



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE CUADALAJARA

"DICTAMEN FISCAL"

MONICA RAMIREZ BEHNAL

Tesis presentada para optar por el título de
Licenciado en Contaduría, con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la Secretaría de Educación Pública,
según acuerdo número 085366 con fecha 19-11-85.

Zapopan, Jal., Octubre de 1987



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No. 49
CD. GRANJA C.P. 45010 ZAPOPAN, JAL. MEXICO
TELS 679-07-08, 679-07-07, FAX 679-07-09

COMISIÓN DE EXÁMENES PROFESIONALES DE LA ESCUELA DE CONTADURÍA.

Me permito hacer de su conocimiento que el
MÓNICA RAMÍREZ BERNAL
de la Licenciatura en Contaduría, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de
Titulación con la alternativa TESIS titulada:

"DICTAMEN FISCAL"

Manifiesto que después de haber sido dirigida y revisada previamente,
reúne todos los requisitos técnicos y pedagógicos para solicitar fecha de Examen
Profesional.

Agradezco de antemano la atención que pueda brindar a la presente,
reinterándome a sus órdenes.

Atentamente,

C.P. José Angel López de Anda.
Asesor de Tesis.

CLASIF: _____
ADQUIS: 46486
FECHA: 23-5-02
DONATIVO DE _____
\$ _____



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA
BIBLIOTECA

“ DICTAMEN FISCAL ”

MONICA RAMIREZ BERNAL

**Tesis presentada para optar por el título de
Licenciado en Contaduría, con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la Secretaría de Educación Pública,
según acuerdo número 085366 con fecha 19-II-85.**

Zapopan, Jal., Octubre de 1997



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No. 49

CD GRANJA C.P. 45010 ZAPOPAN, JAL. MEXICO

TELS. 679-07-08, 679-07-07, FAX 679-07-09

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. Srita. Mónica Ramírez Bernal

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales, y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa "TESIS"

titulado:

DICTAMEN FISCAL.

presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar su examen.

Atentamente.

Lic. Francisco Benítez Ríos.
Presidente de la Comisión.

Zapopan, Jal., a octubre de 1997.

AGRADECIMIENTOS

AL SEÑOR:

Por permitirme terminar la carrera satisfactoriamente, con vida y salud.

A MIS PADRES:

Por haberme brindado todo su apoyo durante el curso de mi carrera.

A LOS MAESTROS:

Por la ayuda y la paciencia proporcionada para la realización de este trabajo; en especial a mi asesor.

A MIS COMPAÑEROS:

Por el apoyo y su amistad incondicional en todo este tiempo.

DEDICATORIA

ESTE TRABAJO QUIERO DEDICARLO A MIS PADRES, PORQUE GRACIAS A ELLOS
ES QUE VEO REALIZADO UNO DE MIS MAS GRANDES ANHELOS; Y AUNQUE
LEJOS, SIEMPRE CONTE CON SU APOYO.

MUCHAS GRACIAS POR DARME LA OPORTUNIDAD.

LOS QUIERE MUCHO SU HIJA

MONICA.

DICTAMEN FISCAL

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I. DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO	
1. Concepto general del dictamen	3
2. Dictamen para efectos financieros	4
3. Dictamen para efectos fiscales	4
4. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	5
4.1. Normas personales	5
4.2. Normas de ejecución del trabajo	7
4.3. Normas relativas al informe	8
CAPITULO II. IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL EN MÉXICO	
1. Antecedentes	10
2. Objetivos del dictamen fiscal	12
2.1. Ventajas y desventajas	13
3. Propósito del contribuyente	14
4. Administración General de Auditoría Fiscal Federal	15
CAPITULO III. PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES	
1. Importancia de la planeación	17
1.1. Entrevistas preliminares con el cliente	18
1.2. Entrevistas con funcionarios	19
1.3. Conocimiento del negocio	20
1.4. Áreas problemas de la empresa	21
1.5. Fechas de eventos importantes	21
1.6. Aspectos legales, laborales y fiscales	22
1.7. Sistema de contabilidad	22
1.8. Estudio preliminar del control interno	23
2. Resultado de la planeación	24

CAPITULO IV.	REVISIÓN DEL RUBRO DE EFECTIVO	
	1. Programa de auditoría	26
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	27
	2.1. Puntos principales de control interno	28
	3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	29
	3.1. Reglas de valuación	29
	3.2. Reglas de presentación	30
	4. Objetivos de revisión fiscal	31
	5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	32
	5.1. Arqueo al fondo fijo	33
	5.2. Prueba de reembolso	33
	5.3. Revisión de conciliaciones bancarias	34
	5.4. Confirmación de saldos de bancos	35
	6. Opinión financiera y fiscal	35

CAPITULO V.	REVISIÓN DEL RUBRO DE CUENTAS POR COBRAR - VENTAS	
	1. Programa de auditoría	37
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	38
	2.1. Puntos principales de control interno	39
	3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	39
	3.1. Reglas de valuación	40
	3.2. Reglas de presentación	40
	4. Objetivos de revisión fiscal	42
	5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	42
	5.1. Circularización de saldos	43
	5.2. Cobros posteriores	45
	5.3. Prueba de ventas	45
	5.4. Prueba de nota de crédito	46
	5.5. Análisis de préstamos a funcionarios y empleados	47
	6. Opinión financiera y fiscal	47

CAPITULO VI. REVISIÓN DEL RUBRO DE INVENTARIOS - COSTO DE VENTAS

1. Programa de auditoría	49
2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	50
2.1. Puntos principales de control interno	51
3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	52
3.1. Reglas de valuación	53
3.2. Reglas de presentación	54
4. Objetivos de revisión fiscal	54
5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	55
5.1. Revisión del Estado de Costo de Ventas	57
5.1.1. Revisión de inventarios iniciales	57
5.1.2. Prueba de compras	58
5.1.3. Revisión del inventario final	59
6. Opinión financiera y fiscal	59

CAPITULO VII. REVISIÓN DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

1. Programa de auditoría	61
2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	62
2.1. Puntos principales de control interno	63
3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	64
3.1. Reglas de valuación	65
3.2. Reglas de presentación	66
4. Objetivos de revisión fiscal	67
5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	67
5.1. Revisión física y documental de adquisiciones de años anteriores	68
5.2. Revisión de adquisiciones del año	69
5.3. Revisión de cálculo de la depreciación	70
5.4. Revisión de bajas de activos	70
6. Opinión financiera y fiscal	71

CAPITULO VIII.	REVISIÓN DEL RUBRO DE CUENTAS POR PAGAR	
	1. Programa de auditoría	73
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	74
	2.1. Puntos principales de control interno	74
	3. Objetivos de principios de contabilidad y su repercusión fiscal	75
	3.1. Reglas de valuación	76
	3.2. Reglas de presentación	77
	4. Objetivos de revisión fiscal	78
	5. Procedimientos de auditoría y su repércusión fiscal	79
	5.1. Confirmación de saldos	80
	5.2. Pagos posteriores	81
	5.3. Revisión de créditos bancarios y cálculo de intereses	81
	5.4. Revisión de impuestos por pagar	82
	5.5. Contingencias y compromisos	82
	6. Opinión financiera y fiscal	83
CAPITULO IX	REVISION DEL RUBRO DEL CAPITAL CONTABLE	
	1. Programa de auditoría	84
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	85
	2.1. Puntos principales de control interno	86
	3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	86
	3.1. Reglas de valuación	87
	3.2. Reglas de presentación	88
	4. Objetivos de revisión fiscal	89
	5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	90
	5.1. Estado de Variaciones en el Capital Contable	91
	5.2. Análisis de la documentación del aumento de capital	91
	5.3. Análisis de la documentación del pago de dividendos	92
	6. Opinión financiera y fiscal	92

CAPITULO X.	REVISIÓN DE RESULTADOS	
	1. Programa de auditoría	94
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	95
	2.1. Puntos principales de control interno	95
	3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	96
	3.1. Reglas de valuación	97
	3.2. Reglas de presentación	97
	4. Objetivos de revisión fiscal	98
	5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	98
	5.1. Revisión directa de Gastos de Venta y Administración	99
	5.2. Cálculos globales de sueldos, arrendamiento	100
	5.3. Prueba de nóminas	100
	6. Opinión financiera y fiscal	101

CAPITULO XI.	REVISIÓN DEL RUBRO DE IMPUESTOS	
	1. Programa de auditoría	102
	2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal	103
	2.1. Puntos principales de control interno	103
	3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal	104
	3.1. Reglas de valuación	104
	3.2. Reglas de presentación	105
	4. Objetivos de revisión fiscal	106
	5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal	107
	5.1. Revisión del Impuesto sobre la Renta	108
	5.1.1. Pagos provisionales y ajuste	109
	5.1.2. Conciliación entre resultado contable y fiscal	110
	5.2. Revisión del Impuesto al Valor Agregado	110
	5.2.1. Ingresos registrados contra ingresos declarados e IVA trasladado registrado contra declarado	111
	5.2.2. Revisión del Impuesto al Valor Agregado Acreditable	111

	5.3. Impuesto al Activo	112
	5.3.1. Pagos provisionales	112
	5.3.2. Impuesto anual	113
	6. Opinión financiera y fiscal	113
CAPITULO XII.	DICTAMEN FISCAL	
	1. Requisitos del contador público que dictamina	114
	2. Requisitos que debe tener el dictamen fiscal según Código Fiscal de la Federación	115
	3. Aviso para presentar dictamen fiscal	116
	4. Carta de presentación	117
	5. Disquete del dictamen fiscal	118
	5.1. Anexos del dictamen	118
	6. Dictamen fiscal del contador público	119
	7. Informe general sobre la revisión de impuestos	120
CONCLUSIONES		123
BIBLIOGRAFÍA		125

INTRODUCCIÓN

El desarrollo del presente trabajo tiene como propósito fundamental hacer una descripción detallada, clara y precisa de la forma en que debe ser presentado el dictamen, de tal manera que se de cumplimiento a las disposiciones fiscales que han sido establecidas al respecto; proporcionando así a los responsables de esta actividad una amplia visión de los aspectos, factores y elementos que deberá toma en cuenta para asegurar la correcta presentación del dictamen.

Se pretende también que tanto los estudiantes como los egresados de la carrera de **Contaduría Pública**, tengan un conocimiento amplio y profundo de lo que el dictamen representa en nuestra profesión.

Sin embargo se debe señalar que con el transcurso del tiempo el presente trabajo se tendrá que actualizar atendiendo a las nuevas disposiciones que al efecto se emitan.

En el primer capítulo se definirán los conceptos que son generales, respecto del dictamen; así como las normas de auditoría que deberá cumplir para asegurar su correcta presentación.

En el capítulo segundo se hará una breve reseña de la evolución que ha tenido el dictamen desde su origen hasta nuestros días, además de señalar la función y el origen que tiene la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

En el tercer capítulo se mencionará que para poder hacer la auditoría de los Estados Financieros, debió haberse hecho una adecuada planeación del trabajo que se va a realizar de tal forma que el resultado obtenido sea el esperado.

En los capítulos del cuarto al decimoprimer se comenzará a efectuar la revisión detallada y particular de los principales renglones que integran los estados financieros, mencionando en cada caso algunos procedimientos que aseguren la corrección de las cifras presentadas.

Por último en el doceavo capítulo se señalarán los requisitos y fundamentos legales, así como los lineamientos para la elaboración, integración y presentación del dictamen fiscal.

Es importante mencionar que la revisión del dictamen ha ido evolucionando, de acuerdo con los cambios en las leyes tributarias y la evolución de las propias normas de auditoría.

Desde que surge el dictamen en nuestro país el contador público ha tenido una fuerte injerencia en el adecuado cumplimiento y formulación del mismo; pues es el responsable de que se cumplan con las obligaciones tributarias.

Es cierto que cada vez más el gobierno se interesa por las cuestiones contables y esto se debe principalmente al proceso de fiscalización que se persigue por parte de las autoridades.

Además el dictamen es un documento que asegura la correcta presentación de la información, característica que nos ayuda a conocer la situación financiera real de la entidad.

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le interesa la presentación del dictamen pues es utilizado como un instrumento en contra de la evasión fiscal.

Es importante mencionar también que el contador público actualmente es contratado como profesionista para que preste sus servicios en lo referente a la elaboración del dictamen, pues cada día son más las empresa que optan por dictaminarse debido a las ventajas que esto les proporciona, además de la seguridad que da a los contribuyentes en cuanto a la corrección de las cifras presentadas.

Es por todo esto que se desarrollará el presente trabajo, proporcionando además una guía a seguir de la forma en que deberán ser revisados cada uno de los renglones mencionando algunos de los procedimientos que se consideran más recomendables y especificando que se persigue tanto contablemente como fiscalmente.

1.- EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO

En el desarrollo del presente capítulo se establecerán las nociones generales sobre el dictamen, así como las reglas que regulan la profesión del contador público en nuestro país, que sirven de base para llevar a cabo un trabajo de Auditoría que tenga validez y que sea confiable para el público que lo utiliza.

Señalando que el Dictamen es importante dentro de la profesión del Contador y que es utilizado como una útil herramienta para la toma adecuada de decisiones por el público que solicita la realización de este tipo de trabajos.

1. Concepto general del Dictamen

Existen varias definiciones sobre el Dictamen, pero en todas ellas se incluyen elementos comunes tales como:

- ⇒ Documento en el que expresa la opinión sobre la situación de la empresa.
- ⇒ Documento en el que establece el alcance y las limitaciones de su investigación.
- ⇒ Documento en el que señala el resultado del trabajo del auditor.

Sin embargo en el Boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas se establece lo siguiente:

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los Estados Financieros de la entidad de que se trate.

En el dictamen se expresará la opinión de manera independiente, sobre la razonabilidad de los Estados Financieros señalando si cumple con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

2. Dictamen para efectos Financieros

El dictamen para efectos Financieros tiene el siguiente objetivo:

La finalidad del examen de Estados Financieros, es expresar un opinión profesional independiente, respecto a sí dichos Estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.¹

Señalando además que la elaboración de los Estados Financieros son responsabilidad de la Administración de la compañía, y que el sólo emitirá una opinión sobre los mismos.

Sin embargo para que el auditor pueda emitir su opinión deberá haber practicado las pruebas de auditoría que considere necesarias para obtener una seguridad de que los estados sujetos a examen están debidamente preparados y que la información contenida en los mismos es suficiente, confiable y se encuentra adecuadamente revelada.

Es por todo esto que el Dictamen para efectos financieros es utilizado principalmente por el cliente para la adecuada toma de decisiones.

3. Dictamen para efectos Fiscales

El Dictamen para efectos Fiscales es el mismo que para efectos financieros, sólo que este debe cumplir con los requisitos fiscales que exige la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público** establecidos en el Código Fiscal de la Federación y en su propio Reglamento.

Tomando en consideración que estos requisitos son de carácter obligatorio y que el incurrir en incumplimiento a los mismo trae como consecuencia sanciones para el contador que dictamina, las cuales pueden ir desde la suspensión hasta la cancelación definitiva de su registro.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados, Boletín 4010, párrafo 2.

4. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Como toda profesión requiere de Normas especiales que regulen su actividad, así también el contador cuenta con ella, son normas que establecen como se debe llevar a cabo el trabajo de una auditoría.

En nuestro país a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se estableció la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría desde 1955, con el propósito de establecer los procedimientos recomendables para el examen de los estados financieros.

Sin embargo, esos procedimientos deberán ser flexibles para poder aplicarse en forma diferente en cada tipo de empresa y de acuerdo con las circunstancias de cada caso.

Por lo tanto se puede definir a las Normas de Auditoría como: *"los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo."*²

De lo anterior se clasifica a las Normas de Auditoría de la siguiente forma:

- A) Normas personales,
- B) Normas de ejecución del trabajo, y
- C) Normas de información.

4.1. Normas personales

Las normas personales son cualidades que el auditor debe tener antes de poder realizar un trabajo de auditoría. Algunas de ellas deben ser preadquiridas y otras deben mantenerse durante el desarrollo de su actividad.

Las normas personales son las siguientes:

² Op. Cit. pág. 2, Boletín 1010, párrafo 8.

- **Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

Establece que el auditor debe tener preparación y experiencia suficiente en el área de auditoría; esto se logra con la obtención del Título de Contador Público y complementarse con la aplicación práctica.

El entrenamiento técnico se integra de conocimientos y habilidades necesarios para el desarrollo del trabajo; esto se logra con una preparación adquirida por la experiencia práctica.

Sin embargo debe mantenerse actualizado, esto es debido a los avances que se presentan constantemente como en toda profesión.

La capacidad profesional consiste en alcanzar madurez de juicio, esta se adquiere con el enfrentamiento a los problemas propios de su profesión en la elección adecuada a la mejor solución. Por tal motivo para adquirirla se requiere de tiempo y contacto con auditores de mayor experiencia.

- **Cuidado y diligencia profesionales**

Esta norma se refiere a que el contador debe realizar su trabajo con cuidado y poner toda la atención que requiere en el desempeño del mismo para con ello disminuir al menor grado posible la existencia de riesgos de juicio.

- **Independencia**

Se refiere a que el auditor no tenga prejuicios hacia su cliente.

Existe independencia cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos.

Para ser independiente el auditor debe estar libre de toda obligación comercial, industrial y personal, con la empresa que es su cliente.³

4.2. Normas de Ejecución del trabajo

Estas normas abarcan la planeación y supervisión de la auditoría, la evaluación del control interno y la obtención de evidencia suficiente y competente que representan la exigencia de cuidado y diligencia mínima indispensable.

- **Planeación y supervisión**

En esta norma se establece que el trabajo debe ser planeado adecuadamente para poder alcanzar sus objetivos.

Para planear adecuadamente el auditor deberá conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo.
- Las características de la empresa que será objeto del examen.⁴

La planeación implica determinar que procedimientos, alcance y extensión se dará al trabajo que se va a efectuar, así como el personal que va a intervenir.

La planeación de la auditoría concluye con un programa de trabajo que es la evidencia de que fue debidamente planeada.

La supervisión consiste en dirigir el trabajo de los auditores ayudantes y determinar si se lograron los objetivos.

La supervisión debe ejercerse a todos los niveles del personal que intervenga en el trabajo, ejecutándose en todas las etapas del trabajo, hasta su culminación.

³ Cfr. DeFliese, Jaenicke, Auditoría Montgomery, pp. 58-72.

⁴ Op. Cit. pág. 2, Boletín 3040, párrafo 5 a 7.

- **Estudio y evaluación del control interno**

Se establece que el auditor debe tener conocimiento del control interno del cliente con el objeto de planear adecuadamente los procedimientos que se aplicarán.

Este estudio se hace con el propósito de determinar el grado de confianza que podrá depositarse a los mismos con el objeto de poder detectar errores o irregularidades.

- **Obtención de evidencia suficiente y competente**

La competencia se refiere a su confiabilidad y la suficiencia depende del grado de seguridad que el auditor considere para poder apoyar su opinión y establecer que los estados financieros son correctos.⁵

Se establece que es suficiente y competente cuando se refiere a hechos o circunstancias que son cualitativamente relevantes dentro de lo que fue examinado y le permite al auditor obtener una certeza razonable para emitir su opinión.

4.3. Normas relativas al Informe

Como ya hemos mencionado el trabajo final del auditor es elaborar un informe o dictamen, en el que queda plasmado el resultado de su trabajo.

En este informe se basará el cliente para conocer la situación de la empresa y tomar decisiones.

Por esta razón se establecen requisitos mínimos que debe contener el informe los cuales son:

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

⁵ Op. Cit. pág. 5, pág. 95.

Esta norma señala que el contador debe dejar perfectamente establecido cual es su relación con los Estados Financieros que son objeto de examen, para poder emitir su opinión señalando las limitaciones que haya tenido aún cuando el examen de los mismos se haya efectuado conforme a las Normas de Auditoría. Esta relación se establece al mencionar en su dictamen "Haber examinado los Estados Financieros", o sea relación del auditor.

- **Bases de opinión sobre Estados Financieros.**

El auditor deberá tener conocimiento que los estados financieros están preparados en base a Principios de Contabilidad aplicados consistentemente, y que la información contenida en los mismos es adecuada y suficiente para su adecuada presentación, y que su opinión se basa en la revisión efectuada de los Estados Financieros con base en Normas y Principios de Auditoría Generalmente Aceptados.

Todas estas normas tienen como finalidad confirmar la veracidad, relevancia y suficiencia de la información contenida en los Estados Financieros.

2.- IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL EN MÉXICO

En el desarrollo de este capítulo se dará a conocer cuales fueron las causas que dieron origen al dictamen; así como cuales son los beneficios de dictaminarse, que persigue con esto el contribuyente y cuál es la función que desempeña la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

1. Antecedentes

La profesión del auditor es de creación reciente y fue en 1862 la Ley Británica de Sociedades Mercantiles la que le dio el reconocimiento.

Es a partir de entonces que comienza a formularse el dictamen; sin embargo el examen no contenía un juicio sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa.

En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, preparó un folleto en que regularía la forma del dictamen llamado Métodos Aprobados para la preparación de Balances Generales. Aquí ya se incluía una opinión sobre la situación de la empresa.

En el año de 1929 como consecuencia de el gran crack bancario norteamericano, tiempo en el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron fuertes perdidas, llegando a valer tan sólo una fracción de su valor original; el dictamen tuvo que ser modificado, pues las grandes empresas culpaban a los contadores de los efectos que esta crisis había causado.

Pero fue hasta 1934 cuando se propuso la nueva redacción, cuyas principales modalidades eran señalar:

- *El examen de los estados financieros incluyen el superávit.*
- *Se establece que el examen se realizó de acuerdo a pruebas e investigaciones.*
- *Señala que la declaración que emite el auditor es un dictamen.*
- *Estableciendo también que los estados financieros fueron preparados de acuerdo a principios de contabilidad.*

Posteriormente derivado del fraude descubierto en las cuentas de la empresa Mckesson and Robbins en 1938 resultado de una denuncia de alteraciones y falsedades en la contabilidad de la empresa surgieron las primeras nociones de Normas de Auditoría, derivado de la incapacidad para detectar el fraude; incorporando de esta forma en la redacción del dictamen que se había examinado el control interno y se había aplicado los procedimientos de contabilidad. Por tal motivo en esta nueva forma del dictamen se incorporaba por primera vez la noción de Normas de Auditoría, la mención de haber revisado el control interno y los procedimientos contables, asegurando la aplicación de los principios de contabilidad aplicados consistentemente y que además se emplearon los procedimiento de auditoría que se consideraron necesarios.

Finalmente en 1951 apareció un folleto en el que se reunían los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría y recomendaba a los miembros del Instituto de Contadores el uso de una forma estándar de dictamen.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país.⁶

Sin embargo el dictamen ha sufrido constantes cambios como consecuencia de los avances en el campo de la auditoría; por lo que se hace necesaria una reestructuración del dictamen con el propósito de establecer una redacción más sencilla y concreta, en esta nueva forma se trata de expresar una opinión que no deje lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el contador como resultado de su trabajo.

Por todo esto el dictamen para efectos fiscales, ha sido un importante apoyo en las labores de fiscalización realizadas en el país. Sin embargo cabe señalar que no constituye una manera de finiquito, pero si representa un indicio del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁶ Téllez Trejo Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública, Editorial ECASA, pp. 17-31.

A través del tiempo, se ha tenido un sustancial incremento en el número de dictámenes presentados; a la fecha se dictaminan para efectos fiscales las empresas más importantes del país y han solicitado su inscripción en el registro 7,500 contadores públicos, según datos proporcionados en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Desde 1959 el dictamen para efectos fiscales, ha venido constituyendo un instrumento de gran utilidad, al que desde su origen se le ha considerado como un elemento para ejercer la fiscalización, y que ha servido para concientizar al empresario mexicano y encaminarlo a cumplir con sus obligaciones tributarias en términos generales.⁷

2. Objetivos del Dictamen Fiscal

Es un instrumento utilizado contra la Evasión Fiscal.

Es una medida necesaria de control y de prevención para la empresa.

En el dictamen incorpora credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

Resulta útil en el proceso de fiscalización, tanto para las autoridades como para los contribuyentes.

El dictamen representa el alcance y el resultado del examen de la situación financiera de una empresa y expresa la opinión del contador sobre la razonabilidad de la corrección de los estados financieros.

Además es importante pues los hechos señalados en el dictamen se presumen ciertos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público salvo prueba en contrario.

⁷ REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

2.1. Ventajas y desventajas del Dictamen

El dictaminar sus Estados financieros para efectos fiscales representa algunas ventajas y desventajas; algunas de ellas son las siguientes:

VENTAJAS

- A) *Se procederá a la suspensión inmediata de auditoría directa por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal cuando el aviso de presentación del dictamen se haya presentado con anterioridad a la fecha del oficio de orden de auditoría.*
- B) *Obtener una seguridad de que la situación fiscal se apega a las disposiciones fiscales.*
- C) *Pagar espontáneamente los impuestos omitidos.*
- D) *Reducción de recargos y eliminación de multas por incumplimiento.*
- E) *Reducción ó eliminación de pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta.*
- F) *Aclaración de inconformidades de PTU.*
- G) *Compensación del IVA contra otros impuestos federales, excepto INFONAVIT-SAR, a cargo o retenciones por el contribuyente.*

DESVENTAJAS

- A) *Para algunas empresas resulta costoso contratar los servicios de un contador para que emita un dictamen.*
- B) *El dictamen no representa una garantía de que no vaya a ser requerido por parte de las autoridades fiscales.*
- C) *Si no se cumplen con los requisitos establecidos el contador podrá ser suspendido del ejercicio de su profesión.*

D) La Administración General de Auditoría Fiscal Federal inicia auditoría directas sin considerar ó respetar el hecho de que sobre ese ejercicio ya existe un dictamen fiscal emitido.

E) Una vez ejercida la opción de dictaminar en forma voluntaria, si se suspende la presentación en algún ejercicio existe la posibilidad de una revisión directa inmediatamente por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. Propósito del Contribuyente

Como se mencionó en el apartado anterior el dictamen trae consigo muchas ventajas para el contribuyente.

Quizá uno de los propósitos principales es evitar una revisión directa por parte de la Secretaría de Hacienda.

Por otra parte le permite al contribuyente tener un conocimiento de la situación financiera de la empresa; que le servirá de base para la toma de decisiones adecuada y oportuna.

Además permite ahorrar dinero al momento de pagar oportunamente las diferencias encontradas.

El pedir que se emita el dictamen, también puede ayudar en la planeación financiera y administrativa de la empresa.

También permite la regularización fiscal, cuando el contribuyente se encuentre en una situación irregular, de manera voluntaria.

Es por eso que muchas empresas, aunque no se encuentren obligadas a dictaminarse optan por esta opción, pues le permite tener un conocimiento real de la situación de su empresa y el adecuado manejo que se da a sus recursos.

4. Administración General de Auditoría Fiscal Federal

La Auditoría Fiscal, fue creada por decreto presidencial el 21 de abril de 1959 para la observancia del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

La auditoría fiscal tendrá facultades para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones a la contabilidad de los contribuyentes.

Se estableció que los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros por contador registrado para efectos fiscales, se aceptaría lo señalado en su dictamen y no se practicarían auditorías fiscales.

El decreto anterior quedó derogado el 1 de abril de 1967, señalando en el Código Fiscal de la Federación.

El funcionamiento de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal se dio a conocer en el reglamento del 13 de enero de 1972 publicado el 16 de marzo de 1972.

El 11 de abril de 1980 se publica en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

El 1ro. de enero de 1983 entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, en el que se modifica el Artículo 85, quedando como Artículo 52 en el que se establecen los requisitos que deberá cumplir el dictamen fiscal.

El 28 de febrero de 1984 quedó derogado el Reglamento del 11 de abril de 1980 y reglas de carácter general que establecen disposiciones fiscales para los dictámenes; ya que en esos momentos se establece el nuevo reglamento que en sus artículos del 45 al 58 regulará las nuevas disposiciones fiscales aplicables al dictamen.

El 31 de marzo de 1992 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento con el objeto de

actualizar las disposiciones, con el propósito de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.

En este se establece la obligación de que el dictamen deberá ser entregado en disco magnético flexible.

El 29 de junio del mismo año se publicó el instructivo para la integración y presentación en disco magnético.

En 1993 el cambio que se suscitó fue la incorporación del SAR (Sistema de Ahorro para el Retiro) y otras recomendaciones particulares.

3.- PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

En el presente trataremos de establecer lo importante que es que cualquier trabajo que se vaya a desarrollar sea planeado, con el objeto de aprovechar al máximo los recursos disponibles y obtener los mejores resultados.

Además cabe señalar que la planeación de la auditoría es fundamental, para poder emitir una opinión apegada a la realidad sobre la situación financiera de la empresa.

1. Importancia de la planeación

Para poder llevar a cabo una auditoría es necesario realizar una planeación del trabajo que se va a realizar, señalando las diversas actividades que se practicarán, especificando su oportunidad y secuencia.

Esta planeación deberá ser lo más detallada posible, con el objeto de poder facilitar el trabajo a todo el personal que intervenga y aprovechar al máximo el tiempo que será invertido en el mismo.

Para poder planear adecuadamente el trabajo de auditoría del auditor debe conocer:

- A) *Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.*

- B) *Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.*⁸

Por lo anterior cabe señalar que toda auditoría es particular y se planeará de acuerdo a las especificaciones de cada empresa.

⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.

Es importante señalar que dicha planeación deberá quedar plasmada en los papeles de trabajo del auditor.

Se debe señalar que en el sistema de control interno descansa la planeación de la auditoría; pues se determinará el grado de confianza que podrá depositarse en el mismo.

Para poder planear adecuadamente se debe obtener información importante que puede ser de diversas formas, entre las que se encuentran:

- *Entrevistas preliminares con el cliente.*
- *Entrevistas con funcionarios.*
- *Conocimiento del negocio.*
- *Áreas problemáticas de la empresa.*
- *Eventos importantes.*
- *Aspectos legales, laborales y fiscales.*
- *Sistema contable.*
- *Estudio preliminar del control interno.*

1.1. Entrevistas preliminares con el cliente

Cuando se contratan los servicios de un contador para realizar una auditoría; es importante antes de iniciar el trabajo, dejar establecidas las condiciones a que habrán de sujetarse para realizar la auditoría.

Por esto es importante que se tenga una entrevista previa con el cliente en donde uno de los propósitos será señalar cual es el objetivo que se persigue con el trabajo; estableciendo las condiciones y limitaciones del mismo.

En estas entrevistas también se buscará determinar el tiempo que se va a emplear en el trabajo, dependiendo de las actividades que se vayan a desempeñar; y así, poder establecer los honorarios y los gastos en que se incurrirán.

También se establecerá que personal va a intervenir en la auditoría y como serán coordinados, y en que forma contribuirá el personal del cliente en el desempeño del trabajo.

Todo lo anterior debe conocerse antes de aceptar el trabajo, pues son puntos que ameritan ser conocidos para poder realizar una planeación de acuerdo a las necesidades del cliente que solicita el trabajo.

Cabe señalar que en las entrevistas con el cliente es donde se obtiene información que nos permite tener un conocimiento más amplio de las particularidades de la empresa, a tal grado que nos permita establecer el objetivo a perseguir, y desarrollar el plan de trabajo que nos servirá de guía para aplicar los procedimientos establecidos.

1.2. Entrevistas con los funcionarios

Así como las entrevistas con el cliente son importantes, también es necesario llevarlos a cabo con los funcionarios; pues estos nos proporcionarán información sobre aspectos más particulares, tales como, políticas de la empresa que pueden ser relativas a producción o al aspecto comercial y financiero, así como las relativas al sistema de contabilización.

El tener conocimiento de estas políticas nos permitirá establecer las pruebas y procedimientos de auditoría que serán aplicables a cada área específica, con el objeto de determinar si estas se cumplen adecuadamente ó no.

Es importante señalar que al conocer las políticas del registro contable, debemos ver si estas cumplen con los requisitos que establece la profesión, ese será uno de los principales

objetivos; verificar con los principios de contabilidad y con las normas de auditoría establecidas al respecto.

1.3. Conocimiento del negocio

El tener conocimiento del cliente nos permite evaluar la forma en que están presentados los estados financieros, y así planear la auditoría.

Es importante que el auditor obtenga información que le pueda ser útil; como puede ser:

- *Naturaleza, tamaño y organización del cliente.*
- *Aspectos que afectan al negocio.*
- *Ambiente de control y políticas aplicables.*
- *Conocimiento del sistema contable.*
- *Cuentas importantes.*

En esta etapa el auditor revisa los manuales de políticas y procedimientos aplicables a la compañía; conoce las instalaciones de la fábrica y las oficinas; verifica los libros de actas de la compañía y comprueba sus operaciones y su situación financiera en relación con las demás empresas.⁹

Esta información debe quedar plasmada en los papeles de trabajo; y nos ayudará a determinar los procedimientos de auditoría que serán aplicables durante el trabajo.

Este conocimiento constituye la base para identificar en que segmentos se puede confiar en el control contable establecido.

⁹ DeFliese, Jaenicke, Auditoría Montgomery, Segunda edición, pág. 209.

Es así como el auditor puede plantear los objetivos de la auditoría que se practicarán, permitiéndole tener un conocimiento de donde se podrían presentar los errores ó irregularidades significativas.

1.4. Áreas problemas de la empresa

Una vez que el auditor ha tenido la entrevista con el cliente, con los funcionarios y el conocimiento del negocio, esto le permitirá identificar con mayor facilidad las áreas que representan un problema para la empresa.

Para esto deberá haber practicado una evaluación y un minucioso estudio del control interno del cliente. Este estudio abarca el ambiente de control, los sistemas de contabilidad, controles administrativos y los contables.

Una vez que se realizó este estudio, nos encontramos en posibilidad de determinar, en que áreas se presentarán errores ó irregularidades. Estableciendo cuál será la estrategia a seguir.

Identificar las áreas problema es importante para la planeación de la auditoría, pues nos permitirá establecer los procedimientos que serán aplicables, para poder determinar en que proporción afecta la correcta presentación de la información requerida.

1.5. Fechas de eventos importantes

Una vez que hemos obtenido la información de las secciones anteriores, resulta de vital importancia el tener conocimiento de eventos que pudieran afectar la situación de la empresa.

Estos eventos pueden afectar la planeación de la auditoría sí no son tomados en cuenta, lo que ocasionaría una desviación al momento de emitir una opinión que puede ser equivocada.

Algunos de esos eventos importantes son por ejemplo: la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, etc.¹⁰

Por la importancia que estos eventos representan, resulta conveniente establecer cuál es su fecha de realización y señalar las posibles repercusiones que estos pudieran traer para la empresa, con objeto de hacerlo del conocimiento de los interesados en la empresa y para la adecuada toma de decisiones.

Es importante señalar que el examen no debe referirse únicamente al período que se revisa, sino también a uno posterior; puesto que el auditor es responsable de los eventos que se efectúen, que ocurran y que puedan influir en su opinión.

1.6. Aspectos legales, laborales, fiscales

En esta sección se tratará de dar a conocer a que lineamientos está sujeta la empresa, para saber cual es su funcionamiento.

Estos aspectos pueden ser documentos que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.¹¹

Conocer esto, es importante, pues señala como esta operando la empresa; como se relaciona con otras entidades, cual es la relación con sus empleados, etc. situación que debe ser evaluada en el desarrollo de la auditoría que se practica.

Además tener conocimiento de esto nos permitirá determinar la confianza que se puede depositar en el adecuado funcionamiento de la empresa.

1.7. Sistema de contabilidad

¹⁰ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados, Boletín 3040, párrafo 8.

¹¹ Op. Cit. Boletín 3040, párrafo 10.

Cualquier empresa tiene un sistema contable que le permite registrar sus operaciones, de tal forma que pueda generar información cuantitativa sobre las operaciones que llevó a cabo.

El sistema deberá estar diseñado de acuerdo a las necesidades de la empresa, estos sistemas incluyen procedimientos que nos permitirán identificar, reunir, analizar, clasificar y registrar las operaciones realizadas.

Para que el sistema sea confiable y útil, debe contar con métodos y registros que:

- *Identifiquen y registren las transacciones reales.*
- *Describan las transacciones en el detalle necesario que permita su clasificación.*
- *Cuantifiquen las operaciones en unidades monetarias.*
- *Registre las operaciones en el período correspondiente.*
- *Presenten y revelen las transacciones en los estados financieros.*¹²

Los reportes generados por este sistema son muy útiles a la administración, a los empleados y a terceros interesados; por la información que estos contienen. Sin embargo, pueden tener errores que son detectados por los usuarios lo que repercute en la información que contienen.

Por esto último, es importante que la información que proporcione sea la correcta, puesto que es utilizada para la toma de decisiones; en base a esto se determinará la confianza que habrá de depositarse en el propio sistema.

1.8 Estudio preliminar del control interno

El estudio del control interno es importante, pues nos permite cumplir con las normas de ejecución del trabajo mencionadas en el primer capítulo de este trabajo; además de que nos ayuda a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que habrá de darse a los procedimientos de auditoría.

¹² IBIDEM, Boletín 3050, párrafo 9.

El control interno comprende tres elementos interrelacionados: *el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control*; los cuales representan la estructura del mismo.

El tener un sistema de control interno, implica proporcionar una seguridad de que los objetivos de la empresa se están cumpliendo. Por esta razón se debe estar pendiente de su adecuado funcionamiento o de posibles modificaciones dependiendo de la situación de la empresa.

El comprobar el adecuado funcionamiento del control interno implica aplicar pruebas de cumplimiento, las cuales nos permitan establecer si se podrán prevenir, detectar o corregir errores que pudieran tener algún efecto significativo en los estados financieros.

El haber realizado todas estas actividades, nos permitirá planear nuestra auditoría de la manera más apropiada y acercándonos lo más posible a las necesidades de la empresa.

Ahora sí podemos realizar nuestro programa de auditoría, en el que se especificarán las actividades que habrán de realizarse.

2. Resultado de la planeación

En el Boletín 3040 de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados se señala:

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.

Sin embargo no siempre se podrá planear la totalidad de los procedimientos a aplicar, pero esto no debe entorpecer el curso de la auditoría, por eso se establece que debe planearse la auditoría de manera general y sólo se detallará la actividad concreta que se desarrolla en el momento.

Este cuestionario nos permitirá identificar con facilidad, en que aspectos esta fallando el funcionamiento del rubro específico y así hacer las recomendaciones adecuadas a la administración de la empresa con el propósito de evitar el mal manejo de los recursos de la misma.¹⁴

El programa de este rubro comprenderá entre otros procedimientos, conciliaciones bancarias, verificación de cédula de traspasos entre cuentas bancarias, cálculo de intereses, valuación de inversiones, verificación de depósitos, así como la forma de efectuar los pagos con cheques, etc.

Recordando que este programa debe ser flexible y adecuado a las necesidades de la empresa; pero sin dejar de cumplir con el propósito para el cual fueron establecidos.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Esta evaluación se hace con la intención de determinar si se están cumpliendo con las normas de auditoría y ver si el contador efectuó su trabajo de manera profesional y con independencia de modo que refleja realmente los recursos con los que cuenta la empresa, de acuerdo con el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Además esta evaluación nos permitirá determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos que serán aplicables para su revisión.

Este control es para detectar los controles clave para el adecuado manejo del efectivo.

Nos ayudará a determinar la confianza que se va a depositar en el sistema de control.

Una finalidad de esta evaluación es el control presupuestal; que consiste en comprar lo que nos piden con lo que realmente tenemos y así poder detectar las desviaciones de efectivo.

¹⁴ Sánchez Alarcón Francisco Javier, PROGRAMAS DE AUDITORIA, Ed. ECASA, pág. 25

4.- REVISIÓN DEL RUBRO DE EFECTIVO

Antes de comenzar con el presente capítulo, considero que es importante definir claramente sobre lo que estaremos hablando, con tal motivo señalaremos que:

*El efectivo esta constituido por moneda de curso legal o sus equivalentes, propiedad de una entidad y disponibles para la operación; y las inversiones temporales están representadas por valores negociables o por cualquier otro instrumento de inversión, convertibles en efectivo en el corto plazo y tiene por objeto obtener un rendimiento hasta el momento en que sean utilizados estos recursos.*¹³

Además durante el desarrollo de este trataremos de establecer la forma de revisión del rubro de efectivo, de tal manera que nos permita tener una seguridad suficiente y razonable de que se encuentra adecuadamente valuado y presentado en los estados financieros.

1. Programa de Auditoría

Como ya se mencionó en el capítulo anterior, es importante realizar un programa de auditoría que permita a los responsables de la misma tener la seguridad de que el trabajo se realizará de la mejor manera.

Estos programas, únicamente establecerán algunos de los procedimientos a seguir y la forma en que serán aplicados.

Para establecer el programa referente al rubro de efectivo, es importante considerar, el control interno de caja, bancos e inversiones.

Antes de comenzar con el examen del rubro, se aplicará el cuestionario del control interno que nos permitirá tener un conocimiento claro de los procedimientos que serán aplicables a fin de tener un mejor resultado de nuestra revisión.

¹³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín C1, párrafo 2, pág. 207

Este cuestionario nos permitirá identificar con facilidad, en que aspectos esta fallando el funcionamiento del rubro específico y así hacer las recomendaciones adecuadas a la administración de la empresa con el propósito de evitar el mal manejo de los recursos de la misma.¹⁴

El programa de este rubro comprenderá entre otros procedimientos, conciliaciones bancarias, verificación de cédula de traspasos entre cuentas bancarias, cálculo de intereses, valuación de inversiones, verificación de depósitos, así como la forma de efectuar los pagos con cheques, etc.

Recordando que este programa debe ser flexible y adecuado a las necesidades de la empresa; pero sin dejar de cumplir con el propósito para el cual fueron establecidos.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Esta evaluación se hace con la intención de determinar si se están cumpliendo con las normas de auditoría y ver si el contador efectuó su trabajo de manera profesional y con independencia de modo que refleja realmente los recursos con los que cuenta la empresa, de acuerdo con el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Además esta evaluación nos permitirá determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos que serán aplicables para su revisión.

Este control es para detectar los controles clave para el adecuado manejo del efectivo.

Nos ayudará a determinar la confianza que se va a depositar en el sistema de control.

Una finalidad de esta evaluación es el control presupuestal; que consiste en comprar lo que nos piden con lo que realmente tenemos y así poder detectar las desviaciones de efectivo.

¹⁴ Sánchez Alarcón Francisco Javier, PROGRAMAS DE AUDITORIA, Ed. ECASA, pág. 25

Con esta evaluación se pretende evitar o detectar la existencia de posibles fraudes, que los recursos no sean utilizados con fines ilícitos de tal forma que afecte la situación de la empresa.

Debemos tener presente que este rubro es muy importante dentro del balance, pues es el que nos permite la posibilidad de realizar operaciones con otras entidades por su pronta disponibilidad.

2.1. Puntos principales de control interno

En el control interno del rubro de efectivo debemos verificar lo siguiente:

- ◆ Prevenir desperdicio, fraudes e insuficiencias de efectivo. (Existencia de un flujo de efectivo mensual)
- ◆ Existencia de controles adecuados de las entradas de efectivo, con la ayuda de recibos, los cuales facilitan su registro y verificaciones posteriores.
- ◆ Promover la eficiencia en las áreas de la empresa, detectando las variaciones y desviaciones.
- ◆ Verificar quién aprueba los reembolsos al fondo fijo.
- ◆ A nombre de quién se expiden los cheques del reembolso.
- ◆ Registro y depósito inmediato de la cobranza recuperada para evitar el mal uso de los recursos.
- ◆ Segregación de funciones en cuanto a autorizaciones, firma de cheques, custodia y registro.
- ◆ Cumplimiento de políticas establecidas como son procedimientos a seguir, reglamentos internos, cortes diarios de caja, límite máximo de gastos, etc.
- ◆ Si existen firmas mancomunadas para expedir cheques y evitar mal manejo.
- ◆ Realizar arqueos sorpresivos al fondo fijo.
- ◆ Obtener confirmaciones de saldos.
- ◆ Cada cuando se repone el fondo fijo.

- ◆ Formular conciliaciones bancarias, para verificar el manejo y registro de las operaciones ayudando a determinar las partidas que no han sido registradas y realizar los ajustes necesarios.¹⁵

Estos controles nos ayudarán a determinar el adecuado funcionamiento de este rubro; pues si estos controles se cumplen, no existirán problemas significativos que afecten la integración del mismo.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

El objetivo principal de Principios de Contabilidad, así como el fiscal, sobre este rubro es comprobar su adecuada valuación y presentación dentro del balance general, asegurándose de los siguientes aspectos:

- ⇒ Comprobar la existencia del efectivo y que en el balance se incluyan todos los fondos propiedad de la entidad, ya sea que obren en su poder o que estén en custodia de terceros.
- ⇒ Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones.
- ⇒ Comprobar el correcto registro.
- ⇒ Revelación de restricciones, así como las bases de valuación.¹⁶

3.1. Reglas de valuación

En el Boletín C-1 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se establece que el efectivo debe ser valuado a su valor nominal.

Señala además que si existen metales preciosos amonedados y moneda extranjera se valorará a la cotización a la fecha de los estados financieros.

Mientras que las inversiones se valorarán de la siguiente forma:

¹⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín 5100, párrafos 13-28.

¹⁶ Op. Cit., Boletín 5100, párrafos 6-10.

Si son valores negociables, a su valor neto de realización.

Las inversiones en otros instrumentos, a su costo de adquisición, más rendimiento, o su valor estimado de realización, el menor.

Pero si existen inversiones en moneda extranjera, estas se convertirán al tipo de cambio que corresponda a la fecha de los estados financieros.

Los rendimientos de las inversiones se reconocerán en los resultados conforme se devenguen.

3.2. Reglas de Presentación

Tanto en Normas y Procedimientos de Auditoría, como en Principios de Contabilidad se establece la forma en que debe presentarse el rubro de efectivo e inversiones temporales, cubriendo todos los requisitos que son exigibles para quien realiza este trabajo.

Primeramente señalan que deben presentarse en el balance como las primeras partidas del activo circulante.

Si existen restricciones en cuanto a su disponibilidad o su destino, deben mostrarse por separado; aclarando en las notas a los estados financieros su situación particular.

Si su disponibilidad es a un plazo mayor a un año, o está relacionado con la adquisición de activos no circulantes o está destinado para el pago de pasivos, se deberá presentar fuera del activo circulante.

Los cheques, que queden pendientes de entregarse a sus beneficiarios a la fecha del balance, forman parte del efectivo.

Si existen sobregiros, deben compensarse con otros saldos deudores de la misma naturaleza y de disponibilidad inmediata, sin embargo si el sobregiro subsiste, el saldo debe presentarse como pasivo a corto plazo.

Debe revelarse cuando existan metales preciosos y moneda extranjera indicando monto, tipo de moneda y cotizaciones empleadas.

Señalar las políticas utilizadas para su evaluación.

4. Objetivos de revisión fiscal

Es recomendable dejar establecido, que se persigue desde el punto de vista fiscal al efectuar la revisión a este rubro de los estados financieros.

Quizá uno de esos objetivos será verificar que los comprobantes que amparan los gastos que se efectúan con el fondo fijo, cumplan con los requisitos fiscales, con la finalidad de que puedan ser considerados como gastos deducibles para la empresa.

Otro objetivo será verificar que la inversiones se encuentren adecuadamente valuadas.

Los depósitos efectuados en la cuenta bancaria, sean registrados inmediatamente en la contabilidad, atendiendo a la causa que les dio origen; para determinar si serán acumulables o no.

Correcto registro de las cuentas bancarias y de inversiones temporales para efectos del Componente Inflacionario.

Determinación de los intereses obtenidos o pagados para señalar si son de los que juegan para el cálculo del componente inflacionario.

Revisión de las conciliaciones bancarias para asegurarse que todas las partidas han sido correspondidas.

Comparación de cifras con el ejercicio anterior para juzgar si las variaciones son razonables y lógicas.

Estos son algunos de los objetivos que se persiguen en estas revisiones y que pueden tener un efecto fiscal.

5. Procedimientos de Auditoría

Una vez que se ha hecho el estudio y evaluación del control interno, el auditor, está en posibilidad de determinar los procedimientos que serán aplicables, con el alcance y oportunidad que considere necesarios.

Los procedimientos ayudan al auditor a obtener la evidencia que sea suficiente y competente en cuanto a su integración y presentación.

Cabe señalar que los procedimientos a aplicar dependerán en cada caso de las características particulares de cada empresa y de las circunstancias.

Estos procedimientos tendrán como finalidad obtener la evidencia suficiente sobre la integridad, existencia, valuación, propiedad y adecuada presentación y revelación de este rubro, cumpliendo con las normas de auditoría y requisitos legales previamente establecidos y aplicables a las diferentes partidas que integran el efectivo.

Algunos procedimientos son los siguientes:

- ⇒ *Arqueos*
- ⇒ *Confirmaciones*
- ⇒ *Revisión de conciliaciones*
- ⇒ *Revisión de transacciones*
- ⇒ *Corte de movimientos*
- ⇒ *Revisión de traspaso de fondos*
- ⇒ *Declaraciones*¹⁷

¹⁷ Op. Cit., Boletín 5100, párrafos 42-56.

5.1. Arqueo al Fondo Fijo

El arqueo consiste en levantar un inventario del efectivo en un momento determinado, y que es utilizado como un medida de control y auditoría para comparar, lo que hay entre lo que debe haber.

Los procedimientos recomendados en el arqueo, son los siguientes:

- ⇒ Se recomienda determinar los fondos que serán arqueados.
- ⇒ Investigar localizaciones, encargados y monto de los fondos de caja.
- ⇒ La persona responsable del fondo fijo, debe estar presente durante el arqueo.
- ⇒ Verificar la fecha del último reembolso, para determinar su antigüedad.
- ⇒ Anotar en detalle las partidas contadas:
 - ⇒ Listar las monedas y billetes contados
 - ⇒ Examinar cheques, anotando el importe, fecha, el girador, el beneficiario y el endosante.
- ⇒ Los comprobantes deben estar firmados de aprobado.
- ⇒ Verificar que los comprobantes de los gastos y que formaban parte del conteo se incluyan en el reembolso inmediato posterior al arqueo realizado.
- ⇒ Investigar y obtener una explicación de los comprobantes que no tienen autorización o son de fechas atrasadas.
- ⇒ Aclarar la existencia de fondos para evitar el inadecuado manejo de los fondos.
- ⇒ Obtener de la persona encargada la firma, una vez terminado el arqueo.

5.2. Prueba de Reembolso

El reembolso consiste en devolver a la persona encargada del fondo fijo la cantidad que ha sido utilizada para cubrir los gastos que amparan los comprobantes.

Algunos procedimientos recomendados son los siguientes:

- ⇒ Determinar e indicar los reembolsos que serán sujetos de examen.

- ⇒ Asegurarse que el cheque de reembolso esté a nombre del cajero y sea por la cantidad que amparan los comprobantes.
- ⇒ Los comprobantes estén debidamente firmados.
- ⇒ Se encuentren cancelados con algún sello.
- ⇒ Reúnan requisitos fiscales.
- ⇒ Sean por cantidades inferiores al límite establecido.
- ⇒ Verificar fecha reciente.
- ⇒ Comprobar que los reembolsos se realicen periódicamente y por cantidades inferiores al importe del fondo fijo.

5.3. Revisión de Conciliaciones Bancarias

Esta revisión es con la intención de que las partidas incluidas en las mismas hayan sido correspondidas en los meses posteriores, o en su caso, se registren los ajustes que procedan.

Además esta revisión nos permite determinar la corrección de los saldos que se tiene en las cuentas bancarias y determinar que no existen partidas de conciliación de extrema antigüedad.

Los siguientes son algunos de los procedimientos que pueden ser aplicables a las conciliaciones bancarias:

- ⇒ Determinar las cuentas bancarias cuyas conciliaciones serán revisadas.
- ⇒ Comprobar la corrección aritmética, incluso de los cheques en tránsito.
- ⇒ Cotejar el saldo de bancos con el estado de cuenta respectivo, y el saldo en libros con el mayor.
- ⇒ Comprobar que los depósitos en tránsito se encuentran registrados en el libro de ingresos y están debidamente respaldados.
- ⇒ Asegurarse que los estados de cuenta no presentan tachaduras o enmendaduras.
- ⇒ Coteje el saldo según libros a la cuenta del mayor general.
- ⇒ Investigue partidas de conciliación atrasadas o anormales.

- ⇒ Suma los depósitos del estado de cuentas de banco y anote el total en la conciliación de movimientos.
- ⇒ Investigar cheques importantes expedidos a nosotros mismos, al portador, a nombre de empleados y funcionarios que no sean por nóminas o reembolsos de caja chica.
- ⇒ Cerciorarse que los cheques cancelados lo fueron correctamente y se encuentran anexos al talonario o archivados convenientemente.

5.4. Confirmación de Saldos de Bancos

La confirmación es una obtención directa por parte de las instituciones de crédito y casas de bolsa información sobre saldos, restricciones, firmas autorizadas y otras características particulares.

Algunos procedimientos recomendados al respecto son:

- ⇒ El auditor debe enviar y recibir directamente las confirmaciones.
- ⇒ Obtenga las confirmaciones bancarias firmadas.
- ⇒ Solicitar los saldos al cierre del ejercicio de todas las cuentas bancarias.
- ⇒ Comparar los saldos que aparezcan en las conciliaciones según la confirmación bancaria.

6. Opinión Financiera y Fiscal

Financieramente son valores que no necesitan conversión alguna, pues ya son dinero en efectivo.

Fiscalmente se debe cuidar que este rubro refleje las entradas y salidas de efectivo que se realizaron durante el ejercicio.

Debemos cuidar que las salidas no sean superiores a las entradas, pues si no las autoridades correspondientes pueden realizar una estimativa de ingresos modificando los resultados que habían sido reflejados.

En cuanto a las inversiones se debe cuidar que los intereses que se originen por este concepto, cumplan con el tratamiento que se establece.

5.- REVISION DEL RUBRO DE CUENTAS POR COBRAR-VENTAS

En este capítulo estudiaremos el tratamiento que se le debe de dar al ciclo de ingresos, es decir a las cuentas por cobrar y ventas.

Pero para poder realizar un mejor estudio debemos dejar claro a que se refieren estos conceptos.

De acuerdo con el Boletín C-3 de Principios de Contabilidad señala que las cuentas por cobrar representan derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de prestamos o cualquier otro concepto análogo.

Mientras que en el Boletín A-11 se establece que los ingresos son el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un período contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.

Una vez que ha quedado establecido sobre lo que vamos a tratar comenzaremos a desarrollar el presente capítulo.

1. Programa de auditoría.

Al establecer el programa de auditoría de este rubro debemos considerar que es lo que queremos obtener como resultado al realizar la revisión del mismo.

Para poder establecer el programa, primeramente aplicaremos el cuestionario de control respectivo a este rubro con el propósito de tener un conocimiento de su funcionamiento.

El estudio del control interno comprenderá aspectos tales como cuentas por cobrar, créditos diferidos, ventas y otros ingresos, etc.

En este programa se considerará la realización de pruebas de ventas, de notas de crédito, efectuar cortes de ventas y créditos a clientes, conexión de saldos de clientes

entre la fecha de circularización y fecha de cierre, revisión de otras cuentas por cobrar, discusión sobre la cobrabilidad de los saldos, realizar arqueos de cartera de clientes, etc.

Con este programa queremos saber, si existe una adecuada segregación de funciones, si se revisan y aprueban los pedidos de los clientes, si el departamento de facturación envía copias al departamento de cobranzas, si se aprueban las notas de crédito por devoluciones y por bonificaciones por algún funcionario autorizado, determinar si existe un control adecuado sobre las cuentas incobrables canceladas, averiguar si se envían mensualmente estados de cuentas a los clientes, quien tiene a su cuidado las facturas pendiente de cobro, etc.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Con la evaluación del control interno se puede determinar la razonabilidad de los procedimientos que pueden ser aplicables a este rubro.

Con esta evaluación deberán cumplirse los objetivos que son relativos a la autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, así como las de salvaguarda, verificación y evaluación.

Se persigue verificar la existencia de autorización y documentación de ventas a crédito, así como los descuentos y las devoluciones autorizadas.

Desde el punto de vista fiscal esta evaluación resulta muy importante, pues las ventas deben ser registradas en el período correspondiente, llevar un adecuado control de las devoluciones, revisión de los vencimientos para su exigibilidad, tener un control sobre los otros ingresos; todo para determinar si son acumulables o no para efectos del pago de impuestos y en que momento serán acumulables.

Por todo esto resulta que el control interno debe trabajar de la manera más adecuada, con el propósito de que se pueda confiar en la información presentada por la empresa.

2.1. Puntos principales de control interno

Algunos de los aspectos a revisar en este rubro serán los siguientes:

- ◆ Separación de labores.
- ◆ Verificar la existencia de pedidos de ventas.
- ◆ Comprobación de las cantidades y preciso de facturas.
- ◆ Otorgamiento de bonificaciones y descuentos.
- ◆ Autorización de cancelación de cuentas incobrables.
- ◆ Análisis de saldos rojos.
- ◆ Existencia de conciliaciones entre el libro mayor y sus auxiliares.
- ◆ Arqueos periódicos de facturas y documentos por cobrar.
- ◆ Checar que la recepción de efectivo se hace de forma aislada.
- ◆ Controles específicos de venta de desperdicio.
- ◆ Revisar el corte de ingresos.
- ◆ Confirmación por escrito de los saldos por cobra.¹⁸

Una vez que se han analizado estos puntos, ahora sí estaremos en la posibilidad de determinar los procedimientos aplicables para continuar con la revisión de este rubro.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Algunos de los objetivos que se persiguen al revisar esta cuenta que representa la principal fuente de ingresos para la compañía, son los siguientes:

- ⇒ Asegurarse de su existencia física, es decir que existan los documentos que respalden las transacciones realizadas.
- ⇒ Verificar que la cuenta por cobrar, sea efectivamente en favor de la empresa.
- ⇒ Determinar el monto de las estimaciones para las cuentas incobrables.

¹⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín 5110.

- ⇒ Determinar las limitaciones de cobro, es decir la existencia de posibles gravámenes.
- ⇒ Checar que las cuentas por cobrar así como los ingresos se encuentren debidamente registrados en la contabilidad.
- ⇒ Asegurarse de su adecuada valuación y presentación en la información financiera.¹⁹

Todos estos objetivos nos ayudan a determinar, cuando se considera enajenación, el momento de acumulación de los ingresos; y así determinar el impuesto que corresponde a dichos ingresos.

3.1. Reglas de valuación

Resulta importante que este rubro se encuentre debidamente valuado con el propósito de cumplir con las normas de auditoría y los principios de contabilidad, evitando que con esto se pueda tener una salvedad al momento de emitir una opinión.

En el Boletín C-3 de Principios de Contabilidad, se menciona que las cuentas por cobrar deben registrarse al valor con el que fueron pactados.

También establece que este valor deberá modificarse de tal modo que se refleje razonablemente lo que se recibirá en efectivo, especie, crédito o servicios.

Además se deben hacer las estimaciones por irrecuperabilidad o cobro dudoso, y los incrementos o deducciones a estas estimaciones deben reflejarse en los resultados del ejercicio en que estos surtan efectos.

Por otra parte las cuentas por cobrar en moneda extranjera deberán ser valuadas al tipo de cambio que está en vigor a la fecha de los estados financieros.

3.2. Reglas de presentación

Las cuentas por cobrar pueden ser clasificadas a corto plazo y largo plazo.

¹⁹ Mendivil Escalante. ELEMENTOS DE AUDITORIA, pág. 78.

Son consideradas a **corto** plazo cuando su vencimiento es menor a un año. Estas cuentas **deben** presentarse **en** el balance general como activo circulante en seguida del efectivo y de las inversiones.

Las de largo plazo **deben** presentarse fuera del activo circulante.

Las cuentas por **cobrar** pueden ser a clientes o a otros deudores, las cuentas a cargo de los clientes derivan **de** la venta de mercancías o prestación de servicios; las cuentas a cargo de otros **deudores** derivan por prestamos a accionistas y a funcionarios o empleados, **reclamaciones**, venta de activos fijos e impuestos pagados en exceso.

Las cuentas **a cargo** de las tenedoras, subsidiarias, afiliadas y asociadas, se deben presentar en un **renglón** por separado, debido a sus especiales características.

Los saldos acreedores de estas cuentas deben reclasificarse como cuentas por pagar, y los intereses devengados así como costos y gastos incurridos forman parte de las mismas.

Las estimaciones de cuentas incobrables deben mostrarse en el balance general como deducciones a las cuentas por cobrar.

En las notas a los estados financieros deberá revelarse la existencia de posibles gravámenes o restricciones importantes.

Si hay cuentas en **moneda** extranjera, deberá señalarse este hecho en el cuerpo del balance o en sus **notas**.

Cuando se trate de cuentas a largo plazo se deberá señalar su vencimiento y tasa de interés.

Además en sus **notas** también deberán mencionarse los compromisos futuros de ventas, los clientes principales y las cifras actualizadas.

Todas estas reglas se encuentran señaladas en Principios de Contabilidad, en su boletín respectivo.

4. Objetivos de revisión fiscal

Por la importancia que se atribuye al ciclo de ingresos de la compañía, resulta significativo establecer los objetivos fiscales que se persiguen con esta revisión.

Un objetivo importante es ver que tipo de ingreso es el que se está recibiendo, para determinar si serán acumulables o no.

Por otro parte el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que es importante la fecha en que se obtienen los ingresos.

También es importante cuando se trata de enajenaciones a plazo, revisar como se acumulará el ingreso, si será el total pactado, o bien, únicamente la parte cobrada.

Además también se deberá revisar si los documentos pendientes de cobro han sido objeto de arrendamiento financiero y que la cantidad que quede pendiente de acumular, se debe considerar como ingreso en el momento en que se realice el contrato.

Otro objetivo importante es asegurarse que los documentos comprobatorios de las cuentas por cobrar cumplan con los requisitos que señala el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Debemos asegurarnos que estas transacciones, sean debidamente registradas en el período correspondiente y adecuadamente valuadas.

Una vez que se han determinado los ingresos recibidos, podremos ver cuales son gravables, para efectos de determinar el pago del impuesto a cargo de la entidad.

5. Procedimientos de auditoría

Después de haber realizado una minuciosa evaluación del control interno, identificando los controles clave y detectando las posibles fallas que afecten el adecuado funcionamiento del ciclo de ingresos.

Una vez que se ha hecho esto, se está en la posibilidad de determinar los procedimientos que proporcionarán al auditor la evidencia suficiente y competente de que todo está bien.

Con todo esto se buscará obtener información sobre las características particulares del ciclo de ingresos (cuentas por cobrar y ventas) algunas de las cuales son las siguientes: procedimientos de facturación, embarques, control de inventarios, precios, descuentos y devoluciones, determinación de estimación de cuentas incobrables, etc.²⁰

Sin embargo, estos procedimientos, deberán ser determinados de manera específica atendiendo a las características particulares del rubro y de la entidad.

Algunos de los procedimientos recomendados son los siguientes:

- ⇒ Confirmación de adeudos.
- ⇒ Cobros posteriores.
- ⇒ Arqueos de documentación.
- ⇒ Análisis de saldos.
- ⇒ Relación con otras cuentas.
- ⇒ Prueba de ventas.
- ⇒ Prueba de nota de crédito.
- ⇒ Estudio de recuperabilidad.
- ⇒ Análisis de préstamos.

A continuación analizaremos algunos de estos procedimientos, por ser los más utilizados y que mayores resultados nos proporcionan.

5.1. Circularización de saldos

²⁰ Op. Cit. Boletín 5110-

Este procedimiento consiste en enviar una carta al deudor donde se le solicita que conteste si está de acuerdo o no con el saldo que aparece a su cargo. Esta carta debe recibirla directamente el auditor.²¹

Esta confirmación se puede llevar a cabo de 2 formas:

- Positiva: escrito dirigido al deudor con la petición de que confirme al auditor la corrección del saldo o señale su inconformidad.
- Negativa: sólo se contesta si no esta de acuerdo con el saldo indicado.

Este procedimiento se considera efectivo, para asegurarse de la existencia de las cuentas por cobrar, y se recomienda lo siguiente:

- ⇒ Obtener una relación de todas las cuentas por cobrar, cotejando el saldo con los auxiliares.
- ⇒ Elaborar una ficha que controle los saldos seleccionados que serán sujetos a examen.
- ⇒ Cada carta de confirmación deberá incluir todos los saldos que correspondan a un mismo cliente.
- ⇒ Obtener las copias necesarias de los estados de cuenta y de las cartas circulares, a fin de que tenga evidencia que respalde su trabajo.
- ⇒ En la carta circular se deberá verificar:
 - Cobros posteriores.
 - Facturas o remisiones.
 - Contrarrecibos.
 - Averiguar la causa de las cartas devueltas.
- ⇒ Verificar con el cliente el número de estampillas entregadas y las devueltas.
- ⇒ Depositar directamente las confirmaciones para evitar interferencias.
- ⇒ Anotar fechas de envío de las solicitudes.
- ⇒ A las cartas sin contestación es recomendable examinar lo siguiente:
 - Cobros posteriores.
 - Facturas o remisiones.

²¹ Mendivil Escalante, ELEMENTOS DE AUDITORIA, pág. 79.

- Contrarrecibos.
- Averiguar la causa de las cartas devueltas.

Por todos los aspectos que se evalúan en este procedimiento, es considerado como uno de los más efectivos y que proporcionan al auditor una seguridad razonable sobre su adecuado manejo.

5.2. Cobros posteriores

En este procedimiento se verificarán los pagos o las entregas parciales a las cuentas por cobrar realizados por los clientes, verificando que el ingreso sea efectivamente recibido de tal forma que se liquida el saldo de la cuenta examinada.

Este procedimiento se aplica en virtud de que el auditor permanece un tiempo razonable en la empresa, lapso en el cual las cuentas por cobrar que habían sido examinadas pudieron haber sido liquidadas.

5.3. Prueba de ventas

Con este procedimiento se verificará que las ventas que se encuentran reflejadas en los estados financieros, fueron efectivamente efectuadas y que existe la documentación comprobatoria que los respalda.

En este procedimiento se persiguen los siguientes objetivos:

- ⇒ Establecer un detalle de las ventas que serán sujetas a prueba.
- ⇒ Verificar las ventas, devoluciones, bonificaciones y costo de ventas del período seleccionado y compararlas con el año anterior, y obtener una explicación de los cambios importantes.
- ⇒ Asegúrese de que existen registros de embarque, remisiones, etc. que amparen la salida de la mercancía.
- ⇒ Checar que los datos contenidos en los documentos anteriores coincidan con las facturas expedidas por la venta efectuada.

⇒ A las partidas seleccionadas se recomienda verificar:

- Existencia de pedidos y cotejarlos.
- Revisar cálculos y sumas de las facturas.
- Checar precios unitarios de acuerdo a la lista de precios.
- Asegurarse que los descuentos estén debidamente autorizados.
- Verificar el importe facturado en el registro de las ventas, en las tarjetas auxiliares de clientes.

⇒ Comprobar la secuencia numérica de las facturas.

⇒ Revisar cualquier transacción anormal o con una suma considerable.

⇒ Obtener los resultados de las pruebas aplicadas.

Como vemos este procedimiento nos ayudará a asegurarnos, de que se tiene un efectivo control de las salidas de mercancías y adecuado manejo de los documentos que amparan las entradas de efectivo a la empresa.

5.4. Prueba de notas de crédito

Como sabemos, la nota de crédito es un documento que ampara las devoluciones, bonificaciones y descuentos sobre ventas.

Al momento de efectuar una nota de crédito debemos hacer referencia al número y fecha de la factura que le dio origen.

Este procedimiento es recomendable, pues nos permite verificar si se tiene realmente control sobre los conceptos amparados en los mismos.

Para aplicar este procedimiento se requiere:

⇒ Verificar la existencia de las notas de crédito y sus cálculos aritméticos.

⇒ Comprobar que han sido autorizadas por el funcionario responsable.

⇒ Revisar los pases de las notas de crédito a los auxiliares de las cuentas por cobrar.

⇒ Cotejar las notas de crédito con las entradas de almacén.

- ⇒ Checar la progresividad numérica de las notas.
- ⇒ Determinar el porcentaje máximo de descuentos y bonificaciones autorizados, sobre el total de las ventas e investigar las diferencias significativas.

Aplicar este procedimiento resulta importante, pues debe existir evidencia de la mercancía que fue regresada y que entró nuevamente a los almacenes de la compañía, pues son requisitos que se deben cumplir de tal forma que soporten nuestra contabilidad.

5.5. Análisis de préstamos a funcionarios y empleados

La cuenta de funcionarios y empleados se genera por préstamos otorgados, venta de activos fijos, faltantes de caja, seguros descontados, o por gastos a comprobar principalmente, etc. Por todo esto es importante aplicar este procedimiento pues debemos determinar y tener conocimiento de la causa que le dio origen.

En este procedimiento debemos verificar la autorización de anticipos a cuenta de sueldos, gastos a comprobar y los préstamos otorgados.

Además es recomendable establecer un plazo para comprobar oportunamente los gastos.

6. Opinión financiera y fiscal

El ciclo de ingresos es importante pues representa la suma de dinero que obtienen por la venta de mercancías, prestación de servicios, etc., y cuya recuperación está respaldada con la firma de documentos, en los cuales se señala el interés pactado y su vencimiento.

Realizar la revisión de cuentas por cobrar-ventas, resulta de vital importancia, pues representa la principal fuente de ingresos de las compañías; es recomendable tener un adecuado control sobre el manejo de estas transacciones.

En este ciclo debemos tener claramente segregadas las funciones que debe realizar cada uno de los funcionarios responsables para evitar el manejo inadecuado de los recursos destinados a estos rubros.

Además en este ciclo se determinan los ingresos que serán acumulables y cual es su fecha en que se considera son obtenidos, pero debemos cuidar que los documentos que amparan estos ingresos cumplan con los requisitos fiscales establecidos, y checar que el impuesto al Valor Agregado haya sido trasladado.

También es importante asegurarnos de que cuando se otorguen devoluciones o bonificaciones sobre venta, deberá cancelar o restituir el impuestos; expidiendo una nota de crédito, en donde se expresa tal situación.

En este ciclo se determinan los ingresos que quedan gravados para efectos del Impuesto sobre la Renta, así como la realización de actividades que originan el Impuesto al Valor Agregado, como son la enajenación de bienes, prestación de servicios, etc.

Desde el punto de vista financiera deberemos hacer una comparación de cifras con el ejercicio inmediato anterior, para dar una explicación de las variaciones que resulten.

También es importante determinar el período de recuperación de las cuentas por cobrar, para determinar si nuestros clientes pagan oportunamente o debemos tener más cuidado al otorgar créditos.

6.- REVISIÓN DEL RUBRO DE INVENTARIOS - COSTO DE VENTAS

Los inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones; concepto establecido en el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Mientras que el costo de ventas incluye todos los costos en que se incurre al adquirir o producir artículos para su venta, excepto los costos asociados con el inventario al finalizar un período.²²

Una vez que se han definido los conceptos que serán examinados en este capítulo, es importante señalar que este ciclo constituye un área difícil pues se debe tener un adecuado control de los inventarios disponibles y mantenerlos adecuadamente valuados.

1. Programa de auditoría

Como mencioné anteriormente, este ciclo representa cierta dificultad; es por eso que al establecer el programa de auditoría aplicable a este rubro deberá ser muy detallado, con el propósito de tener una evaluación lo mejor posible.

Al establecer este programa debemos considerar procedimientos que nos permitan obtener conocimiento de la forma en como opera este ciclo; por ejemplo el sistema de costos, métodos de valuación, además de realizar pruebas de compras, revisión de inventario inicial y final así como revisar el estado de costo de ventas.

Con este programa deseamos conocer la liquidez del inventario, partidas que comprenden el inventario, saber sobre la obsolescencia del inventario, disponibilidad de materias, rotación de inventarios, métodos contables aplicados, variaciones de costos, etc.

²² DeFliese, Jaenicke, AUDITORIA MONTGOMERY, pág. 678, Ed. Limusa

Este programa deberá ser cuidadosamente planeado pues es aplicable a uno de los rubros más importantes de la empresa, ya que representa una de la inversiones más significativas.

De tal forma que el programa deberá estar diseñado tomando en cuenta las necesidades y características particulares de cada entidad; pues cada una lleva un control diferente por este tipo de transacciones.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

La evaluación del control interno le permitirá al auditor determinar la confianza, así como la naturaleza, extensión y oportunidad que se le dará a los procedimientos que serán aplicables a este importante rubro.

Este control esta relacionado con las compras, fabricación, distribución, venta y consignación.²³

Debemos de formular un cuestionario de control interno que nos proporcione suficiente evidencia de que la información presentada en los estados financieros es correcta y adecuada.

Al realizar esta evaluación debemos poner especial atención, cuando se traten de materiales o mercancías de importación pues requieren de un tratamiento especial para efectos fiscales, ya que se debe ver si se trata de importación temporal o definitiva, o en su caso determinar el monto de la inversión.

Por otra parte el control adecuado exige que los inventarios estén debidamente custodiados, que se encuentren en un lugar específico, que cuente con un control sobre las entradas y salidas del almacén, que se encuentren debidamente valuados y al momento de realizar un recuento físico, no existan diferencias con los registros existentes a la fecha del recuento.

²³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS, Boletín 5120, párrafo 14

También será importante que exista la documentación comprobatoria que ampare la existencia y propiedad de los inventarios en el que se señale el costo de los mismos.

Además debemos tener cuidado de que las personas responsables del almacén cumplan adecuadamente con sus funciones, pues es aquí donde la empresa puede tener grandes fugas ocasionándole fuertes pérdidas, por no tener un control adecuado que le permita obtener constantemente información que le proporcione la seguridad de los inventarios existentes.

Por todo esto la evaluación de control de este rubro deberá abarcar muchos aspectos importantes con el único propósito de evitar el inadecuado manejo de los recursos propiedad de la empresa.

2.1. Puntos principales de control interno

Por la importancia que estos renglones representan en la información financiera, los aspectos a evaluar del control interno son bastantes y algunos de ellos son los siguientes:

- ◆ El inventario debe estar asegurado contra el acceso de personal no autorizado a los almacenes.
- ◆ Asegurarse que todos los costos incurridos sean registrados.
- ◆ Existencia de segregación adecuada de las funciones de los responsables de su manejo, evitando así que todas las operaciones se concentren en manos de una sola persona.
- ◆ Debe existir registro de inventarios perpetuos.
- ◆ Registrar oportunamente las adquisiciones de los inventarios para asegurarnos de que se realiza en el período correspondiente y por el monto que realmente representa.
- ◆ Verificar la numeración consecutiva de los embarques y facturas, para asegurarse de su registro oportuno.
- ◆ Revisar los materiales de lento movimiento u obsoletos, de tal forma que no se provoque un exceso en la valuación de los inventarios.

- ◆ Realizar inventarios físicos periódicos, para asegurarse de su existencia.
- ◆ Comprobación de los registros auxiliares, con los recuentos físicos.
- ◆ Verificar la existencia de los métodos de valuación que nos permita tener cifras actualizadas.
- ◆ Existencia de seguros para cubrir posibles riesgos.
- ◆ Reexpresión de los inventarios para reconocer los efectos de la inflación.²⁴

Estos no son todos los aspectos a evaluar, pero sí algunos de los más importantes que nos revelarán información suficiente sobre la forma de operación de este ciclo conocido como ciclo de producción por los elementos que lo integran.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Al efectuar esta revisión se persiguen objetivos tanto contables como fiscales y algunos de ellos son los siguientes:

- ⇒ Verificar que realmente existen los inventarios y que pertenecen a la empresa.
- ⇒ Determinar la existencia de gravámenes.
- ⇒ Comprobar su correcta valuación, asegurándose que el método seleccionado se aplicó de manera consistente.
- ⇒ Revisar que las existencias físicas correspondan a los registros contables.
- ⇒ Comprobar que el costo de ventas corresponde efectivamente a transacciones realizadas durante el período sujeto a examen.
- ⇒ Asegurar su adecuada valuación y presentación en los estados financieros.
- ⇒ Identificar los elementos que forman parte del costo de ventas.
- ⇒ Establecer claramente la procedencia de los bienes.

El establecimiento de estos objetivos nos ayudará a presentar la información correspondiente a estos rubros cumpliendo con las normas de auditoría y los requisitos fiscales señalados en el artículo 54 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

²⁴ Op cit. Boletín 5120.

Además de cumplirlos nos ayudará a determinar si las adquisiciones de bienes pueden ser deducidas, según lo señalado en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando cumplan los requisitos señalados en el artículo 23 de la misma Ley.

La correcta valuación de los inventarios afecta la base del Impuesto al Activo.

También debemos determinar la clase de bienes de que se trata para fijar la tasa del Impuesto al Valor Agregado que le es aplicable y en base a eso pagar el correspondiente impuesto.

Los faltantes de inventarios gravan para el Impuesto al Valor Agregado.

3.1. Reglas de valuación

La valuación de los inventarios no es tan sencilla, como en los otros rubros, pues existen diferentes aspectos que deben ser considerados para esto, según lo señala el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El primer aspecto a considerar es que el inventario debe estar valuado a su costo de adquisición, producción o valor de mercado el que sea menor.

Registrar una estimación para inventarios obsoletos o de lento movimiento, basados en una inspección física, rotación de inventarios y estudios de obsolescencia.

Las mercancías que han sido compradas y se encuentra en camino, deben ser registradas en la cuenta de mercancías en tránsito.

Si se realizó un pago anticipado a cuenta de los pedidos, deben ser registrados en la cuenta denominada anticipo a proveedores.

Los artículos que queden pendientes de ser terminados a la fecha de la revisión se deben valorar considerando el grado de avance que tenga cada uno de los elementos del costo.

Los inventarios deben estar actualizados, reconociendo los efectos de la inflación.

Debemos asegurarnos que los métodos de actualización se apliquen consistentemente.

Comprobar que el costo de ventas se encuentre actualizado a pesos de poder adquisitivo a la fecha de la venta.

3.2 Reglas de presentación

Las reglas de presentación relativas al rubro de inventarios - costo de ventas son las siguientes:

Los inventarios deberán presentarse en el balance general dentro del activo circulante, especificando las partidas que la integran.

Mencionar si existen gravámenes sobre los inventarios.

Presentar cifras actualizadas cumpliendo con lo dispuesto en el Boletín B-10.

Señalar los compromisos de compras cuyo plazo sea mayor a un año.

Determinar estimaciones por pérdida de valor.

Definir en las notas a los estados financieros el método de valuación seguido por la empresa.

Todas estas reglas nos ayudarán a proporcionar información clara y suficiente a los usuarios.

4. Objetivos de revisión fiscal

Por la importancia que representan estos renglones dentro de la información financiera; algunos de los objetivos fiscales que se persiguen son los siguientes:

Determinar el monto original de las inversiones, considerando todos los gastos en que se incurrieron para su adquisición.

Asegurarnos que las adquisiciones de inventario cuenten con documentación comprobatoria que cumpla con requisitos fiscales.

Cuando se trate de bienes importados, se cuente con los documentos que amparen su importación.

Registro adecuado en contabilidad.

Determinar el Impuesto al Valor Agregado pendiente de pago por la adquisición de dichos bienes.

Comparar la toma física de inventarios con los registros contables, verificando su congruencia.

Control de las deducciones.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Una vez que se ha establecido el programa de auditoría a seguir, que se ha realizado el estudio y evaluación del control interno, que sabemos como debe estar valuado y presentado y que se han establecido los objetivos que se persiguen con esta revisión, ahora si estamos en condiciones de determinar los procedimientos aplicables.

Estos procedimientos deben tomar en consideración la importancia que estos rubros representan en la estructura financiera.

Algunos de los procedimientos recomendados son los siguientes:

⇒ *Comparación de cifras tanto históricas como actualizadas, con ejercicios anteriores.*

- ⇒ *Estimación de razones financieras, para realizar un análisis de las tendencias y comportamiento de estos rubros.*
- ⇒ *Explicación de situaciones poco usuales o anormales.*
- ⇒ *Verificación de la recepción de inventarios.*
- ⇒ *Revisión de compras, asegurándose que exista documentación comprobatoria que los respalde, que estén autorizadas y registradas en contabilidad oportunamente.*
- ⇒ *Determinación adecuada de costos unitarios.*
- ⇒ *Comprobar los movimientos efectuados en los almacenes.*
- ⇒ *Realizar pruebas, que nos permitan comprobar la aplicación consistente de los métodos de valuación.*
- ⇒ *Evaluar la forma en que se llevo a cabo la toma de inventarios.*
- ⇒ *Observar la toma física de los inventarios, para verificar que se lleve a cabo de acuerdo a lo planeado.*
- ⇒ *Verificar que las cuentas hayan sido afectadas contablemente en el periodo correspondiente.*
- ⇒ *Verificar los precios de compra.*
- ⇒ *Estudio de materiales de lento movimiento.*
- ⇒ *Verificación de operaciones aritméticas.*
- ⇒ *Comprobar el control de existencias de los inventarios.*
- ⇒ *Realizar una auditoría del costo de ventas.*
- ⇒ *Determinar la existencia de compromisos futuros de compra.*

La aplicación de todos estos procedimientos nos ayudará a asegurarnos de que estas transacciones se efectúan cumpliendo con todos los requisitos fiscales y contables que le son aplicables, de tal forma que la información presentada revele efectivamente los movimientos realizados.

Además estos procedimientos nos ayudarán a establecer si estas adquisiciones pueden ser deducibles, en que momento y porque importe.

5.1. Revisión del Estado de Costo de Ventas

La revisión del estado de costos es importante, pues debemos verificar que todos los elementos que lo integran hayan sido incluidos en el mismo, de tal forma que el resultados que muestra es real, por esto se aplican algunos de los procedimientos siguientes:

- ⇒ Revisar el sistema de costos utilizado.
- ⇒ Observar el proceso de producción para identificar los costos que afectan directamente.
- ⇒ Obtener una cédula donde se muestre la integración de costos, clasificando los elementos que los integran.
- ⇒ Basándose en la cédula anterior efectuar las siguientes revisiones:
 - Verificar que el consumo de materia prima sea el correcto.
 - Aplicación de mano de obra.
 - Revisar importes contra la nómina.
 - Cotejar la nómina contra los auxiliares de producción.
 - Cotejar la cuota de gastos empleada contra presupuestada.
 - Asegurar el correcto prorrateo de los gastos, de acuerdo con la base establecida.
- ⇒ Comprobar que las variaciones encontradas han sido registradas adecuadamente.
- ⇒ Determinar costos unitarios y compararlos con períodos anteriores y si existen variaciones hacer una investigación sobre las misma.
- ⇒ Realizar un examen sobre algunas facturas de materiales.

Con este procedimiento nos daremos cuenta, si el costo registrado en los estados financieros es adecuado, según las transacciones que han sido realizadas.

5.1.1. Revisión de inventarios iniciales

Algunos procedimientos aplicables a la revisión de los inventarios iniciales son los siguientes :

- ⇒ Verificar que el inventario inicial corresponda al final del ejercicio anterior.
- ⇒ Asegurar que esta correctamente valuado.
- ⇒ Que se presenten cifras actualizadas a la fecha de la revisión.
- ⇒ Revisar que se hayan hecho las estimaciones correspondientes al inventario obsoleto.

5.1.2. Prueba de compras

La compra de mercancías representa el más fuerte desembolso y representa el valor total de las mercancías adquiridas en un período.

Por la importancia que esta partida representa tanto financieramente como fiscalmente se debe tener un control adecuado, por eso se recomiendan los siguientes procedimientos, los cuales nos proporcionarán información sobre el manejo de la misma.

- ⇒ Revisar las requisiciones de compra.
- ⇒ Verificar que las compras hayan sido autorizadas por el funcionario responsable.
- ⇒ Revisar el establecimiento de puntos de reposición.
- ⇒ Examinar las requisiciones, verificando que sean claras en cuanto a fechas, lugar de recepción, cantidad, precio y características de los materiales.
- ⇒ Comprobar los precios de las facturas con los proveedores.
- ⇒ Asegurar la segregación de las funciones de compra, contabilización y recepción.
- ⇒ Verificar la documentación que ampare la recepción de las mercancías y que coincida con las especificaciones de las ordenes de compra.
- ⇒ Revisar que el registro de las compras sea congruente con los datos reflejados en la factura respectiva.
- ⇒ Verificar el saldo de los auxiliares con el mayor respectivo.
- ⇒ Detectar desviaciones o variaciones importantes.
- ⇒ Investigar la causa de partidas atrasadas o desusadas.

Como podemos ver es una operación que requiere de un control detallado, pues es uno de los elementos más importantes que integran el costo de venta.

5.1.3. Revisión del inventario final

Los procedimientos que se recomiendan en este rubro son los siguientes :

- ⇒ Asegurarse que las adquisiciones efectuadas en el ejercicio hayan sido registradas en el período correspondiente.
- ⇒ Determinar el grado de confianza que se tienen en el manejo de las salidas del almacén.
- ⇒ Verificar que el método de valuación seguido sea el mismo, para asegurar la consistencia en la aplicación del mismo.
- ⇒ Cotejar que las entradas al almacén correspondan a las compras.

6. Opinión financiera y fiscal

Pues este ciclo de producción abarca dos de los renglones más importantes de la estructura de una entidad ; ya que los inventarios representan los bienes que adquiere o produce la empresa para su posterior venta y es así como se convierte en la inversión más fuerte y significativa que efectúa.

Sin embargo y al mismo tiempo representa una de las deducciones más importantes siempre y cuando cumpla con todos los requisitos necesarios.

Debemos tener cuidado que todas las operaciones que afecten estos renglones queden registradas oportunamente en la contabilidad, pues de no ser así la autoridad correspondiente puede considerar que hubo omisión en el registro de los mismos por lo que realizará una estimativa de ingresos por la venta de esas mercancías no registradas.

Además también se debe cuidar que el personal responsable del manejo de los almacenes, este adecuadamente vigilado, pues es aquí en donde se pueden presentar fugas importantes por la existencia de faltantes, situación que afecta considerablemente la estabilidad de la entidad.

Por otra parte y no menos importante, al momento de determinar el costo es importante que todos los elementos que lo integran hayan sido tomados en cuenta y que estén debidamente controlados y detallados.

Por todas las implicaciones que tanto financiera como fiscalmente representa este ciclo de producción se debe tener especial cuidado y atención al momento de su revisión.

7.- REVISIÓN DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

Mejor conocidos como activos fijos. *Los inmuebles, maquinaria y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto a) el uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad, b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y c) la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general.*²⁵

Como hemos visto existen diferentes tipos de activos fijos que persiguen propósitos muy particulares, sin embargo tienen la característica de que se compran para ser utilizados por la empresa y no vendidos.

Ahora sí comenzaremos con el estudio detallado que corresponde a los activos fijos.

1. Programa de auditoría

Primeramente debemos diseñar un programa, que sea aplicable a la empresa; atendiendo a las características particulares que esta tenga, con el propósito de que el trabajo a realizar proporcione la información necesaria que al finalizar nos permita emitir una opinión razonable sobre las cuentas revisadas.

En este programa se establecerán procedimientos para revisar el sistema de control interno, las adiciones y retiros del activo fijo, así como la determinación de la depreciación acumulada.

Para diseñar este programa debemos asegurarnos si se llevan registros auxiliares; conocer las políticas seguidas por la empresa para su contabilización; asegurarnos que existan respaldos que amparen la propiedad de los mismos, verificar con que periodicidad se realizan los inventarios del activo fijo y compararlos con los registros.

Al momento de establecer este programa deseamos obtener información sobre: quién realiza las inversiones de activo fijo, quiénes tienen a su cuidado el activo, que funciones

²⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín C-6, p. 235.

realizan al respecto y los informes que deben proporcionar; respecto a las ventas determinar quiénes están autorizados para hacerlo; como se llevan las depreciaciones, y verificar si los activos están asegurados, etc.²⁶

Todos estos aspectos son importantes pues nos ayudará a determinar el alcance, naturaleza y oportunidad que se da a los procedimientos aplicables así como el alcance que debe dar al examinar las cuentas, dependiendo de los movimientos que hayan tenido en el transcurso del ejercicio.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Una vez establecido el programa de auditoría a seguir, ahora debemos comenzar a revisar uno de los puntos principales que nos ayuda a determinar la confianza que se depositará en el manejo de las cuentas, como lo es el control interno.

Con esta evaluación queremos darnos cuenta si se están cumpliendo con normas y principios de contabilidad.

En la evaluación del control interno relativo al activo fijo debemos considerar:

- Origen, importe y características del activo.
- Políticas de registro y posibles cambios.
- Estimación de depreciaciones.
- Cambio de métodos de depreciación.
- Posible existencia de gravámenes.
- Registros auxiliares.
- Activos vendidos.²⁷

²⁶ Sánchez Alarcón F., PROGRAMAS DE AUDITORÍA, p . 76.

²⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín 5150.

Estos aspectos nos ayudan a determinar los procedimientos particulares que pueden aplicarse, por ejemplo a las adquisiciones de activo, al cálculo de la depreciación, bajas de activo fijo, documentación comprobatoria así como a las cifras actualizadas.

Todos estos controles nos ayudan a cumplir con disposiciones fiscales que son exclusivas a este tipo de inversiones y que se deben cumplir para asegurar el adecuado manejo de las transacciones que se realizan.

Disposiciones establecidas tanto en la Ley de Impuesto sobre la Renta como en la Ley del Impuesto al Activo.

Además que nos ayudan a determinar los impuestos que se causan por el uso, adquisición, venta, etc., de los activos fijos.

2.1. Puntos principales del control interno

Con el propósito de cumplir con el adecuado manejo de las transacciones realizadas, relativas a este rubro y de que la repercusión fiscal no afecte la estructura de la entidad; la revisión del control interno comprenderá entre otros los siguientes controles que son claves:

- ◆ Autorización del método de valuación, determinando las políticas a seguir relativas a capitalización, actualización y depreciación.
- ◆ Las compras, ventas, desmantelamiento o destrucción de activos deben estar debidamente autorizados. La autorización debe ser otorgada por personal que designe el Consejo de Administración o la Dirección.
- ◆ Segregación de funciones para evitar el control por parte de una sola persona, asegurando una vigilancia de las personas que realizan estas.
- ◆ Procedimientos que comprueben la compra del activo y que ha sido registrada, reflejando características generales tales como: costo original, fecha de adquisición, depreciación, lugar al que será asignado, etc.
- ◆ Existencia de documentación que compruebe la propiedad de los activos.

- ◆ Existencia de una política en la que se defina cuando se considera que hay un incremento al activo o cuando debe considerarse como un gasto. Estas políticas deben ser definidas por la dirección y constar por escrito.
- ◆ Cuando existan obras en proceso, realizar una revisión periódica que determine su avance y registrar oportunamente las partidas que han sido terminadas.
- ◆ Comparación de los auxiliares con las existencias y condiciones físicas. En el caso de variaciones deben investigarse y realizar los ajustes.
- ◆ Verificación de la suma que integra el saldo de la cuenta mayor respectiva.
- ◆ Proporcionar información al departamento contable de los activos que han sido dados de baja.
- ◆ Registros particulares de cada activo que permitan conocer su valor en libros.
- ◆ Presentación de cifras actualizadas.
- ◆ Existencia de pólizas de seguro que protejan el activo fijo de diversos riesgos como son incendio, robo, etc.

3. Objetivos de principios de contabilidad y su repercusión fiscal

Uno de los objetivos es cumplir con el principio de valor histórico original pues los activos deben registrarse al precio efectivamente pagado, sin embargo estos pueden ser modificados por revaluaciones posteriores.

Además se debe cumplir con el principio de consistencia en cuanto a su registro y determinación de la depreciación, aplicando siempre el mismo método.

Esto es para cumplir con principios contables.

Otro objetivo es determinar la existencia de gravámenes, comprobar su existencia y que estén en uso, así como verificar su propiedad.

Cumplir con estos requisitos nos ayuda a determinar si los activos fijos están correctamente valuados y presentados en los estados financieros.

Además de que fiscalmente cumplimos con los requisitos que son aplicables a este tipo de inversiones que sirven de base para la determinación de los impuestos correspondientes.

3.1. Reglas de valuación

Primeramente en el Boletín C-6 relativo a Inmuebles, maquinaria y equipo de Principios de Contabilidad señala las siguientes reglas generales en relación a la valuación de estas cuentas:

Estas inversiones deben valuarse a su costo de adquisición, al de construcción o su equivalente.

Cuando hay cambios que afecten el valor de los activos estos se deben presentar actualizados.

Los intereses devengados pueden ser capitalizados al costo o llevarse a resultados en el período de construcción del Activo Fijo.

Cuando el activo este en funcionamiento, los intereses devengados deben cargarse a gastos invariablemente.

Cuando se adquieren propiedades sin costo alguno o con un costo insignificante, debe practicarse un avalúo; para determinar razonablemente los resultados y registrarlos contablemente.

Los activos fijos recibidos como aportaciones al capital son considerados a su valor de mercado. Si su valor excede al valor nominal de los títulos; el excedente se considera superávit pagado, si existe déficit deben ajustarse las cuentas de activo fijo y el capital exhibido.

Cuando se reciban bienes como cobro de un deudor, el costo será el que se hubiera desembolsado si se hubiera comprado.

Las propiedades que se adquieren en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio vigente en la fecha de adquisición.

3.2. Reglas de presentación

Todos los activos fijos, a excepción de los terrenos, son objeto de depreciación o amortización.

Los activos fijos se presentan en el balance general después del activo circulante, deduciendo del total de activos el importe de la depreciación acumulada.

La integración puede presentarse en el balance o en una nota por separado.

Los grupos de activo fijo se clasifican en:

- a) Inversiones no sujetas a depreciación
- b) Inversiones sujetas a depreciación.

Las construcciones en proceso se presentan separadas de las terminadas; indicando el monto a que ascenderán los proyectos.

Los intereses por financiamiento, devengados durante la construcción e instalación del activo, que se hayan cargado al costo de los mismo, deberá ser mencionado en una nota a los estados financieros.

Las tasas e importe de la depreciación deben mencionarse en los estados financieros.

Los activos totalmente depreciados, pero que sigan en uso, deben seguir presentándose en el balance general.

Cuando exista capacidad instalada no aprovechada de importancia, debe mencionarse en las notas a los estados financieros.

Los activos que tengan gravámenes o restricciones deben ser mencionados en las notas a los estados financieros.

Mencionar los activos que se adquirieron en contratos de arrendamiento financiero.

Presentar cifras actualizadas para cumplir con el Boletín B-10-.

4. Objetivos de revisión fiscal

Debemos ver que se considera como activo fijo, y de estos determinar el monto de la inversión incluyendo las erogaciones que lo integran.

• Determinar la tasa de depreciación aplicable.

Establecer el momento en que empezarán a deducirse.

Cuando se vendan activos fijos, determinar la ganancia que derive de esta venta y considerarla como un ingreso acumulable.

Sólo puede ser deducible el porcentaje máximo autorizado por ley o tomar el estímulo fiscal de la deducción inmediata atendiendo a la conveniencia de cada empresa en particular.

Verificar que se cumplen las reglas establecidas para efectuar las deducciones correspondientes.

Especificar los activos fijos que entran en la determinación del Impuesto al Activo.

Asegurarse que los activos fijos se actualizan conforme a lo que establece la ley.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Los procedimientos de auditoría que serán aplicables habrán sido determinados atendiendo los aspectos que han sido mencionados y evaluados durante el presente capítulo.

Con la aplicación de estos procedimientos se pretende obtener información sobre métodos de actualización, métodos de depreciación, reglas de capitalización, valuación y presentación.

Estos procedimientos se determinarán considerando las características particulares de la empresa relativas a estas cuentas.

La aplicación de los procedimientos determinará que tan bien ha sido presentada la información cumpliendo requisitos contables así como fiscales.

Algunos procedimientos recomendados son los siguientes:

- ⇒ *Inspección física y documental de altas de activos fijos.*
- ⇒ *Verificar que los bienes registrados existan y se encuentran en uso.*
- ⇒ *Examinar que las bajas hayan sido efectuadas.*
- ⇒ *Revisión de adquisiciones del año.*
- ⇒ *Comprobar bienes en poder de terceros.*
- ⇒ *Revisar el cálculo de la depreciación y su consistencia.*
- ⇒ *Analizar obras en proceso.*
- ⇒ *Revisar cifras actualizadas.*

Estos son sólo algunos de los procedimientos, más no son todos, pero sí algunos de los más usuales y que nos proporcionan la información deseada.

A continuación se detallarán algunos de estos procedimientos.

5.1. Revisión física y documental de adquisiciones de años anteriores

Si los estados financieros son examinados por primera vez, el auditor debe decidir la amplitud y profundidad de la revisión de las cuentas.

Estos bienes adquiridos anteriormente y su depreciación acumulada representan una cantidad importante en el balance y en resultados por lo que el auditor debe considerar que se encuentren adecuadamente presentados.

El auditor debe revisar la evidencia que respalde las adiciones y las bajas importantes.

Deberán ser evaluadas las partidas poco usuales.

Verificar su correcta actualización y posibles ajustes.

Sin embargo si ya se han realizado auditorías con anterioridad, únicamente debe efectuarse una revisión selectiva que nos proporcione información de la adecuada presentación y valuación de las adquisiciones anteriores.

5.2. Revisión de adquisiciones del año

Consiste en verificar las adquisiciones que se obtuvieron durante el ejercicio y que estén debidamente amparados con documentos que respalden su propiedad y que dichas adquisiciones se encuentren físicamente en poder y uso de la empresa.

Algunos procedimientos son los siguientes:

- ⇒ Determinar las adquisiciones a revisar.
- ⇒ Examinar la autorización de las erogaciones de las adquisiciones.
- ⇒ Revisar la documentación comprobatoria que ampara costo total; tales como facturas, talones de fletes, documentos aduanales, etc.
- ⇒ Comparar el desembolso real contra el autorizado y explicar variaciones importantes.
- ⇒ Registrar las adiciones en los auxiliares correspondientes.
- ⇒ Verificar la recepción e instalación de activos mediante la inspección física, revisión de informes, etc.
- ⇒ Asegurar las adiciones que deben ser capitalizables y que no sean considerados como gastos.

- ⇒ Revisar los activos adquiridos en arrendamiento y determinar si serán o no capitalizables.
- ⇒ Conocer las condiciones del arrendamiento.
- ⇒ Anotar la conclusión del resultado obtenido.

5.3. Revisión del cálculo de la depreciación

La depreciación es la disminución de valor o precio que sufre un bien tangible por causa del uso o transcurso del tiempo.

Algunos procedimientos recomendados son:

- ⇒ Conocer el procedimiento de determinación y las bases establecidas para el incremento anual.
- ⇒ Verificar el incremento por el ejercicio examinado.
- ⇒ Rectificar los cálculos, realizando un cálculo global.
- ⇒ Revisar el cargo a resultados por este concepto.
- ⇒ Comprobar que la depreciación acumulada y la del período sean congruentes.
- ⇒ Conciliar la depreciación contable con la fiscal.
- ⇒ Asegurar que la política de depreciación coincide con ejercicios anteriores.
- ⇒ Verificar valores actualizados.
- ⇒ Verificar su adecuado registro.
- ⇒ Verificar que los porcentajes son los autorizados por la ley del Impuesto sobre la Renta.

5.4. Revisión de bajas de activo fijo

La baja de activo fijo puede ser por la venta del mismo, debiendo inspeccionar en este caso el ingreso de efectivo y registrar la utilidad o pérdida según corresponda.

Además deberá verificarse la depreciación acumulada que debe ser cancelada con motivo de la venta.

Algunos procedimientos aplicables son los siguientes:

- ⇒ Examinar que exista la autorización para efectuar la baja.
- ⇒ Verificar documentos que amparen la operación realizada.
- ⇒ Asegurarse que se registre el efectivo o cuenta por cobrar.
- ⇒ Comprobar que el costo, la depreciación acumulada y la utilidad o pérdida correspondiente fueron contabilizadas correctamente.
- ⇒ Asegurarnos que los activos en desuso están separados y debidamente valuados.
- ⇒ Comprobar que el departamento contable recibe información oportuna, sobre este tipo de transacciones.
- ⇒ Detectar cualquier operación importante efectuada en el ejercicio.
- ⇒ Revisar las adiciones del ejercicio para determinar si son reemplazos de otro activo.
- ⇒ Revisar cuenta de ingresos varios buscando evidencia de venta o retiro de activos.
- ⇒ Obtener la conclusión y anotar resultados.

6. Opinión financiera y fiscal

Financieramente el activo fijo representa todos aquellos bienes y derechos que son propiedad del negocio, y que se adquirieron con la finalidad de usarlos y no de venderlos.

Sin embargo estos activos podrán ser dados de baja por venta o por obsolescencia, efectuando los registros contables correspondientes.

Además estas cuentas son objeto de actualización, pues si no presentaría activos fijos subvaluados y depreciación subestimada reflejando así menos patrimonio y una utilidad irreal.

Fiscalmente los activos fijos son considerados inversiones que pueden ser deducibles, únicamente en los porcentajes autorizados en cada ejercicio, sin embargo podrán optar por el estímulo fiscal de ejercer la deducción inmediata.

Cuando un activo deje de ser útil para la empresa deberá presentar un aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y mantener en sus registros 1 peso.

También establece que deben ser actualizados.

Sin embargo fiscalmente se debe tener un estricto control sobre estas cuentas para que puedan ser deducibles; se debe conocer perfectamente cuál es el costo original, determinar correctamente la depreciación y en caso de venta determinar la utilidad o pérdida correspondiente.

Además estas cuentas son partidas importantes que forman parte de la base para la determinación del Impuesto al Activo y que para efecto de este impuesto requieren de un tratamiento fiscal que puede diferir del tratamiento financiero, pero esto no implica un manejo inadecuado, simplemente que para efectos fiscales y determinación del impuesto debe cumplir con ciertos requisitos.

8.- REVISIÓN DEL RUBRO DE CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas por pagar están representadas por obligaciones que están a cargo de la entidad generadas principalmente por bienes o servicios recibidos que no han sido pagados y que son exigibles por medio de un documento cuyo vencimiento no es mayor a un año.

Estas cuentas representan generalmente al pasivo en general, como veremos en el desarrollo del capítulo ; su clasificación es de acuerdo al tipo de deuda que se documenta y al plazo de su exigibilidad.

1. Programa de auditoría

El programa de auditoría que se diseñará para la revisión de las cuentas por pagar, deberá considerar que estas incluyen el largo plazo, por lo que debe considerar todos los factores que puedan influir en la adecuada revisión de las mismas.

El auditor deberá obtener conocimiento de las características particulares de estos pasivos tales como fechas de vencimiento, tasas de interés cuando estos hayan sido pactados, importe de las cuentas, etc.²⁸

Con este programa, se pretende que una vez hecha la evaluación del control interno y que se ha determinado la confianza que se ha de depositar en esos controles, se apliquen algunos procedimientos que nos ayuden a emitir una opinión sobre la razonabilidad de estas cuentas ; y algunos de ellos son : confirmación de saldos, pagos posteriores, verificación de créditos bancarios, revisión de impuestos por pagar, contingencias y compromisos.

Sin embargo este programa deberá adaptarse a las necesidades y características particulares de cada empresa, atendiendo a la naturaleza de los pasivos contraídos.

²⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS, Boletín 5170, párrafo 32.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Efectuar la evaluación del control interno nos ayuda a identificar los controles clave que permiten el adecuado manejo de estos pasivos.

La evaluación requiere dar seguimiento a las transacciones efectuadas por este concepto ; para así el auditor estar en posibilidad de determinar la naturaleza, alcance y oportunidad que se ha de dar a los procedimientos de revisión.

La revisión del control interno deberá comprender aspectos importantes de tal forma que nos proporcione información sobre la adecuada presentación en los estados financieros, así como de su correcta valuación.

Como resultado de esta evaluación también sabremos el tipo de deuda que ha sido contraída, a efectos de que se manejen detalladamente para así saber diferenciar que deudas juegan para la determinación del componente inflacionario.

Además también se podrá determinar si las deudas contraídas son pagadas a su vencimiento o se cae en incumplimiento de pagos y establecer porque motivos se origina esto.

Por otra parte debemos asegurarnos que existan controles que respalden que las deudas contraídas hayan sido documentadas de la forma más adecuada, que sean contraídas por personas autorizadas ; pues de lo contrario se pueden contraer pasivos que afecten a la empresa por no estar en condiciones de hacerles frente a tales obligaciones y compromisos.

2.1. Puntos principales de control interno

Los siguientes son algunos de los aspectos que se pretenden revisar en el funcionamiento del control interno :

- ♦ Asegurarse que exista una segregación adecuada de funciones en cuanto autorización, documentación, registro y pago.

- ◆ Revisar si se lleva un registro de los documentos por pagar.
- ◆ Existencia de diferentes niveles para la autorización en la contratación de los pasivos y que estos puedan ser respaldados.
- ◆ Tener conocimiento de quien es el responsable de firmar los documentos.
- ◆ Verificar el control de las ordenes de compra, notas de recepción, etc., para los gastos y compras.
- ◆ Revisar las facturas, precios, cálculos y cotejarlos contra las ordenes de compra y recepción.
- ◆ Determinar con que periodicidad se obtiene la relación de cuentas por pagar y es confrontada con el mayor.
- ◆ Los estados de cuenta de los proveedores, son conciliados con las cuentas por pagar.
- ◆ Forma en que son canceladas las deudas pagadas.
- ◆ Se guardan adecuadamente los documentos que amparan la deuda.
- ◆ Como controla el departamento contable las deudas.²⁹

Estos son algunos controles claves que nos ayudarán a determinar que tan bien han sido registradas y controladas las deudas contraídas por la entidad, de tal forma que pueda hacerles frente en el momento que estas se vuelvan exigibles.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Los objetivos que se persiguen son los siguientes :

- ⇒ Las deudas estén debidamente valuadas.
- ⇒ Asegurarse que todos los pasivos registrados sean reales y que se encuentran incluidos en la fecha correspondiente.
- ⇒ Verificar que todos los pasivos a cargo de la entidad incluidos en el balance representen el importe que se adeuda a la fecha del mismo.
- ⇒ Comprobar que los pasivos no están garantizados con gravámenes.

²⁹ Sánchez Alarcón F., PROGRAMAS DE AUDITORÍA, pp. 78-81.

- ⇒ Determinar sus características : plazo, tasa de interés, garantías, forma de pago, etc.
- ⇒ Comprobar que los pasivos están correctamente clasificados, descritos y revelados en los estados financieros, incluyendo sus notas.

El cumplir con estos objetivos nos ayuda a determinar en que momento las deudas contraídas juegan para el componente inflacionario y cuales podrán ser disminuidas de los activos para establecer la base sobre la cual se calculará el Impuesto al Activo.

Además se debe tener cuidado que si se efectúa una devolución a un proveedor sobre una compra de mercancía exista la nota de crédito correspondiente, de tal forma que se pueda cancelar el Impuesto al Valor Agregado respectivo.

3.1. Reglas de valuación

Son varias las reglas que tienen que cumplir, para que las deudas sean valuadas correctamente:

Las deudas surgen al momento en que se toma posesión de las mercancías o se reciben los servicios.

Estos pasivos deber ser registrados, una vez que se hayan deducido los descuentos comerciales ; pero no los descuentos por pronto pago, a menos que se una política de la empresa aprovechar estos descuentos ; siempre y cuando se aplique uniformemente.

Los pasivos acumulados representan cargos a resultados de operación por servicios o beneficios devengados a la fecha del balance. Los pasivos que no se pueden determinar exactamente, debe registrarse una estimación.

La Participación de los Trabajadores en la Utilidades es una obligación contractual cuyo costo se aplica a los resultados del período y el pasivo correspondiente registrarse a la fecha del balance.

Los préstamos que se obtienen en efectivo deben registrarse por el importe recibido. Lo que no sea utilizado no debe reflejarse en los estados financieros.

Cuando se firmen documentos deben registrarse de inmediato por el importe correspondiente.

Los pasivos deben incluir el importe de los intereses por financiamiento.}

Los pasivos en moneda extranjera deben convertirse a moneda nacional al tipo de cambio vigente.

Estas reglas fueron establecidas para cumplir con los principios de contabilidad.³⁰

3.2. Reglas de presentación

Así como hay reglas de valuación también hay reglas que permiten su adecuada presentación en los estados financieros.

El pasivo a corto plazo debe presentarse como el primer grupo del pasivo en el balance general.

Los diferentes conceptos que integran el pasivo a corto plazo se presentan en el balance atendiendo a la naturaleza del pasivo, las condiciones de su exigibilidad y su importancia.

Los adeudos a favor de proveedores deben incluir los fletes, gastos de importación, etc., que estén pendientes de pago.

Los pasivos a largo plazo deben presentarse por separado.

Las cuentas por pagar a acreedores, deudores diversos y pasivos acumulados se agrupan en un sólo total.

³⁰Instituto Mexicano de Contadores Públicos, PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín C-9, pp. 263-265.

Los pasivos por Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades se muestran de manera individual.

Las cuentas por pagar en moneda extranjera deben revelarse en el balance o en sus notas; señalando el tipo de moneda que dio origen al pasivo.

Debe informarse sobre posibles restricciones o hechos de importancia que afectan los pasivos.

Informar la existencia de restricciones sobre contratos de crédito.

No se debe presentar la porción del préstamo que no ha sido utilizado.

Los intereses no devengados incluidos en los pasivos deben excluirse para fines de presentación en el balance, compensándolos con los saldos que se encuentren en cargos diferidos.³¹

4. Objetivos de revisión fiscal

Los siguientes son algunos de los objetivos fiscales que se buscan con la revisión de las cuentas por pagar.

Determinar el tipo de deuda de que se trata.

Establecer las deudas contraídas por la obtención de créditos bancarios, especificando tasa de interés y forma de amortización.

Conocer si son deudas que pueden ser deducidas de la base para la determinación del impuesto al activo.

Revisar las fechas de vencimiento, para efectuar los pagos respectivos.

³¹ Op. cit. pp 265-268.

Revisar pagos posteriores y verificar que los documentos pagados hayan sido dados de baja.

Correcta determinación de las cuentas por pagar para Componente Inflacionario e Impuesto al Activo.

Suficiencia en las provisiones de impuestos.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Una vez que se ha revisado el control interno y que se han establecido los objetivos que se quieren alcanzar con la revisión de las cuentas por pagar; el auditor está en posibilidad de establecer los procedimientos que considere más adecuados para efectuar la revisión.

El auditor utilizará procedimientos que le permitan conocer el negocio de su cliente e identificar los controles que puedan fallar; factores que ayudarán a determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos.

Algunos procedimientos recomendados para asegurar el correcto manejo de las cuentas son los siguientes:

- ⇒ *Analizar variaciones de un período a otro.*
- ⇒ *Revisar los días que se tarda en pagar y compararlos con el ejercicio anterior.*
- ⇒ *Confirmación de saldos.*
- ⇒ *Pagos posteriores.*
- ⇒ *Examen de documentación.*
- ⇒ *Revisión de créditos bancarios.*
- ⇒ *Cálculos globales de intereses.*
- ⇒ *Investigación de pasivos no registrados.*
- ⇒ *Revisión de impuestos por pagar.*
- ⇒ *Contingencias y compromisos.*

Estos procedimientos proporcionan al auditor evidencia suficiente sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros.

Los procedimientos nos ayudarán a cumplir con requisitos contables y fiscales.

5.1. Confirmación de saldos

Este procedimiento ya fue explicado en las cuentas por cobrar, pero también es aplicable a las cuentas por pagar.

En este procedimiento generalmente se utiliza la confirmación indirecta positiva, en la cual no se incluyen cifras, sino que se pide al acreedor que conteste anotando el importe a su favor según sus registros.

Este procedimiento es la única fuente externa que el auditor tiene para comprobar la existencia de las obligaciones.

En este procedimiento se recomienda lo siguiente:

- ⇒ Examen de la documentación de los saldos que son seleccionados para confirmar.
- ⇒ Determinar que cuentas serán objeto de confirmación.
- ⇒ Obtener una relación de las cuentas por pagar pendientes, y que sus saldos coincidan con el mayor respectivo.
- ⇒ Enviar solicitudes a aquellos acreedores que aún estando saldados hayan tenido movimientos importantes durante el ejercicio.
- ⇒ Revisar las sumas.
- ⇒ Cotejar con los registros auxiliares las respuestas obtenidas.
- ⇒ Solicitar estados de cuenta a proveedores y acreedores.
- ⇒ Comparar saldos según estados de cuenta recibidos.
- ⇒ Asegurarse que los pasivos fueron registrados.
- ⇒ Verificar su correcta clasificación.
- ⇒ Investigar las diferencias y realizar los ajustes necesarios.

5.2. Pagos posteriores

Este procedimiento también fue aplicado a las cuentas por cobrar, sólo que en este caso se revisaron los desembolsos que se efectuaron para liquidar los pasivos.

Esta revisión debe abarcar tanto los pagos de pasivos registrados como los pagos por nuevas operaciones, para verificar si éstas no incluyen algunas que correspondan al ejercicio que se revisa y que debieron estar incluidas en él.³²

Verificar los comprobantes de pago para tener la seguridad de la existencia de los pasivos, que han sido pagados y cancelados respectivamente o registrados adecuadamente.

5.3. Revisión de créditos bancarios y cálculos de intereses

Aplicar este procedimiento es importante, sobre todo cuando la entidad recurre a este tipo de financiamientos para operar, pues puede representar una obligación o compromisos muy fuerte que debe ser cumplido oportunamente, de lo contrario se puede ver gravemente afectada la estabilidad de la empresa.

Por esa razón se recomienda efectuar lo siguiente:

- ⇒ Solicitar información de los bancos, o de las instituciones que hayan otorgado créditos.
- ⇒ Verificar la autorización del pasivo contraído.
- ⇒ Efectuar un cálculo global de los intereses devengados durante el año y los acumulados por pagar.
- ⇒ Revisar que se hayan cumplido las condiciones especiales del contrario que le dio origen.
- ⇒ Determinar las características particulares de los créditos.
- ⇒ Confirmar el importe de los intereses.
- ⇒ Que los documentos pagados hayan sido cancelados.

³² Mendivil Escalante, ELEMENTOS DE AUDITORÍA, pág. 111

- ⇒ Efectuar el cálculo global de intereses a miles de peso.
- ⇒ Determinar la corrección de tablas de amortización.

5.4. Revisión de impuestos por pagar

Los impuestos por pagar, generalmente representan un importe estimado.

Lo recomendable es hacer lo siguiente:

- ⇒ Ratificar los cálculos de la empresa y efectuar cálculos propios usando las mismas bases.
- ⇒ Revisar que la tarifa aplicada sea la vigente.
- ⇒ Los intereses pagados deben ampararse con documentación requisitada para efectos fiscales.
- ⇒ Vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ⇒ Asegurarnos que se está reteniendo correctamente el Impuesto sobre la Renta y que se haya pagado el saldo del impuesto.

5.5. Contingencias y compromisos

Las contingencias son situaciones conocidas, que a través de la realización de un hecho futuro e incierto, pueden afectar los activos, pasivos y resultados de una empresa, pero en el momento presente no lo afectan.³³

Los compromisos representan una obligación evidenciada a través de un contrato u orden de compra firmada por una tercera persona.³⁴ ³³

Los procedimientos aplicables son:

- ⇒ Analizar variaciones de un período a otro.

³³ Op. cit. Boletín 5220, párrafo 6.

³⁴ Op. cit. pág. 125.

³³

- ⇒ Rectificar la proporcionalidad de los impuestos pagados en el ejercicio.
- ⇒ Identificar las circunstancias que pueden representar contingencias.
- ⇒ Determinar la existencia de litigios, reclamaciones y gravámenes.
- ⇒ Existencia de compromisos sobre compras y ventas de importancia.
- ⇒ Elaborar un resumen de los compromisos y contingencias.

6. Opinión financiera y fiscal

Financieramente estas cuentas representan los compromisos u obligaciones a cargo de la entidad, se debe tener un cuidado especial en este rubro, pues se debe cumplir con estos compromisos.

Desde el punto de vista fiscal este rubro genera intereses que son objeto del pago del Impuesto sobre la Renta y además representan deudas que pueden ser deducciones para efectos del Impuesto al Activo.

Pero se debe tener cuidado en el origen y procedencia de estos pasivos, poniendo especial atención en las características particulares de cada uno de ellos.

9.- REVISIÓN DEL RUBRO DE CAPITAL CONTABLE

De acuerdo con lo señalado en el Boletín C-11 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados *el capital contable representa el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surgen por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad, el cual se ejerce mediante reembolso o distribución.*

Es importante mencionar que el capital contable se constituye por diferentes conceptos los cuales se clasifican atendiendo a su origen y a sus características particulares.

Ahora si comenzaremos a desarrollar el capítulo relativo al capital contable.

1. Programa de auditoría

Como sabemos el programa de auditoría, es el resultado de la planeación previa, en la cual se obtuvo conocimiento de las características particulares, en relación al funcionamiento, operación y administración de los recursos disponibles de la empresa.

En el establecimiento de este programa se considerará el estudio y evaluación del control interno, el examen de los movimientos de las cuentas, verificación de las actas de asamblea, checar los registros de las acciones y de los accionistas.

En el desarrollo del programa se irán describiendo los procedimientos que serán aplicables, en el detalle que se considere necesario y con el alcance y oportunidad requerida.

Sin embargo debemos tener presente que este programa deberá ser flexible y susceptible de ser modificado dependiendo de las necesidades y características particulares de la empresa.

Con ese programa el auditor obtendrá información relativa al régimen legal, estatutario del capital social, derechos y limitaciones de las acciones, tipos de superávit, políticas de dividendos, reglas de valuación y presentación, etc.³⁵

El programa de auditoría nos ayudará a emitir una opinión sobre el correcto manejo y control del rubro revisado.

Al igual que en los renglones anteriores también aquí se aplicará el cuestionario de control interno, que nos proporcionará la información deseada.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Una vez que se ha elaborado el programa de auditoría y que se sabe que información se quiere obtener, ahora sí comenzaremos con el estudio y evaluación del control interno, que nos permita identificar los controles claves para llevar el registro de los movimientos de capital contable.

La evaluación del control interno nos permitirá verificar que las partidas que forman parte del capital sean valuadas correctamente, además identificaremos que cuando se distribuyan dividendos el Impuesto haya sido pagado correctamente según lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 10-A.

Además este control nos ayudara a determinar la ganancia acumulable o pérdida deducible siempre y cuando cumpla lo establecido.

También es importante que exista un adecuado control cuando se produce la enajenación de acciones pues se deben manejar todos los factores que se involucren en esas transacciones.

³⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS, Boletín 5190, párrafo 31.

Una vez que se ha efectuado la revisión, entonces se podrá determinar la confianza que será depositada en el control interno y de esa forma establecer los procedimientos recomendados para terminar con la revisión del capital contable.

2.1. Puntos principales de control interno

Para asegurar la confiabilidad del control interno, revisaremos los siguientes aspectos:

- ♦ Existencia de registros que comprueben la emisión de títulos que representan el capital social.
- ♦ Inspeccionar partidas, repetir cálculos y hacer comprobaciones.
- ♦ Revisión de la escritura constitutiva de la sociedad.
- ♦ Verificar que todos los asientos se efectuaron conforme a Principios Contables.
- ♦ Obtener información relativa sobre la clase de acciones, número de acciones, porcentaje de dividendos, etc.
- ♦ Comparar la suma de los auxiliares con el saldo de la cuenta mayor.
- ♦ Información del departamento contable de los movimientos que afectan las cuentas de capital.
- ♦ Asegurarse que esos movimientos debieron ser acordados por la Asamblea de Accionistas y aprobados por la misma.³⁶

Revisar estos controles claves nos permitirá determinar la razonabilidad de la información presentada en los estados financieros.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Uno de los objetivos principales será presentar los valores históricos, actualizados reconociendo los efectos de la inflación.

Verificar que los conceptos que forman el capital estén debidamente valuados.

Atender a su correcta clasificación dependiendo de su origen.

³⁶ DeFliese, Jaenicke, AUDITORÍA MONTGOMERY, pp 794-797.

Conocer las restricciones que afectan a las cuentas de capital.

Verificar su correcta valuación y presentación en los estados financieros.

Estos objetivos nos ayudan a cumplir con los requisitos fiscales establecidos para el adecuado manejo y registro de las transacciones que afectan las cuentas del capital contable y determinar el impuesto correspondiente.

3.1. Reglas de valuación

Las reglas para garantizar la correcta valuación están mencionadas en el Boletín C-11 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas y son las siguientes:

Los conceptos que integran el capital contable se deben expresar a pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance.

El capital social estará representado por las acciones suscritas y pagadas y la actualización correspondiente.

Cuando las acciones no tengan valor, estas deben ser consideradas al valor establecido en las actas respectivas.

Las donaciones forman parte del capital contribuido y se reflejan al valor de mercado al momento de recibirlo, más la actualización respectiva.

Cuando haya reducciones de capital amortizando acciones por un importe mayor a su valor nominal a pesos actualizados; el exceso debe considerarse como disminución al capital ganado o contribuido.

La amortización de acciones contra utilidades debe considerarse como reducción al capital ganado.

La distribución de dividendos en acciones debe quedar reflejado en la información financiera, como disminución del capital ganado e incremento al capital suscrito y pagado.

La actualización del capital social puede ser capitalizable.

Cualquier aumento o disminución de acciones que no modifique al capital, no representa cambios en el interés proporcional de los accionistas sobre el capital contable de la entidad, ni en el importe de su inversión.

Las cuentas de capital no se utilizan para reflejar transacciones de resultados.

El reembolso de pérdidas en efectivo o en bienes, deben considerarse como una reducción a las pérdidas acumuladas.

Los dividendos decretados pendientes de pago así como los preferentes, una vez que se han aprobado las utilidades, no forman parte del capital sino del pasivo.

3.2. Reglas de presentación

También en el Boletín C-11 se señalan las reglas de presentación aplicables.

La presentación del capital deberá ser detallada, para mostrar todos los conceptos que lo integran.

En primer lugar se presentan los que forman el capital contribuido, seguido del capital ganado. Además se deben tomar en cuenta todos los aspectos legales que lo afectan.

Las acciones que no están exhibidas totalmente, deben considerarse como capital suscrito no pagado.

No se debe presentar la cantidad pendiente de pago como cuenta por cobrar, aún cuando este documentada.

En los estados financieros se deben señalar las características del capital y sus restricciones; como las siguientes:

Descripción de títulos representativos del capital social.

Clases y series de acciones en que se divide el capital con sus características y restricciones.

Capital mínimo y máximo autorizado.

Número de acciones emitidas y suscritas y valor nominal.

• Cuando haya acciones preferentes mencionar sus derechos y restricciones.

Revelar restricciones que afecten al capital.

Los anticipos para futuros aumentos se presentan en un renglón por separado dentro del capital contribuido; siempre y cuando exista acuerdo de asamblea.

Los movimientos registrados durante el período, se presentan en el estado de variaciones en el capital contable.

Las disminuciones al capital contribuido, deben revelarse en los estados financieros.

Revelar el importe por dividendos por acción y los dividendos pagados en forma diferente al efectivo.

4. Objetivos de revisión fiscal

Determinar la forma en que está integrado el capital.

Conocer la ganancia en venta de acciones.

Establecer las reglas para la determinación del impuesto del régimen simplificado de las personas morales.

Formas de distribución de dividendos.

Registrar todos los aumentos o disminuciones del capital.

Actualizar las cifras de las cuentas de capital de aportación.

Llevar la cuenta de utilidad fiscal neta.

Establecer la forma de pago del Impuesto respectivo.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Ahora sí estableceremos los procedimientos que nos ayudarán a cumplir con los objetivos señalados anteriormente y los requisitos fiscales que señala la Ley.

Estos procedimientos nos proporcionarán información sobre el correcto funcionamiento del control interno y así poder emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Algunos procedimientos recomendados son los siguientes:

- ⇒ *Verificar los movimientos de capital.*
- ⇒ *Inspeccionar el registro de las acciones.*
- ⇒ *Comparar valores históricos y actualizados con los de ejercicios anteriores.*
- ⇒ *Hacer cálculos de las razones financieras para determinar las variaciones y tendencias.*
- ⇒ *Investigar partidas no usuales.*
- ⇒ *Verificar el pago de dividendos y la documentación que lo soporta.*
- ⇒ *Revisar el estado de variaciones en el capital contable.*
- ⇒ *Asegurar que la capitalización de utilidades se efectúe de acuerdo a Principios de Contabilidad.*

Estos son sólo algunos procedimientos que nos facilitarán el trabajo y nos ayudarán a determinar la corrección del capital contable.

5.1. Estado de Variaciones en el Capital

Es un estado que nos muestra los cambios ocurridos en un período determinado de los diferentes conceptos que integran el capital contable. Es un estado dinámico y acumulativo.

En este estado se reflejan los aumentos o disminuciones de capital, el pago de dividendos, incrementos a la reserva legal, utilidades obtenidas en el ejercicio, etc.

Por esta razón debemos verificar los siguientes aspectos, de tal forma que el estado de variaciones refleje la situación real de la empresa:

- ⇒ Que los movimientos que afecten el capital hayan sido registrados en el período correspondiente.
- ⇒ Verificar que se presenten cifras actualizadas a la fecha de elaboración del Estado de Variaciones.
- ⇒ Revelar las restricciones o situaciones que afecten al capital contable.

5.2. Análisis de la documentación del aumento del capital

El capital puede sufrir incrementos durante el ejercicio por la realización de diferentes operaciones, sin embargo estas deben estar debidamente respaldadas y aprobadas por el Consejo de Accionistas de la empresa.

Algunas de esas operaciones son como la capitalización de utilidades, aportaciones al capital, etc.

Cuando esto ocurra debemos asegurarnos que existan títulos que amparan las acciones que fueron emitidas, nombre de los accionistas a quienes se haya emitido el título, total de acciones emitidas e importe.

Verificar que el aumento al capital haya sido registrado correctamente.

Revisar que los incrementos han sido correctamente clasificados.

5.3. Análisis de la documentación del pago de dividendos

El dividendo es una cantidad que de las utilidades de una empresa corresponde a cada acción.

Algunos procedimientos recomendados para garantizar el análisis correcto de los dividendos son los siguientes:

- ⇒ Verificar que se haya creado el pasivo correspondiente.
- ⇒ El auditor debe garantizar que el pago de dividendos ya sea en especie o en efectivo, hayan sido presentados correctamente.
- ⇒ Revisar el acta de asamblea de los accionistas en la que se decreto el pago de dividendos.
- ⇒ Verificar el importe pagado por dividendos y observar que hayan sido debidamente cancelados.
- ⇒ Asegurar el correcto entero del impuesto sobre la renta.
- ⇒ Inspeccionar los cupones de los dividendos y observar que hayan sido debidamente cancelados.

Estos procedimientos nos garantizan que los dividendos que fueron decretados y pagados hayan cumplido con los requisitos financieros y fiscales que se establecen al respecto.

6. Opinión financiera y fiscal

Pues bien como sabemos el capital contable representa los derechos de los propietarios sobre los bienes de la entidad; por tal motivo se debe efectuar un adecuado control de tal forma que todos los movimientos que modifiquen estas cuentas deben registrarse.

Se debe poner especial atención en el tipo de transacciones que se realizan, pues los efectos que estas producen pueden afectar o beneficiar el capital de la entidad.

Además la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una serie de lineamientos que se deben cumplir en el manejo y registro de algunas cuentas particulares que integran el capital.

Es importante que los movimientos que modifiquen el capital deben haber sido aprobados de manera anticipada por la Asamblea de Accionistas y debe quedar evidencia comprobatoria que demuestre que estas fueron aprobadas.

También estas cuentas se deben presentar actualizadas, pues de lo contrario no se refleja la pérdida de poder adquisitivo del inversionista.

10.- REVISIÓN DE RESULTADOS

Las cuentas de resultados son aquellas en las que se acumulan los diferentes conceptos de ingreso o gasto y de cuya comparación se obtiene la utilidad o pérdida del negocio en un período determinado; por tal motivo son canceladas cada fin de ejercicio contra la cuenta de pérdidas o ganancias que forma parte del capital contable.³⁷

Una vez que se ha definido que cuentas son las que se consideran para obtener el resultado del ejercicio, ahora sí se desarrollará el presente capítulo, en el cual se tratará de explicar la mejor forma de evaluarlo.

1. Programa de auditoría

Al establecer el programa de auditoría aplicable a los resultados, debemos cuidar que son varias las cuentas que serán objeto de revisión.

Es importante que este programa, considere procedimientos para revisar todas aquellas cuentas que representan saldos significativos y que produzcan efectos considerables en los resultados de la entidad.

El auditor deberá tener un análisis detallado de los gastos clasificados adecuadamente de tal forma que se pueda hacer una comparación con el ejercicio anterior.

Este programa deberá adaptarse a las características particulares de la empresa, pero abarcando todos los conceptos que se involucran en la determinación de los resultados del ejercicio.

Debemos verificar que los resultados revisados correspondan al ejercicio revisado y que estén debidamente registrados y clasificados.

³⁷ Mendivil Escalante, ELEMENTOS DE AUDITORIA, pág. 135.

Aplicar el cuestionario de control interno, de tal forma que se puedan identificar los puntos débiles y de esa manera señalar las recomendaciones pertinentes.

En este programa se aplicarán algunos de los siguientes procedimientos, revisión de gastos de venta y administración, cálculos globales de sueldos, arrendamientos, etc., prueba de nómina, etc.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

Como ya sabemos es importante realizar la evaluación del control interno, pues esta nos ayudará a conocer la forma de operación de las transacciones involucradas en los resultados.

Con esta evaluación estamos en posibilidad de determinar los procedimientos que serán aplicables señalando la naturaleza, alcance y oportunidad de los mismo. Esta evaluación es particular, debe ser diseñada de acuerdo a las necesidades particulares de cada empresa.

En esta evaluación debemos asegurarnos que se tiene una clasificación adecuada de los gastos y que se efectúa una revisión detallada de las operaciones que modifican estas cuentas; como por ejemplo compras, cuentas por pagar, nóminas, inventarios, etc.

También debemos estar seguros que las operaciones corresponden al ejercicio que se revisa, verificar que sean gastos que puedan ser deducciones y que estas cumplan con los requisitos establecidos en la Ley, esto es desde el punto de vista fiscal.

Por la importancia que estas cuentas representan en la determinación de la utilidad o pérdida del ejercicio la evaluación del control interno deberá ser exhaustiva de tal forma que se pueda tener confianza en la información presentada en los estados financieros.

2.1. Principales puntos de control interno

Algunos de los factores que serán objeto de revisión en el control interno son los siguientes:

- ◆ Asegurar que las partidas correspondan a operaciones efectuadas en el ejercicio.
- ◆ Verificar la existencia de presupuestos de gastos.
- ◆ Revisar las variaciones existentes entre el presupuesto y lo realmente erogado.
- ◆ Determinar si han sido debidamente autorizados por las persona responsable.
- ◆ Existencia de documentación comprobatoria.
- ◆ Clasificación adecuada.
- ◆ Registro oportuno en los libros correspondientes.

Es importante señalar que la revisión de este rubro se basa mucho en el examen de cuentas de balance cuyas operaciones tienen efecto directo en los resultados de la empresa.

Por esta razón la revisión de este rubro en muchos casos depende del adecuado manejo de las otras cuentas y de esta se desprende la profundidad de la revisión de las cuentas de resultados.

Sin embargo esta evaluación nos permitirá determinar los procedimientos más recomendables que nos proporcionan un seguridad sobre el funcionamiento de este rubro, de tal forma que no afecte la presentación de la información.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Uno de los principales objetivos desde el punto de vista contable y fiscal es asegurarse que los gastos se registren cuando se conozcan, independientemente de que no hayan sido pagados; esto es para cumplir con el principio de criterio prudencial.

Otro objetivo tanto contable como fiscal y no menos importante es que los gastos deben ser registrados en el ejercicio correspondiente, de esta forma se está dando cumplimiento al principio de período contable.

Comprobar que los gastos representan operaciones que efectivamente se llevaron a cabo.

Verificar que el estado de resultados no incluya partidas que corresponden a otros períodos.

Asegurarse que las partidas que no son comunes sean reveladas, así como las transacciones importantes.³⁸

3.1. Reglas de valuación

Las reglas de valuación aplicables a este renglón dependen en gran medida de las reglas establecidas para las cuentas de balance que directa o indirectamente influyen en el estado de resultados de la entidad.

Algunas de esas reglas son las siguientes:

Los gastos deben registrarse por el importe que realmente ha sido erogado.

Los gastos debieron registrarse en el período correspondiente.

Verificar que se presenten cifras actualizadas de tal forma que reflejen la situación real de la empresa.

Comparación con las cifras del ejercicio anterior.

3.2. Reglas de presentación

Los resultados se presentan en el Estado de Resultados; documento que presenta de manera detallada la utilidad o pérdida del ejercicio.

En el estado de resultados se presentarán primeramente los elementos que intervienen en la compraventa de las mercancías, determinando de esta forma la utilidad bruta.

Posteriormente se presentan todos los gastos que se relacionan con la actividad principal del negocio y los que no corresponden a esta actividad; para así determinar la utilidad líquida del ejercicio.³⁹

³⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín 5200.

Se debe hacer una clasificación adecuada de las partidas que integran el estado de resultados.

4. Objetivos de revisión fiscal

Como cualquier rubro, los resultados también deben cumplir objetivos de revisión fiscal, y algunos de ellos son los siguientes:

Cerciorarse de la consistencia observada de un año a otro en relación a los renglones de gastos.

Asegurarnos que la documentación comprobatoria que respalda las erogaciones, cumpla con los requisitos fiscales establecidos.

Verificar que los gastos efectuados hayan sido por conceptos relacionados con la actividad de la empresa, para que se puedan considerar como deducciones.

Comprobar su registro adecuado en la contabilidad, cumpliendo con los objetivos señalados.

Que los gastos cumplan con los requisitos que se mencionan en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Corrección de la utilidad o pérdida del ejercicio.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Como ya se mencionó anteriormente, la razonabilidad de la información reflejada en los resultados generalmente depende de cuentas de balance, las cuales han sido revisadas con anterioridad; es por esta razón que aunque la revisión es detallada también es cierto que se limita a un menor porcentaje.

³⁹ Lara Flores Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Ed. Trillas, pp 61-64.

No obstante lo anterior se deben establecer procedimientos que nos proporcionen una seguridad razonable sobre la correcta valuación y presentación de los resultados en la información financiera.

Estos procedimientos se determinarán atendiendo a las características de la empresa; y algunos de ellos son los siguientes:

- ⇒ *Verificación de la documentación.*
- ⇒ *Análisis de variaciones significativas.*
- ⇒ *Conexión con otras cuentas.*
- ⇒ *Pruebas globales.*
- ⇒ *Revisión del estado de costos.*
- ⇒ *Prueba de nóminas.*
- ⇒ *Prueba de comisiones.*
- ⇒ *Revisión de gastos de venta y administración.*

Son sólo algunos de los procedimientos más recomendados para garantizar su correcto manejo.

A continuación se explicarán algunos de ellos con más detalle.

5.1. Revisión directa de Gastos de Venta y Administración

Los gastos de venta son aquellos en los que se incurre por motivo de la operación de la función de ventas y los gastos de administración son aquellos que se generan por motivos propios de la administración de una entidad.

Algunos procedimientos aplicables a los gastos son los siguientes:

- ⇒ *Verificación documental que ampare los gastos respectivos.*
- ⇒ *Selección de gastos importantes.*
- ⇒ *Efectuar cálculos globales de las cuentas o subcuentas que integran los gastos.*
- ⇒ *Comparar el cargo a resultados con el cálculo global y explicar las variaciones.*

- ⇒ Realizar la conexión con otras cuentas de activo y pasivo.
- ⇒ Examinar partidas poco usuales.
- ⇒ Revisar pagos posteriores de gastos y que se hayan registrado oportunamente.
- ⇒ Anotar los gastos que no reúnen requisitos fiscales.

5.2. Cálculos globales de sueldos y arrendamientos

Los sueldos son las retribuciones en efectivo que el patrón paga a sus empleados por virtud del contrato de trabajo celebrado entre las partes.

El arrendamiento consiste en adquirir a cambio de un precio el uso o goce temporal de un bien.

Los procedimientos aplicables son los siguientes:

- ⇒ Seleccionar las partidas a revisar y señalar el período al que correspondan.
- ⇒ Realizar pruebas globales.
- ⇒ Obtener fotocopia del contrato o convenio, para asegurarnos que se están cumpliendo las condiciones señaladas.
- ⇒ Verificar documentación que ampara el pago respectivo.
- ⇒ Comparar el cargo a resultados, con el cálculo global.
- ⇒ Conocer las características particulares de los contratos.
- ⇒ Registro adecuado de los contratos de arrendamiento.
- ⇒ Investigación de variaciones.

5.3. Prueba de nóminas

En la nómina se establece el salario de cada uno de los trabajadores, así como el importe de las deducciones que se realizan y el neto que recibe cada uno de manera individual.

Algunos procedimientos que se aplican a esta prueba de nóminas son entre otros los siguientes:

- ⇒ Comparar las cifras con el año anterior y explicar las variaciones.
- ⇒ Conocer el número de trabajadores.
- ⇒ Determinar el total de tiempo extra pagado.
- ⇒ Verificar las sumas de las columnas de nómina.
- ⇒ Asegurarse que hayan sido autorizadas.
- ⇒ Comparar la nómina contra el efectivo realmente retirado.
- ⇒ Solicitar a algunos empleados que informen sobre el sueldo neto que reciben y cotejarlo con la nómina.
- ⇒ Examine el contrato de trabajo, para determinar si existen prestaciones no pagadas.
- ⇒ Asegurarse que se paga correctamente las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- ⇒ Comprobar la distribución correcta al departamento respectivo.
- ⇒ Revisar que los trabajadores reciban cuando menos el salario mínimo.
- ⇒ Correcto pago de los impuestos respectivos.

6. Opinión financiera y fiscal

Pues bien los resultados son termómetros que nos muestran la marcha del negocio, en relación a lo que refleja en ejercicios anteriores.⁴⁰

Los resultados nos reflejan el crecimiento, estancamiento o contracción que ha sufrido a entidad.

Además debemos asegurarnos que el resultado reflejado haya sido determinado correctamente; considerando todas las partidas que debieron incluirse para obtenerlo.

También es importante que esas partidas hayan cumplido con todos los requisitos fiscales señalados, de tal forma que la información reflejada sea real.

Considero que la revisión de este rubro puede ser más fácil, pues se basa en el examen que ha sido aplicado a otras cuentas que debieron ser revisadas detalladamente con anterioridad.

⁴⁰ Mendivil ELEMENTOS DE AUDITORIA, pág. 135

11.- REVISIÓN DEL RUBRO DE IMPUESTOS

Los impuestos representan la prestación en dinero o especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos los individuos que señala la ley.

Los impuestos representan un renglón que tiene una importancia fundamental en la información financiera y que requiere de una revisión muy particular pues debemos estar seguros de su correcta determinación, de esa forma evitaremos problemas con la autoridad fiscal correspondiente.

Ahora comenzaremos con el estudio particular de este importante rubro.

1. Programa de auditoría

Debemos de diseñar un programa de auditoría que nos proporcione una seguridad razonable de que los impuestos determinados corresponden a las actividades que fueron realizadas por la entidad.

Este programa deberá ser flexible y adaptarse a las circunstancias particulares de cada empresa, atendiendo a la naturaleza de las operaciones que realiza.

Con el programa estableceremos procedimientos que nos aseguren que los impuestos reflejados son correctos; quizás este trabajo sea más fácil pues todas las transacciones que forman parte de la base para la determinación de dichos impuestos ya fueron revisadas con anterioridad.

Lo que nos interesará revisar es que la base haya sido correctamente determinada y tener conocimiento si estos ya han sido pagados o cuando deberán ser cubiertos, si se ha creado el pasivo correspondiente y han sido registrados adecuadamente.

Con este programa debemos obtener información referente al saldo inicial, acumulaciones, pagos de impuestos, transferencias, ajustes y saldo final.

Este rubro requerirá de un programa especialmente detallado que nos asegure que la carga fiscal es correcta, evitando así incurrir en sanciones frente a la autoridad respectiva y que tengan consecuencias que afecten la situación de la empresa.

2. Evaluación del control interno y su repercusión fiscal

La evaluación del control interno se hará con la finalidad de determinar si las normas de auditoría y los principios contables fueron cumplidos adecuadamente, además de los requisitos fiscales señalados.

Este renglón es importante en la determinación de la utilidad o pérdida del ejercicio correspondiente.

Se debe tener mucho cuidado pues la información que aparece en los estados financieros es distinta de la que se revela en las declaraciones; pues son diferentes las bases utilizadas ya que algunas partidas se acumulan o deducen sólo para efectos fiscales.

Esta evaluación detectará los controles claves, así como aquellos que necesitan ser reforzados.

El control interno ayuda a determinar la clase de procedimientos que serán aplicables para garantizar su correcta valuación y presentación.

Este renglón es en el que se tienen que cumplir con los requisitos fiscales establecidos en todas las cuentas que forman parte del balance general; por tal motivo esta revisión al igual que la de resultados dependerá de las evaluaciones anteriores.

2.1. Puntos principales de control interno

Debido a que este renglón depende en gran parte de las cuentas que han sido revisadas anteriormente, los puntos a evaluar serán menos, debido a que ya se tiene una certeza de la presentación de las cuentas y sólo será necesario revisar aquellos controles que aseguren su correcta determinación y pago oportuno según corresponda al impuesto respectivo.

Algunos de esos puntos son los siguientes:

- ◆ Asegurar el correcto tratamiento permitido por las leyes fiscales.
- ◆ Vigilar el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales.
- ◆ Revisión de los pagos efectuados.
- ◆ Verificar las declaraciones de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, etc., y cualquier otro impuesto.
- ◆ Conocer la tasa que es aplicable en cada uno de los impuestos por los que está obligado a hacer pagos.

3. Objetivos de Principios de Contabilidad y su repercusión fiscal

Los objetivos que se persiguen son entre otros los siguientes:

- ⇒ Conocer el efecto contable que los impuestos producen en los resultados de la entidad.
- ⇒ Determinar el importe de los impuestos que serán objeto de declaración.
- ⇒ Que los usuarios obtengan información real.
- ⇒ Reflejar en el balance, partidas que tengan efecto en ejercicios futuros.
- ⇒ Enfrentamiento de ingresos y costos.
- ⇒ Determinar el costo fiscal del ejercicio.⁴¹

Todos estos objetivos nos ayudan a determinar si se han cumplido los requisitos fiscales y contables establecidos al respecto; que resultan innumerables por la cantidad de partidas involucradas en la determinación de los impuestos.

3.1. Reglas de valuación

Las reglas de valuación aplicables a los impuestos son los siguientes:

⁴¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, Boletín D-4, pág. 315.

Creación de impuestos diferidos por las diferencias temporales que pueden provocar un efecto en la información.

No se consideran como impuestos diferidos aquellas diferencias que no se identifican específicamente con su origen.

Revisar al final del período los impuestos diferidos, a fin de determinar cuales será de nueva creación, eliminación o mantenimiento.

Cuando se eliminen o creen nuevos impuestos, su efecto se debe reflejar en resultados.

Aplicar a la base gravable la tasa vigente al momento de causación.

Determinación del impuesto sobre cifras actualizadas.

3.2. Reglas de presentación

El pasivo correspondiente se presenta en el balance general; únicamente el neto.

Presentar individualmente los importes causados, importes diferidos y el gasto neto.

Revelar diferencias temporales y permanentes.

Revelar pérdidas fiscales pendientes de amortizar y fecha de vencimientos para ejercer la amortización.

El importe de los ajustes debe presentarse deducido del impuesto correspondiente.

Mencionar el cambio en la tasa de impuesto, cuando esto ocurra y señalar el efecto producido en la información.

El Impuesto al Activo es partida aplicada al ejercicio en que se causa.

Cuando el Impuesto al Activo es superior al Impuesto sobre la Renta debe cargarse a resultados y no considerarse como activo.

Realizar el acreditamiento permitido en el ejercicio correspondiente.

Mencionar en notas el Impuesto al Activo por acreditar y plazo de amortización.

El Impuesto al Valor Agregado debe presentarse el neto en el renglón respectivo, ya sea acreditables o por pagar según corresponda.

4. Objetivos de revisión fiscal

Algunos objetivos con fines fiscales son los siguientes:

Comprobar la correcta aplicación de las leyes respectivas.

Conocer renglones que se relacionan o difieren entre lo contable y fiscal.

Verificar que la conciliación incluya la información y análisis necesario.

Identificar la partidas a conciliar entre ingresos declarados para efectos de Impuesto sobre la Renta y determinar la base gravable.

Verificar que las cuotas por pagar que integran el pasivo en el estado de posición financiera no ha sido pagado o ya a la fecha de presentación del dictamen.

Conocer partidas afectas al Impuesto al Valor Agregado respecto de cifras dictaminadas.⁴²

Correcta determinación del Impuesto al Activo.

Pago del impuesto respectivo en la fecha señalada e importe correcto.

⁴² REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Adecuada presentación de las declaraciones ya sea para pagos provisionales o la declaración anual.

5. Procedimientos de auditoría y su repercusión fiscal

Ahora sí debemos determinar los procedimientos que vamos a aplicar en la revisión de los impuestos, renglón que tiene una importancia significativa para las autoridades fiscales.

Los procedimientos que sean aplicables deben ser determinados de acuerdo a las características particulares de la empresa y estos ayudarán al auditor a obtener la información necesaria para poder emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos.

Algunos de los procedimientos son los siguientes:

- ⇒ *Revisión del Impuesto sobre la Renta.*
- ⇒ *Verificar pagos provisionales y ajustes.*
- ⇒ *Revisar la conciliación entre el resultado contable y fiscal*
- ⇒ *Revisar el Impuesto al Valor Agregado.*
- ⇒ *Verificar los ingresos registrados contra los ingresos declarados.*
- ⇒ *Revisión del Impuesto trasladado contra registrado.*
- ⇒ *Revisión del Impuesto al valor agregado acreditable.*
- ⇒ *Revisión de pagos provisionales del Impuesto al activo.*
- ⇒ *Determinación del Impuesto anual correspondiente.*

Estos procedimientos nos ayudarán a obtener la información que nos asegure que la revisión efectuada se hizo correctamente, cumpliendo con las normas de auditoría y con los requisitos fiscales establecidos al respecto.

A continuación comenzaré a desarrollar algunos de estos procedimientos que son necesarios para garantizar la correcta determinación de los impuestos.

5.1. Revisión del Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta es la participación del Estado en las utilidades de la empresa, para el mantenimiento de los servicios públicos establecidos y de las instituciones legales vigentes.

Con este procedimiento lo que se busca es verificar que el impuesto respectivo ha sido determinado correctamente conforme a los lineamientos establecidos por la ley y comprobar que los efectos que produce en los resultados sean reflejados correctamente.

Algunos procedimientos recomendados para la revisión del Impuesto sobre la Renta son entre otros los siguientes:

- ⇒ Analizar las transacciones efectuadas por la empresa y comprobar los pagos efectuados.
- ⇒ Revisar la documentación que ampare los pagos efectuados.
- ⇒ Revisar que las declaraciones han sido llenadas correctamente, cumpliendo con los requisitos específicos.
- ⇒ Verificar la declaración del ejercicio anterior para identificar partidas importantes o anormales.
- ⇒ Determinar si los beneficios otorgados por la ley son aprovechados por parte de la empresa.
- ⇒ Obtener información para saber si la empresa tributa para el Impuesto al Activo.
- ⇒ Revisar el correcto acreditamiento del Impuesto sobre la Renta contra los pagos del Impuesto al Activo.
- ⇒ Verificar que se han incluido todos los ingresos acumulables en el cálculo del impuesto.
- ⇒ Consideración de todas las partidas no deducibles.
- ⇒ Registro adecuado del pasivo correspondiente.

5.1.1. Pagos provisionales y ajuste

Como es sabido por todos, debemos presentar pagos provisionales a cargo del Impuesto anual correspondiente; pero para presentar estos pagos debemos verificar algunas cosas que nos ayuden a su correcta presentación.

Algunos procedimientos son los siguientes:

- ⇒ Revisar la correcta determinación del coeficiente de utilidad aplicable a los pagos provisionales.
- ⇒ Verificar que los pagos provisionales sean correctamente determinados, aplicando el coeficiente de utilidad a los ingresos nominales respectivos, que correspondan al período.
- ⇒ Asegurar el correcto acreditamiento de los pagos provisionales hechos con anterioridad.
- ⇒ Determinar si debe presentar pagos provisionales mensuales o trimestrales, atendiendo al monto de los ingresos que haya obtenido en el ejercicio anterior.
- ⇒ Detección de las partidas que se incluyen en el cálculo de los pagos.

El contribuyente deberá efectuar un ajuste a los pagos provisionales, el cual debe efectuarse a mitad del ejercicio, pero ese ajuste requiere de un procedimiento especial.

Algunos procedimientos recomendados para la verificación del ajuste son los siguientes:

- ⇒ Verificar la correcta determinación del ajuste.
- ⇒ Revisar los cálculos aritméticos efectuados.
- ⇒ Correcta disminución de los pagos provisionales efectuados al importe del ajuste.
- ⇒ Pago oportuno de la diferencia presentada en el ajuste con el pago provisional correspondiente.
- ⇒ Revisar que el ajuste se haya efectuado en la fecha señalada por la ley.

5.1.2. Conciliación entre resultado contable y fiscal

Aquí lo que se busca es conocer los renglones que difieren de la contabilidad con lo fiscal, y determinar que la conciliación incluya la información necesaria y adecuada.

Algunos procedimientos recomendados son los siguientes:

- ⇒ Determinar los ingresos fiscales y contables que se suman.
- ⇒ Conocer los ingresos fiscales y contables que se restan.
- ⇒ Determinación de la pérdida en enajenación de acciones, cuando esto proceda.
- ⇒ Determinar la pérdida fiscal pendiente de amortizar en el presente ejercicio.
- ⇒ Revisar que el resultado fiscal coincida con el dictaminado y declarado.
- ⇒ Verificar cálculos aritméticos.

5.2. Revisión del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado grava la actividad de la enajenación, por lo que debemos tener cuidado en las partidas que serán consideradas para la determinación de este Impuesto y determinar la tasa que le es aplicable atendiendo a la naturaleza de los bienes que son enajenados.

Algunos procedimientos son los siguientes:

- ⇒ Comprobar que la empresa traslada el impuesto, cumpliendo con los requisitos fiscales establecidos.
- ⇒ Verificar que las declaraciones han sido firmadas por la persona responsable.
- ⇒ Correcto registro del Impuesto al Valor Agregado.
- ⇒ Compensación adecuada de los saldos a favor, o pedir la devolución correspondiente.
- ⇒ Identificar las distintas tasas a las que grava.
- ⇒ Determinación adecuada del impuesto a pagar o acreditable, según sea el caso.

5.2.1. Ingresos registrados contra ingresos declarados e Impuesto al Valor Agregado trasladado registrado contra declarado.

Se recomienda aplicar algunos de los procedimientos que mencionaremos a continuación:

- ⇒ Que el valor de los actos corresponda a actividades que son gravadas por las que se deba pagar el Impuesto.
- ⇒ Señalar las actividades por las que no se está obligado al pago o traslado del impuesto.
- ⇒ Verificación de cálculos aritméticos.
- ⇒ Identificar las diferencias encontradas.
- ⇒ Verificar saldo a favor pendiente de acreditar.
- ⇒ Revisar el análisis del valor de los actos o actividades realizados, a las diferentes tasas y el de los actos por los que no se está obligado al pago del impuesto.
- ⇒ En relación al impuesto acreditable del ejercicio, revisar el impuesto trasladado, el pagado en aduanas y el que se pagó por otras importaciones; restando a este resultado el impuesto correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones.
- ⇒ Verificar cálculos aritméticos.

5.2.2. Revisión del Impuesto al Valor Agregado Acreditable

- ⇒ Verificar el procedimiento para registrar el Impuesto al valor agregado acreditable.
- ⇒ Correcto acreditamiento del impuesto o solicitar su devolución.
- ⇒ Determinación adecuada del impuesto acreditable.
- ⇒ Identificación del impuesto que puede ser acreditable atendiendo a las transacciones que le dieron origen.
- ⇒ Identificar los conceptos que no forman parte del impuesto acreditable.

5.3 Impuesto al Activo

El Impuesto al activo es de reciente creación y es considerado como un impuesto complementario, que puede ser recuperado en ejercicios posteriores; es un impuesto que grava los activos que tenga una entidad atendiendo a lo establecido en la ley respectiva.

Es un impuesto cuya determinación resulta sencilla, pero debemos vigilar que se cumplan con las reglas señaladas; por eso los procedimientos aplicables a la revisión de este impuesto serán más fáciles, y alguno de ellos son los siguientes:

- ⇒ Revisar la determinación del impuesto al Activo.
- ⇒ Conocer los activos que son propiedad de la entidad y que juegan para la determinación de la base del Impuesto.
- ⇒ Revisar la documentación comprobatoria que respalde la propiedad de los bienes.
- ⇒ Verificación del cálculo de los pagos provisionales.
- ⇒ Fecha de presentación de la declaración anual.
- ⇒ Forma de acreditamiento del impuesto al activo contra el impuesto sobre la renta.

5.3.1. Pagos provisionales

Para determinar los pagos provisionales correspondientes al impuesto al activo es necesario seguir con un procedimiento especial que se encuentra señalado en el artículo 7 de la respectiva ley.

Por lo que debemos verificar que hayan sido determinados correctamente aplicando los siguientes procedimientos:

- ⇒ Identificar la fecha de presentación de los pagos provisionales.
- ⇒ Revisión de la correcta determinación del pago provisional.
- ⇒ Verificar que se haya acreditado los pagos que han sido efectuados con anterioridad al que se esta determinando.
- ⇒ Correcta actualización del impuesto del ejercicio anterior.

5.3.2. Impuesto anual

Al igual que los impuestos anteriores el impuesto al activo debe presentar una declaración anual en la que se señale el importe total del impuesto causado en el ejercicio.

Los procedimientos son los siguientes:

- ⇒ Identificación de los activos que forma parte de la base para la determinación del impuesto.
- ⇒ Verificación de cálculos aritméticos.
- ⇒ Revisar que se hayan seguido las reglas para la determinación del impuesto al activo.
- ⇒ Revisar la presentación oportuna de la declaración anual.

6.- Opinión financiera y fiscal

Como sabemos los impuestos representan un renglón muy importante en la información financiera, ya que significa la participación que tiene el Estado en las utilidades de la empresa.

Por esta razón se debe tener un especial cuidado de que las cifras reflejadas en los estados financieros sean correctas de tal forma que se eviten problemas con la Autoridad Fiscal competente.

Fiscalmente este es el renglón en el que comprobaremos que los requisitos que se establecieron de manera particular a cada una de las partidas que integran la información hayan sido cumplidos adecuadamente.

Además de cumplir con los objetivos que le son particulares para completar la correcta determinación de los mismos.

Identificar las tasas que le son aplicables y las bases sobre las cuales se gravará.

12.- EL DICTAMEN FISCAL

En el presente capítulo se darán a conocer los requisitos que debe cumplir el contador público en la presentación del Dictamen para efectos fiscales; de acuerdo al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigente a la fecha.

Además se describirá el contenido del Dictamen y los anexos que debe incluir.

1. Requisitos del Contador Público que dictamina

Los contadores públicos para poder dictaminar los Estados Financieros de una compañía y emitir una opinión sobre los mismos deben cumplir con ciertos requisitos los cuales se encuentran señalados en el Artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal.

Los requisitos que debe cumplir se mencionan a continuación:

- ◊ Deberá presentar una solicitud ante las Autoridades Fiscales, acompañando la siguiente información:
 - Acredite su nacionalidad mexicana.
 - Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
 - El que sea miembro de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
- ◊ Además debe probar que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.
- ◊ Cada año debe comprobar ante las Autoridades Fiscales que es miembro de un colegio y que aprobó el examen en donde se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las reformas fiscales que se hubieran presentado durante el transcurso del mismo o que cumple con la norma de educación continua.

Cumpliendo con estos requisitos el contador obtendrá su registro y se encontrará en condiciones de poder emitir una opinión sobre los estados financieros para efectos fiscales.

2. Requisitos que debe tener el Dictamen Fiscal según el Código Fiscal

El dictamen es un trabajo que requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de la calidad; es un documento en el cual se expresa una opinión profesional e independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros de una compañía.

Antes de emitir tal opinión debe haber aplicado previamente aquellas pruebas que le permitan obtener una seguridad razonable de su adecuada presentación.

Sin embargo el contador debe cumplir con ciertos requisitos en la formulación del dictamen, tales como:

- A) Que el contador que dictamine esté registrado ante las Autoridades Fiscales para estos efectos.
- B) Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal y las Normas de Auditoría que regulan la actividad del contador.
- C) Que se emita conjuntamente con el dictamen, un informe sobre la situación fiscal del contribuyente.
- D) Disquetes que contenga información sobre la determinación de las bases con que se calcularon los diversos impuestos federales.

Por lo anterior el contador adquiere una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o destino, pues su trabajo es de carácter público y puede ser utilizado por cualquier persona.

Sin embargo la opinión contenida en el dictamen no obliga a las Autoridades Fiscales, y esta puede solicitar la revisión del mismo y además documentación cuando lo considere necesario.

Cuando el contador público no cumpla con los requisitos señalados; las Autoridades correspondientes podrán suspender su registro hasta por 3 años, pero en el caso de que volviera a incurrir en esta falta o cometiera un delito fiscal se suspenderá de manera definitiva, hecho que se dará a conocer al colegio o asociación a que pertenezca.

3. Aviso para presentar el Dictamen Fiscal

Las personas que estén obligadas o que opten por la opción de dictaminar sus estados financieros deberán presentar un aviso ante las autoridades correspondientes dentro de los 3 o 4 meses siguientes al cierre del ejercicio en caso de personas morales o físicas respectivamente.

Dicho aviso deberá cumplir lo siguiente:

- A) Debe ir firmado por el contribuyente y el contador que dictamina.
- B) El dictamen deberá referirse únicamente a los estados financieros del último ejercicio.

Sin embargo este aviso quedará sin efectos cuando:

- * No se haya presentado dentro del plazo señalado.
- * El contador no este registrado o se encuentre cancelado el mismo.
- * Se haya notificado orden de visita, con anterioridad a la presentación del aviso.
- * Exista impedimento del contador que lo emite.

Por otra parte los contribuyentes podrán sustituir al contador público que dictamina, pero este hecho deberá ser comunicado a las correspondientes autoridades dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso mencionado anteriormente.

Además aquellos que no se encuentren obligados a dictaminarse y que hayan optado por esta opción podrán renunciar a la presentación del mismo dando aviso a la autoridades dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso para presentar el dictamen.

Cuando el contador no pueda formular el dictamen deberá presentar un aviso a las autoridades señalando el motivo por el que renuncia a formularlo y mencionando los motivos que lo justifiquen dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso del dictamen.

El aviso de presentación del dictamen deberá ser proporcionado en original y 6 copias en la Administración Fiscal Federal o en las oficinas autorizadas de acuerdo al domicilio del contribuyente.

El aviso de presentación del dictamen se puede realizar de manera simultánea o con posterioridad a la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta pero sin exceder el plazo señalado.

4. Carta de presentación

Una vez que la Secretaría ha aprobado el aviso de presentación del dictamen, tiene un plazo de 7 meses a partir de la fecha de terminación del ejercicio para presentar la documentación que requiere el dictamen conjuntamente con la carta de presentación del mismo, ya sea para dictamen voluntario u obligatorio respectivamente.

En esta carta de presentación se establecerán los datos generales del contribuyente, del contador público que dictamina y del representante legal; así como algunos datos cuantitativos relativos al dictamen que ha sido emitido.

Dicha carta de presentación deberá ser firmada por el contador que dictamina; se deberá presentar en original y 6 copias, incluyendo además 2 ejemplares del dictamen; si este se presenta en disco magnético flexible se deben proporcionar 2 tantos del mismo.

Cuando exista alguna causa que impida la oportuna presentación de la misma, la autoridad podrá conceder una prórroga de hasta un mes; pero dicha solicitud deberá presentarse un mes antes de que venza el plazo señalado.

Sin embargo si la documentación no se presenta dentro del plazo requerido no surtirá ningún efecto, salvo que la autoridad decida considerarlos.

Al ser recibida la carta y el dictamen correspondiente por las autoridades respectivas, esta será sellada con la fecha de recepción para facilitar la verificación de la información que se

presente con posterioridad al dictamen con el objeto de comprobar que fue presentada dentro del plazo señalado.

5. Disquete del Dictamen Fiscal

Anteriormente el dictamen era presentado en un cuaderno en el que se tenía que proporcionar la información solicitada, sin embargo a partir de 1992 la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, proporcionó a los profesionistas de la actividad contable un disco en el que se manejan archivos en los que se incluirá la información necesaria para la elaboración del dictamen.

Los discos magnéticos que se entreguen a la Secretaría de Hacienda deberán contener información específica en una etiqueta como son: RFC del contribuyente y su firma, ejercicio que dictamina, número de registro y firma del contador que dictamina, número de serie del disco y número secuencial del disco.

5.1 Anexos del dictamen

El dictamen contiene una serie de anexos en donde se presentan en detalle los movimientos de algunas de las principales cuentas de la empresa; estos anexos son los siguientes los cuales se mencionan en el Artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal:

- A) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
- B) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
- C) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- D) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- E) Conciliación entre registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- F) Análisis de operaciones de comercio exterior.

En el caso de dictamen de consolidación fiscal, el informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

6. Dictamen Fiscal del Contador Público

Como ya se mencionó, el dictamen es el documento final que el contador ofrece a su cliente como resultado de su trabajo.

Cabe señalar que este documento es de suma importancia en el área de auditoría; en este se establece que los estados financieros que fueron objeto de la revisión cumplen con los requisitos o en su defecto se señalan las limitaciones en las que se hubieran incurrido.

El dictamen le interesa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues le sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. Sin embargo es conveniente señalar que la finalidad es emitir una opinión sobre los estados financieros y no dictaminar acerca de las declaraciones.

Los contadores que emiten dictámenes de estados financieros para efectos fiscales estarán en condiciones de demostrar, cuando así lo requiera la autoridad competente lo siguiente:

Esta obligada a exhibir y explicar los papeles de trabajo en los que llevo a cabo su revisión en los cuales atendieron a todas las indicaciones de los instructivos expedidos por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y que además se ajustó a las disposiciones fiscales señaladas en el Código Fiscal y su propio Reglamento además de cumplir con las Normas emitidas por la propia profesión.

El dictamen para efecto fiscales es uno de los instrumentos utilizados en la Cruzada Nacional contra la Evasión Fiscal, pues sirve de base para determinar si las empresas cumplen con sus obligaciones fiscales.

Como se señala en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación los hechos señalados en el dictamen se presumen ciertos salvo prueba en contrario. Sin embargo estas declaraciones no obligan a las autoridades fiscales y en consecuencia la revisión del mismo se podrá efectuar en forma previa o simultánea de las otras facultades de comprobación.

7. Informe sobre la Revisión de Impuestos

El informe sobre la revisión de los estados financieros a que se refiere el Artículo 52 del Código contiene la siguiente información :

- I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo establecido en el Artículo 52 y demás aplicables del Código y su Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al período que se señale.
- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa ; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna.

Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita.

Asimismo manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados respectivamente.

- III.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o

enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso c) de la fracción III del Artículo 50 de este Reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobarán en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV.- Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores las partidas que integran los siguientes anexos :

- a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio y
- c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

V.- Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

VI.- Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

VII.- Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indica en la documentación a que se refiere el inciso b) de la fracción III del Artículo 50 de este Reglamento, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación.

Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

VIII.- Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero ; en su caso, de no haber retención, así se indicará.

IX.- Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.

X.- Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes ; la prestación o recepción de servicios ; el otorgamiento o recepción de bienes ; así como la celebración de contratos que den lugar a regalías por los conceptos a que se refiere el inciso b) fracción II del Artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

CONCLUSIONES

Haber realizado este trabajo, representó un gran reto, pues abarca todos los puntos y elementos que son objeto a ser dictaminados.

Requirió de hacer un profundo estudio de aspectos contables y fiscales que deben considerarse para garantizar la correcta elaboración del dictamen; este estudio necesito de hacer un análisis detallado de las leyes fiscales y tributarias e identificar los aspectos que le aplican a cada renglón particular, además de que se debe tener el conocimiento de la Normas de Auditoría y de Principios de Contabilidad que le son aplicables.

Hablar del dictamen en nuestros días, resulta ser un tema de vital importancia por el significado que este documento ha tomado, tanto para la empresa como para las Autoridades Fiscales correspondientes, pues representa un apoyo en el proceso de fiscalización.

Sabemos que cada vez son más las empresas que presenta el dictamen, pues en este se refleja que se están cumpliendo con las obligaciones tributarias, además que el efecto de dictaminarse presenta ciertas ventajas que son favorables a los contribuyentes.

Además también debemos saber que el contador que es el profesional responsable de preparar el dictamen, debe realizar un trabajo con calidad y con toda la ética profesional requerida para asegurar la confiabilidad del mismo.

Tal es la importancia que ha tomado el dictamen en nuestros días que se ha visto la necesidad de establecer disposiciones legales que han quedado contenidas en el Código Fiscal, de tal forma que pueda ser utilizado por todo el público y no sólo por unos cuantos.

Al revisar el dictamen no sólo se revisa que las transacciones hayan sido registradas y evaluadas correctamente, sino también que el auditor responsable haya actuado correctamente atendiendo a las normas que regulan su profesión.

En este trabajo se hizo un estudio muy particular de cada uno de los renglones que componen la estructura financiera de la entidad, señalando al final de cada capítulo una opinión de lo que estos representan tanto financiera como fiscalmente.

Lo que se pretende hacer con la emisión del dictamen es que el contador se convierta en un fedatario público con toda la responsabilidad y la garantía que esto representa.

Al emitir el dictamen para efectos fiscales se debe estar en condiciones de respaldar que el dictamen se formuló de acuerdo a los requisitos fiscales y conforme a las normas y procedimientos de auditoría autorizados por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sólo el personal autorizado para revisar el dictamen podrá verificar que el contador público haya realizado correctamente su trabajo.

Sin embargo también ha quedado claro que el hecho de que una empresa sea dictaminada no significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no pueda realizar una revisión a la misma, sino simplemente se reducen las posibilidades de que esto suceda.

El contador público deberá desarrollar técnicas que le permitan satisfacer las exigencias que sus clientes les presenten de tal forma que puedan desarrollar un trabajo profesional.

El dictamen cada vez más se va convirtiendo en un instrumento útil que permite evaluar la situación del contribuyente y facilita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la revisión de la misma, por el tipo de trabajo que este representa.

BIBLIOGRAFÍA

TÉLLEZ TREJO, Benjamín, "El Dictamen en la contaduría pública", 6ª Ed., México, Ecasa, 1994. 720 pp.

MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel, "Elementos de auditoría", 8ª reimpresión, México, Ecaşa, 1991. 199pp.

SÁNCHEZ ALARCÓN, Francisco Javier, "Programas de auditoría", 5ª Ed., México, Ecasa, 1993. 193 pp.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Normas y procedimientos de auditoría", 1994, México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", 8ª Ed. México, 1993, 401 pp.

DEFLIESE, JAENICKE, ET. AL., "Auditoría Montgomery", 2ª Ed. México, Limusa, 1991, 1006 pp.

Código Fiscal de la Federación, 1996.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 1996.

Ley del Impuesto sobre la Renta, 1996.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1996.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1996.

Ley del Impuesto al Activo, 1996.

