selectivas, la documentación y registros que soportan los importes y revelaciones de los estados financieros; asimismo, evaluaremos los principios contables utilizados y las estimaciones de importancia determinadas por la administración, así como la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

En relación con nuestro examen, llevaremos a cabo un estudio y evaluación de la estructura del control interno de la Compañía, únicamente con el propósito de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría

que aplicaremos. Este estudio y evaluación no implica un análisis detallado de los elementos de dicha estructura del control interno, que nos permita emitir una opinión por separado sobre la efectividad de la estructura del control interno contable.

El objetivo de nuestro examen es obtener una seguridad razonable, más no absoluta, de que los estados financieros no contienen errores o fraudes importantes. Aun cuando una estructura eficaz de control interno reduce la posibilidad de que puedan ocurrir errores o fraudes que no sean detectados, no se puede eliminar esta posibilidad. Por esta razón, porque nuestro examen se basa en pruebas selectivas, y en virtud de que los procedimientos de auditoría no están diseñados específicamente para descubrir errores e irregularidades, incluyendo actos ilegales, fraudes o desfalcos, no podemos garantizar que éstos, en caso de existir, sean descubiertos; sin embargo, en caso de ser detectados serán informados de inmediato a los integrantes apropiados de la administración. Adicionalmente, informaremos a ellos mismos sobre nuestras propuestas de ajustes a los estados financieros, resultantes de la auditoría, y sobre las situaciones a informar observadas durante la aplicación de nuestros procedimientos de auditoría. Nuestras comunicaciones, con respecto a estos asuntos, serán dirigidas al Consejo de Administración, de la Compañía que sean designados por ustedes para tal efecto, en función de la importancia de los asuntos a tratar, y conforme al acuerdo que tomemos sobre este particular.

Como parte del acuerdo que se indica en el párrafo anterior, se incluirá el tratamiento de circunstancias específicas que, en su caso, nos obligaran a revelar, a partes distintas a la Compañía, los hallazgos que eventualmente existieran, relativos a fraudes.

Los papeles de trabajo preparados en relación con nuestro examen, son propiedad de nuestra firma, comprenden información confidencial y serán retenidos por nosotros de acuerdo con nuestras políticas y procedimientos; sin embargo, nos pueden solicitar la presentación de dichos papeles de trabajo ante las autoridades. Si esto sucediera, el acceso a nuestros papeles de trabajo se proporcionaría bajo nuestra supervisión. Asimismo, en el caso de que se nos requiera proporcionar copia de algunos papeles de trabajo, los mismos serían sellados con la leyenda "Para uso confidencial y restringido, proporcionado por la firma de auditores".

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

Los estados financieros sujetos a nuestro examen son responsabilidad de la administración de la Compañía. A este respecto, la administración es responsable del correcto registro de las transacciones en la contabilidad, de la salvaguarda de los activos y de mantener una estructura de control interno que permita la preparación de estados financieros confiables. La administración también es

responsable de identificar las leyes, reglamentos y otras disposiciones normativas aplicables a sus actividades y asegurar que la Compañía cumpla con ellas.

La administración de la Compañía tiene la responsabilidad del diseño y de la implementación de programas y controles para prevenir y detectar fraudes, así como de informarnos sobre todo fraude conocido, alegato o sospecha del mismo, relacionado con la Compañía y que involucre a: (1) la administración; (2) empleados que tienen funciones importantes en la estructura del control interno y; (3) otros, en caso de que el fraude pudiera tener un efecto importante sobre los estados financieros. Esta responsabilidad incluye los casos que se hayan hecho del conocimiento de la administración mediante comunicaciones de los empleados, ex empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

La administración es responsable de notificarnos de la existencia de comunicaciones o alegatos de informantes que involucren situaciones financieras impropias, y de proveedores, en forma oportuna, acceso completo a estas comunicaciones y a cualquier investigación interna sobre la misma. Los alegatos de situaciones financieras impropias incluyen: manipulación de resultados financieros, malversación de activos u omisión intencional de controles internos, ya sea por parte de la administración o de cualquier funcionario y empleado de la Compañía; influencia impropia de partes relacionadas sobre las transacciones con ellas; engaño intencional a los auditores, y otros alegatos de actos ilegales o fraude.

La administración es responsable de registrar los ajustes a los estados financieros, que sean necesarios para corregir desviaciones importantes con respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados (o con respecto a la base contable sobre la cual se preparan los estados financieros objeto de la auditoría), así como de confirmarnos, en la carta de declaraciones que se describe en el siguiente párrafo, que los efectos de cualquier ajuste propuesto en la auditoría, que no se hubiera registrado, no son importantes, tanto individualmente, como en forma acumulada, para los estados financieros tomados en conjunto.

Como lo requieren las normas de auditoría generalmente aceptadas, solicitaremos la confirmación por escrito de la administración y otros externos, acerca de las revelaciones que se manifiestan en los estados financieros, y de la efectividad de la estructura del control interno. Las normas de auditoría generalmente aceptadas también requieren que se proporcione una carta de declaraciones, en relación con los estados financieros por parte de ciertos miembros de la administración. Los resultados de nuestras pruebas de auditoría, las respuestas a nuestras solicitudes de información y las declaraciones escritas, constituyen la evidencia en la cual intentamos confiar para formarnos una opinión sobre los estados financieros. Debido a la importancia de las representaciones de la administración para una auditoría efectiva, _____, acuerda deslindar la responsabilidad de la firma de auditores, sus socios y su personal, de cualquier costo y exposición que pudiera derivarse de los servicios descritos en

esta carta convenio, atribuible a cualquier manifestación errónea de la administración, contenida en la carta de declaraciones arriba mencionada.

En caso de tener la intención de publicar o reproducir de otra forma los estados financieros y nuestro dictamen, o bien de hacer referencia a nuestra firma de cualquier otro modo, en un documento que contenga otra información, ustedes acuerdan: a) proporcionarnos un borrador del documento completo para su lectura y b) obtener nuestra autorización antes de ser impreso y distribuido.

Asimismo, se considera que a la aprobación de la presente carta convenio de servicios profesionales, se nos autoriza a proporcionar la información requerida por cualquier autoridad que se encuentre relacionada con la información que se produzca como resultado de la presente contratación de servicios profesionales, sin responsabilidad alguna para el suscrito, la firma profesional que representa sus socios y el personal profesional subordinado al mismo.

Información necesaria para la auditoría

Con el propósito de que nuestro trabajo se realice sin limitaciones, la administración nos proporcionará con base en nuestra solicitud, todos los registros contables originales de la Compañía, su información y documentación de soporte y otra información complementaria que consideremos necesario evaluar como parte de nuestro examen. Asimismo, se designará por parte de ustedes, al personal que atenderá nuestras solicitudes de información.

Como parte de nuestras solicitudes de información, entregaremos a ustedes una relación de los papeles de trabajo que requerimos sean preparados por la administración, para efectos de la auditoría de sus estados financieros. Acordaremos con los funcionarios responsables de la preparación de dichos papeles de trabajo, la forma, contenido y oportunidad necesarios para un eficiente desarrollo de la auditoría.

Revisión de la situación fiscal

Como parte de nuestro examen de los estados financieros, estaremos en posibilidad de revisar la situación fiscal de la Compañía y de emitir el dictamen, para efectos fiscales, a que se hace referencia en el Art. 52 del Código Fiscal de la Federación, así como el correspondiente informe sobre la situación fiscal del contribuyente. Los anexos a este informe son responsabilidad de, y deben ser preparados por, la administración de la Compañía; nuestra responsabilidad consiste en informar sobre el resultado de la revisión que debemos efectuar de dichos anexos, como lo requiere el propio Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Actualmente la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) revisa en forma periódica los informes presentados por los auditores externos, así como

sus papeles de trabajo relativos. Estas revisiones requieren normalmente la presencia del auditor para interrogarlo sobre el trabajo realizado y solicitarle información detallada adicional, la que en algunos casos debe ser obtenida de los registros de la Compañía, dado que dicha información no está comprendida frecuentemente en las pruebas de auditoría contenidas en los papeles de trabajo.

Otros servicios

Cualquier otro servicio profesional de nuestra firma que ustedes requieran estará sujeto a un acuerdo por separado.

Programación del trabajo

A continuación se indican las fechas programadas para: el inicio y conclusión de nuestro trabajo, para la entrega de los informes y para otros eventos importantes de la auditoría, conforme a nuestros acuerdos previos.

- | | |
|----------|--|
| 27-12-09 | Inicio del trabajo de campo. |
| 31-12-09 | Observación del inventario físico. |
| 13-01-10 | Recepción de una balanza de comprobación con cifras al cierre del ejercicio (detallada). |
| 02-02-10 | Recepción de información para el dictamen fiscal. |
| 12-04-10 | Conclusión del trabajo de campo. |
| 22-04-10 | Entrega de nuestro dictamen sobre los estados financieros. |
| 26-04-10 | Entrega de nuestra carta de observaciones y sugerencias. |
| 26-04-10 | Entrega del dictamen fiscal. |

En caso de que, en el transcurso de nuestro trabajo, nos enfrentamos a hechos o circunstancias que no permitan desarrollarlo en la forma inicialmente propuesta, se los informaremos inmediatamente por escrito.

Informes a presentar

Como resultado de nuestro examen de los estados financieros, preparemos los siguientes informes:

1. Dictamen sobre los estados financieros de la Compañía _____., al 31 de diciembre de 200_, y por el año que terminará en esa fecha.
2. Dictamen para efectos fiscales e informe sobre la situación fiscal de la Compañía: _____., que será entregado a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por el año que terminará el 31 de diciembre de 200_.
3. Carta de observaciones y sugerencias.

Honorarios profesionales

Estimamos que nuestros honorarios profesionales, por el examen de los estados financieros, calculados en atención al nivel de experiencia y al tiempo por invertir de nuestro personal, considerado que la administración es responsable de poner a nuestra disposición, con base en nuestra solicitud, todos los registros contables originales de la Compañía y su información correspondiente, así como los papeles de trabajo específicos y otra información complementaria que se haya acordado, ascenderá la cantidad de \$ 60,000.00:

Proponemos la siguiente distribución de pagos para cubrir nuestros honorarios profesionales:

- Al inicio de la auditoría la cantidad de \$20,000.00,
- El 31 de Marzo 2007 , la cantidad de \$20,000.00, y
- Al término de la auditoría la cantidad de \$20,000.00.

Al monto de nuestros honorarios profesionales se deberá adicionar el correspondiente impuesto al valor agregado.

En caso de que se presente cualquier circunstancia que pueda modificar el monto de los honorarios profesionales propuestos, se los informaremos de inmediato.

Los honorarios correspondientes a la preparación de los informes fiscales, para ser presentados a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, incluyen únicamente el tiempo que utilizaremos hasta su presentación ante las autoridades hacendarias. Los honorarios por aclaraciones posteriores y por información que tengamos que proporcionar a las autoridades, en el caso de que nuestro informe sea seleccionado para su revisión, no están considerados, debido a la

imposibilidad práctica de prever el tiempo que se requerirá para ello. Por lo tanto, dichos honorarios serán facturados conforme al tiempo incurrido.

Los gastos de viaje en los que se lleguen a incurrir, así como otros gastos relativos a transporte, hospedaje y alimentación, necesarios para la realización de nuestro trabajo, serán facturados por separado y previo acuerdo con ustedes.

Otros aspectos importantes

La administración conoce y acepta el riesgo implícito que existe en el uso de comunicaciones por vía electrónica, incluyendo la falta de seguridad de la información y de certeza de su adecuado envío/recepción, así como la posible pérdida de confidencialidad. A menos de que la administración nos solicite, por escrito, que no utilicemos el correo electrónico como medio para transmitir información relativa a los servicios cubiertos por esta carta convenio, no asumimos responsabilidad alguna respecto a posibles pérdidas de información o de confidencialidad de la misma, relacionadas con el uso de dicho medio de comunicación.

Cualquier controversia que surja o se relacione con los servicios profesionales cubiertos por esta carta convenio, será sometida primero a mediación voluntaria entre las partes, y si ésta no tiene éxito, entonces podrá ser llevado ante un tribunal federal en la ciudad de Comitán de Domínguez, Chiapas.

Si se llega a determinar que una porción de esta carta convenio es nula, inválida, o en cualquier forma inhabilitada, en parte o totalmente, las porciones restantes de la misma permanecerán vigentes.

Deseamos agradecer esta oportunidad de servir profesionalmente a la Compañía y le aseguramos que este trabajo recibirá nuestra mejor atención. Favor de confirmar su aceptación de los términos de esta carta convenio, firmando copia de la misma y devolviéndola a uno de nuestros representantes.

Muy atentamente,

**C.P.C.
AUDITOR**

Acepto las condiciones de esta carta convenio como un acuerdo de voluntad entre la Compañía que represento y la firma de auditores que practicará la auditoría antes citada. La he leído y entiendo plenamente las condiciones y disposiciones contenidas. También confirmo que estoy facultado para suscribir este acuerdo de voluntades en nombre de la Compañía _____.

Nombre de la Compañía: _____.

Aceptado por: _____
Firma: _____
Puesto: _____
Fecha: _____

Contrato de Prestación de Servicios Profesionales que celebran por una parte el _____, en representación del **DESPACHO** _____, y de la otra, el **C.** _____, en representación de la sociedad mercantil denominada _____, a quienes en lo sucesivo se les denominará como **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”** y **“EL CLIENTE”**, respectivamente, al tenor de los siguientes antecedentes y cláusulas:

-----**ANTECEDENTES**-----

1. Declara el **“PRESTADOR DE SERVICIOS”**, por conducto de su representante:

Que es una sociedad civil constituida conforme a las leyes de la República Mexicana y que está inscrita en el registro público de la propiedad y del comercio del distrito judicial, tal y como lo señala la Escritura Pública No.: _____, pasado bajo la fe del notario público No. _____ del estado de Chiapas:

Que su representante legal está facultado para suscribir este contrato y que las facultades con las que comparece no le han sido modificadas o revocadas en forma alguna.

Que su representante cuenta con el título de contador público, cédula profesional No. _____, expedida por la dirección general de profesiones de la Secretaría de Educación Pública y que se encuentra autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir dictámenes con registro número _____ y contando también con el Certificado de la Contaduría Pública No. _____, expedido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

Que es anuente en celebrar el presente Contrato de Prestación de Servicios Profesionales.

2. Declara el **“EL CLIENTE”**, por conducto de su representante:

Que las facultades con las que se comparece su representante no le han sido revocadas en forma alguna y que se encuentra facultada para celebrar el presente contrato conforme a los estatutos contenidos en la escritura pública No. _____ de la notaria pública No. _____, pasado bajo la fe del notario público _____.

Que su actividad preponderante es la Compra-Venta de _____.

Que conforme al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, su representada ha optado dictaminar por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los Estados Financieros relativos al ejercicio del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2_____.

Que es anuente en celebrar el presente contrato de Prestación de Servicios Profesionales.

3. Ambos contratantes señalan como domicilio convencional para los efectos del presente contrato, los siguientes:

“EL PRESTADOR DE SERVICIOS” en: _____,
Comitán de Domínguez, Chiapas, C. P. _____.

“EL CLIENTE” en: _____ Chiapas.

En razón de lo anterior, ambas partes se obligan expresamente al tenor de las siguientes: -----

-----CLÁUSULAS-----

PRIMERA: **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”**, se obliga a prestar el servicio de auditoría de Estados Financieros con efectos fiscales, estos servicios comprenderán el Estado de Cambios en la Situación Financiera, Estado de Variaciones en el Capital Contable, Estado de Resultados y Estado de Posición Financiera por el ejercicio del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2____ y está dirigido hacia la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad con la que se presentan los Estados Financieros mencionados.

SEGUNDA: Para los efectos de este contrato, la auditoría de Estados Financieros consiste en el examen, con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de **“EL CLIENTE”** y de la presentación de los Estados Financieros tomados en conjunto.

TERCERA: **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”**, se obliga a emitir su dictamen en base a las normas y procedimientos de auditoría y a principios de contabilidad generalmente aceptados. El conocimiento de los activos, pasivos, transacciones y contingentes de **“EL CLIENTE”** estarán sujetos a los que aparezcan en los registros contables, documentación y expedientes que se le sean mostrados a **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”**; por tanto su trabajo estará limitado a ésta información. La presentación se hará ante la Administración Local de Auditoría o vía Internet a más tardar en el mes de Junio conforme al calendario que para tal efecto emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

CUARTA: Conviene ambas partes en que **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”**, presentará sus servicios por su conducto a través del personal asignado de conformidad y en los términos del presente contrato.

QUINTA: Conviene ambas partes en que **“EL CLIENTE”** entregará a **“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”** oportunamente el Estado de Posición Financiera, Estado de Resultados, Estado de Variaciones en el Capital Contable y el Estado de Cambios en la Situación Financiera; así también Balanzas de Comprobación mensuales con subcuentas, registros auxiliares, papeles de trabajo para el llenado

de la declaración anual normal y complementarias en su caso de Impuesto Sobre la Renta, declaraciones federales provisionales y anuales, declaraciones estatales provisionales y anual, declaraciones de seguridad social, documentación comprobatoria y contabilizadora de la transacciones efectuadas durante el ejercicio 2____, por la actividad compra-venta de _____, así como acta constitutiva y modificaciones a ésta, manuales de organización, así como también manual de organización contable si cuenta con ello y demás documentación que se relacione con la contabilidad de “EL CLIENTE”.

SEXTA: Convienen ambas partes en que “EL CLIENTE” proporcionará a “EL PRESTADOR DE SERVICIOS” la información contenida en los Estados Financieros señalados en la cláusula quinta, en forma cierta y exacta, la documentación que la soporte deberá corresponder a operaciones ciertas y reales, por tal motivo, esos documentos participan en la misma naturaleza.

SÉPTIMA: Convienen ambas partes en que cuando la información y documentación a que se refieren las cláusulas quinta y sexta, sean proporcionadas en forma distinta a la convenida, “EL CLIENTE” será responsable en lo absoluto del error en que pudiera incurrir, “EL PRESTADOR DE SERVICIOS”, al emitir el dictamen de los Estados Financieros.

OCTAVA: Convienen ambas partes en que “EL CLIENTE” pagará a “EL PRESTADOR DE SERVICIOS” la cantidad de \$ _____ (En letra), más el Impuesto al valor Agregado, integrándose de la siguiente manera:

Por revisión de documentación contabilizadora y comprobatoria	\$ 5,000.00
Por realizar pruebas del Control Interno	15,000.00
Por examen de los Estados Financieros	20,000.00
Por elaboración y envío del dictamen vía Internet	<u>20,000.00</u>
S u m a	<u>\$60,000.00</u>

NOVENA: Convienen las partes en que “EL CLIENTE”, pagará a “EL PRESTADOR DE SERVICIOS” de la forma siguiente:

- Al inicio de la auditoría y firma del presente contrato la cantidad de \$ _____.
- El 18 de Marzo de 2010 la cantidad de \$ _____.
- Al término de la auditoría y envío del dictamen la cantidad de \$ _____.

Aclarando que los importes señalados anteriormente se le adicionará el correspondiente impuesto al valor agregado.

DÉCIMA: Conviene ambas partes que en caso de que la interpretación de las leyes fiscales aplicables efectuadas por “EL PRESTADOR DE SERVICIOS” al determinar la situación fiscal de el “CLIENTE” difiera con la opinión de las autoridades al ejercer sus facultades de comprobación y dicha situación ocasionen el pago de diferencias de impuestos, “EL CLIENTE”, se compromete a pagar dichas diferencias o ha contratar el abogado de su elección a fin de defender sus intereses y a liquidar sus gastos y costos que origine el litigio.

DECIMA PRIMERA: Convienen las partes en que los honorarios a que se refieren las cláusulas octava y novena de este contrato, comprenden exclusivamente los servicios mencionados.

DECIMA SEGUNDA: Convienen ambas partes en que dado el caso “**EL CLIENTE**”, se obliga a liquidar las diferencias a su cargo, determinadas por “**EL PRESTADOR DE SERVICIOS**”, ya sean por impuestos federales, estatales, aportaciones de seguridad social, a más tardar en diez días hábiles después de la presentación del dictamen, para ello se les proporcionarán las correspondientes declaraciones.

DECIMA TERCERA: Convienen ambas partes en que la vigencia de este contrato será por el tiempo indefinido, en todo caso, cualquiera de las partes pueda darlo por terminado, siempre y cuando se de aviso a la otra parte de treinta días de anticipación, en caso rescisión de este contrato, los anticipos quedarán en beneficio de “**EL PRESTADOR DE SERVICIOS**”, liberándolo de la obligación de devolverlo, atendiendo a que ya realizó parcialmente el trabajo convenido.

DECIMA CUARTA: Cualquiera de las partes puede hacer modificaciones al presente instrumento, notificando los cambios propuestos a la otra parte, por escrito y con treinta días de anticipación, los que entrarán en vigor hasta que las partes estén en común acuerdo.

DECIMA QUINTA: En caso de controversia en la interpretación del presente contrato, ésta será resuelta por los tribunales competentes de la Ciudad de Comitán de Domínguez, Chiapas, por lo que la partes renuncian desde ahora a cualquier fuero presente o futuro que pudiera tener.

DECIMA SEXTA: Ambas partes manifiestan que en la concertación del presente instrumento no ha mediado dolo, violencia, ni ningún otro vicio del consentimiento. Leído como fue el presente instrumento por quienes intervinieron en el mismo y sabedores de su valor y alcances legales, lo firman por duplicado en la Ciudad de Comitán de Domínguez, Chiapas el día _____.

“EL PRESTADOR DE SERVICIOS”

“EL CLIENTE”

C.P.C.
REPRESENTANTE LEGAL DE

C.
REPRESENTANTE LEGAL DE

“CARTA DE CONFIRMACIÓN DE TRABAJO DE AUDITORÍA”

MORENO ESPINOSA

CONTADORES PÚBLICOS

Av. Mariano N. Ruiz No. 28 – A
Col. Belisario Domínguez
Contadores
Comitán de Domínguez, Chiapas.

Miembro del Instituto
Mexicano de
Públicos.

Fecha: _____

Sr. _____, presidente

Estimado Señor “X”:

La presente sirve para confirmar nuestras pláticas del ____ de _____
de _____ respecto a la auditoría de los estados financieros de El Herraje Fino, S.
A. de C. V., para el año que termina el ____ de _____ de _____.

El examen se habrá de realizar de conformidad con las normas de auditoría
generalmente aceptadas e incluirá todos los procedimientos que se consideren
necesarios para poder emitir una opinión respecto a la razonabilidad de los
estados financieros.

Nuestro examen habrá de incluir (1) un estudio del sistema de control interno, (2)
pruebas apropiadas de los registros contables y demás registros financieros al
grado en que juzguemos pertinente, (3) la elaboración de las declaraciones
anuales: _____ y (4) una revisión del
sistema de contabilidad que esté en operación.

Los honorarios que hemos de cobrar por estos servicios se determinan de acuerdo con las bases cotizadas y que constan por escrito.

De acuerdo con nuestro convenio, ustedes habrán de tener listos para enviarse por correo los estados de cuenta de los clientes a más tardar la mañana del ____ de _____ de ____; nosotros añadiremos nuestras solicitudes de confirmación, habiendo de controlar la correspondencia. Deberá también elaborar una balanza de comprobación de las cuentas de mayor a más tardar el ____ de ____ de _____, conjuntamente con relaciones de seguros pagados por adelantado, activos fijos y sus correspondientes depreciaciones acumuladas.

Por nuestra parte habremos de terminar el trabajo de auditoría a más tardar el ____ de _____ de _____.

ATENTAMENTE

C.P.C. _____

Aceptación del cliente y presentación del aviso para dictaminar los estados financieros

Una vez recibida y leída la carta-convenio, el gerente general aceptó las condiciones estipuladas en la misma, por lo cual otorgó su autorización para el inicio de la revisión preliminar.

La revisión de los estados financieros de la empresa se hace con estricto apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicando las normas y procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 del reglamento del mismo Código.

La empresa presentó ante la Administración Local de Auditoría Fiscal competente, el Aviso para presentar dictamen fiscal, en los términos del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El aviso en el formato 39, se presentó con fecha _____ y los datos que se tomaron fueron los de la declaración normal del ejercicio, presentada el _____, en el formato 2. A continuación, se muestran las formas citadas, debidamente llenadas.

En el desarrollo del presente trabajo se consideró conveniente anexar la declaración anual normal presentada por la empresa. Los datos de la declaración deberá coincidir con los del aviso.

Constancias de educación continua y acreditamiento de miembro activo de agrupación profesional

Por otra parte, y para dar cumplimiento a lo establecido en el último párrafo del artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el auditor presento ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, oficio acompañado de las constancias de cumplimiento con la norma de educación continua y acreditamiento de miembro activo de un colegio o asociación, expedidas por la

agrupación profesional a la que pertenece, con copia para la Administración Local que le corresponda a su domicilio.

Lugar y Fecha _____

At'n. (1)

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, adjunto a la presente, carta en la cual se confirma que soy socio activo de _____; asimismo y de conformidad con dicho artículo, acredito que cumplí con la norma de educación continua, acompañado a la presente, original y copia de la constancia correspondiente.

ATENTAMENTE

C.P. C. _____
No. de Reg. Ante la AGAFF
R.F.C. _____

C.c.p. _____

- (1) La carta debe ser dirigida al titular de la dependencia.
(Debe expedirla el colegio o asociación al que pertenezca el contador público)

Lugar y Fecha _____

Administración General de
Auditoría Fiscal Federal

_____.

Por medio de la presente hago constar que el C. Contador Público _____
_____ es miembro activo de _____
el cual se encuentra registrado con el número de membresía _____.

Asimismo, le informo que el Contador Público _____
Se encuentra al corriente con sus cuotas hasta la fecha.

Se extiende la presente para los fines que al interesa convenga.

ATENTAMENTE

Persona autorizada por el colegio o
Asociación para firmar la constancia.

(Debe expedirla el colegio o asociación al que pertenezca el Contador Público)

Constancia de Actualización Fiscal
20__

Expedida a _____
Registrado AGAFF _____ No. Asociado _____

Se extiende la presente en cumplimiento de o dispuesto en el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y de acuerdo con la normatividad de educación continua de este colegio profesional para emitir dictamen para efectos fiscales.

Lugar y Fecha _____

REPRESENTANTE (S) DE LA (S) COMISIONES (ES)
RESPECTIVA (S) DE LA ASOCIACIÓN O COLEGIO
AL QUE PERTENECE EL CONTADOR PÚBLICO.

BIBLIOGRAFÍA

- López Cruz Fernando, Dictamen Fiscal, décimo cuarta edición, enero de 2005, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Multiagenda Fiscal 2005, Código Fiscal de la Federación 2005, Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Resolución Miscelánea 2004-2005, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- Osorio Sánchez Israel, Auditoría I Fundamento de Auditoría de Estados Financieros, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., 2ª. Edición 2000.
- Fisco Agenda 2006, Código Fiscal de la Federación 2006, Ediciones Fiscales ISEF, S. A.
- Resolución Miscelánea 2005-2006, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
- Código de Ética Profesional del IMCP, 6ª. Edición Enero de 2005.
- Grinaker R. L. y Barr Ben B., Auditoría, el examen de los estados financieros, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., México, 8ª. Impresión Septiembre 1984.
- Sánchez Curiel Gabriel, Auditoría Operacional El examen de flujos de Transacciones, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., 4ª. Reimpresión.

- Auditoria I, Normas, técnicas, Control Interno, Planificación del Trabajo, Objetivos y Procedimientos, Edición Especial para Cultural, S.A., Edición 1998.
- Resolución Miscelánea 2007-2008, Página del SAT.
- Fisco Agenda 2007, Código Fiscal de la Federación 2007, Ediciones Fiscales ISEF, S. A.