

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA
ESCUELA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION

UNIDAD ENSENADA



MEMORIA DEL SEMINARIO
DE AUDITORIA

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO

PRESENTA

URIBE URIBE JUDITH ELENA

ENSENADA, B. C.

DICIEMBRE DE 1995.

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA
ESCUELA DE CONTABILIDAD, ADMINISTRACION E INFORMATICA
UNIDAD ENSENADA

(ESCUDO DE LA ESCUELA)

MEMORIA DEL SEMINARIO DE
A U D I T O R I A

PRESENTADA POR:
JUDITH ELENA URIBE URIBE

PARA OBTENER EL TITULO DE:
CONTADOR PUBLICO

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA
ESCUELA DE CONTABILIDAD, ADMINISTRACION E INFORMATICA

UNIDAD ENSENADA

MEMORIA DEL SEMINARIO
DE
A U D I T O R I A

APROBADA POR:



C.P. SAMUEL JAIMES AGUILAR

ENSENADA BAJA CALIFORNIA

DICIEMBRE DE 1995.

FE DE ERRATAS

PAGINA	DICE	DEBE DECIR
2	a efectuado	ha efectuado
5	ultimos anos	ultimos años
6	pararealizar	para realizar
	dirigencia	diligencia
7	expresara	expresará
	difusion	difusión
11	transcendencia	trascendencia
	ringan	rijan
13	cumulo	cúmulo
14	computo	cómputo
19	se a formado	se ha formado
	que examinado	que ha examinado
	empleo	empleó
	Aceptados	aceptados
20	comprar	comparar
	Generalmente	generalmente
27	a de verse	ha de verse
	en el proyección	en la proyección
	sera	será
	utilizo	utilizó
	ninguno auditor	ningun auditor
29	los requerido	lo requerido
34	es indispensable	y es indispensable
	porque dio	porque dió
	se platea	se plantea
	en presencias	en presencia
35	en que auditor	en que el auditor
	un ano	un año
36	preparo	preparó
	llevo	llevó
37	practicá	práctica
	practica	práctica
	atraves	a traves
	llevo	llevó
39	inovaciones	innovaciones
42	hachos	hechos
45	varia	vería
50	normas d auditoria	normas de auditoría
51	encontrar	encontrar
	podra	podrá
54	plasmado	plasmados
56	cesped	cespe
58	podra	podrá
59	creo	creó
	publico	publicó
	pido	pidió
68	notifica e este	notifica a este
72	artículo?46	artículo 46
76	prórrateo	prorrato
	señalado	señalando
77	Extranjeros	extranjero
92	fiscal d la	Fiscal de la
93	incryptada	inscrita
94	va a referencial	va a referenciar
99	asigno	asignó
Conclusiones:	Valiosisimas	valiosísimas
	Si olvidar	Sin olvidar

I N D I C E

INTRODUCCION

I.- GENERALIDADES:	1
Conceptos e Importancia de la Contaduría Publica.	1
Principios de Contabilidad.	2
Código de Etica Profesional.	5
II.- AUDITORIA :	12
Conceptos de diferentes autores.	12
El Contador Público como auditor.	13
Objetivo general de la Auditoria.	14
Tipos de Auditoria.	15
Normas de Auditoria.	16
Procedimientos de Auditoria.	24
Programa de Trabajo.	25
Control Interno.	28
Papeles de trabajo.	35
Cédulas de trabajo.	38
III.-AUDITORIA OPERACIONAL:	39
Concepto	39
Objetivos de la Auditoria Operacional.	39
Técnicas aplicables.	40
Metodología de la Auditoria Operacional.	42
Informe de la Auditoria Operacional.	44
IV.- AUDITORIA ADMINISTRATIVA:	46
Concepto	46
Objetivos de la Auditoria Administrativa.	46
Metodologia de la Auditoria Administrativa.	47
Ventajas y desventajas.	48
Tecnicas aplicables.	48
Programa de trabajo.	50
Informe de la Auditoria Administrativa.	51
V.- AUDITORIA INTEGRAL:	53
Concepto	53
Objetivos de la Auditoria Integral.	53
Técnicas aplicables.	54
Metodología de la Auditoria Integral.	55
Informe de la Auditoria Integral.	57

VI.-	DICTAMEN FISCAL:	59
I.-	ASPECTO LEGAL:	59
1.-	Antecedentes Históricos de Dictamen Fiscal	59
2.-	Código Fiscal de la Federación.	60
3.-	Prerrogativas de los Contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros.	63
4.-	Sanciones por no presentar el Dictamen Fiscal.	65
5.-	Dictamen Fiscal.	65
6.-	Artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Suspensión del Contador Público registrado.	69
7.-	Artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, plazo para presentar el Dictamen, carta de presentación y documentación.	72
8.-	Artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Información que se debe presentar con el Dictamen.	73
9.-	Artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Requisitos de información del Dictamen.	75
II.-	ESTRUCTURA DEL NUEVO DISQUETE:	92
1.-	Contenido de los Archivos.	92
2.-	Lineamientos Generales.	93
III.-	LOS ESTADOS FINANCIEROS	97
IV.-	IMPUESTOS DEL CONTRIBUYENTE	98
V.-	IMPUESTOS RETENIDOS POR EL CONTRIBUYENTE	98
VI.-	REGIMEN DE CONSOLIDACION	99
VII.-	PRESENTACION DEL DISQUETE	100
1.-	Amarre Final.	100
2.-	Formas.	100
3.-	El Informe de la Situación Fiscal.	101

VII.- CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

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

Teniendo como punto de partida mi seminario de A U D I T O R I A me di a la tarea de recabar información de diversos medios para ampliar este trabajo a desarrollar, mismo que no se presenta como un requisito para la obtención del título profesional, sino, por la importancia que la Auditoria representa en toda empresa ya que es utilizada como herramienta necesaria para la toma de decisiones oportunas.

En el presente trabajo se pretende profundizar en los aspectos mas relevantes de la Auditoria, generalidades, conceptos, objetivos y tipos de Auditorias, tipos de informes, asi como algunos de los tipos de dictámenes, además se mencionan aspectos específicos de suma importancia para todo Contador Público tales como el Código de Etica Profesional y los Principios de Contabilidad.

El contenido de esta memoria en su conjunto no es todo en relación al campo que abarca la materia de Auditoria, no obstante se mencionan los puntos que se consideran de utilidad para aquellas personas que en determinado momento lo requieran.

Teniendo la completa seguridad de compartir con la opinión pública el interés e importancia que con respecto a la materia se amerita.

DEDICATORIAS

A DIOS : Por haberme brindado la dicha de existir, y poder lograr mis metas, ademas que en compañía de toda mi pequeña familia poder ir descubriendo el porque de nuestra estadía en este mundo.

A MIS PADRES: Por entregarse en cuerpo y alma a lo que fue su - gran sueño; formar una familia y sobre todo el amor que me fue dado durante todo este tiempo, aunque no sea la hija que ustedes hubieran deseado - que yo fuera, siempre he tratado que ustedes se - puedan sentir orgullosos de mi algún día.
Muchas gracias, este trabajo es para ustedes.

A G R A D E C I M I E N T O S

A MI ASESOR: Por el tiempo que le robe para poder lograr este trabajo tan importante para mi vida profesional, gracias nunca olvidare todo lo que me ayudo siempre que lo necesite.

A MIS HERMANAS: Por la paciencia y comprensión mostrada siempre que las necesite; espero algún día corresponder a lo mucho que me han dado.
G R A C I A S !!!!!!! Las quiero mucho.

A MIS AMIGAS : Por el apoyo y las porras que me dieron para lograr aventarme, sin contar con la ayuda que me brindaron en todo momento tan desinteresadamente Angélica, Maggy, Raquel, Ma. Elena, Dálila.
Gracias por todo, bola de M U G R O S A S !!!!!!!

A MIS COMPAÑEROS: Por el apoyo mostrado de manera tal que son - parte de este gran esfuerzo lo comparto con ustedes: Ramón, Alma y Anita; mil gracias.

A ESTEBAN RODRIGUEZ: Por ser parte de mi pequeña vida profesional por que sin su ayuda y ejemplo no tuviera las ganas de seguir en esta profesión que ustedes me enseñaron a querer.
Y BELEM DOMINGUEZ
Mi respeto Señores Contadores, gracias.

A MIS AMIGOS: Por la ayuda y su apoyo en las buenas y en las malas, pero sobre todo por su cariño que me une a ustedes Jorge, Angel y Javier.
Gracias de corazón, bola de M U G R O S O S !!!!!

A JAIME Y AMOR: Por todo lo que me ayudaron a lograr este trabajo por su paciencia y gran ternura mostrada ante mi mal humor y mis presiones, muchas gracias por aceptarme tal cual soy por que sin ustedes nunca hubiera logrado esto, muchas gracias los amo !!!

CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA CONTADURIA PUBLICA

Las auditorías han existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías e informes financieros es objeto de controversia, pero se sabe que a finales de este siglo algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de Auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que manejadas por los administradores de sus bienes.

Gran parte de los informes elaborados por Contadores Públicos durante este siglo han seguido muy pocas orientaciones formales, sin embargo la profesión desarrollo rápidamente un lenguaje común de información a través "A I C P A", (Instituto Americano de Contadores Públicos), dicho lenguaje se encuentra tan extendido en la actualidad, que el informe de una Auditoria ya no representa un problema de escritura, sino un proceso de decisión.

Existe un numero limitado de tipos de informes o dictámenes, entre los cuales puede escoger el Auditor, para presentar una situación.

LA CONTADURIA PUBLICA

Se define como la disciplina profesional de caracter científico que, fundamentada en una teoría específica, y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

PRINCIPIO DE ENTIDAD:

La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por recursos humanos, naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada.

Para identificar una entidad utilizan dos criterios:

PRIMERO.- Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operaciones.

SEGUNDO.- Centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir a la satisfacción de una necesidad social.

Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo debe incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona Física o una persona Moral o una combinación de ellas.

PRINCIPIO DE REALIZACION:

La Contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otras participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que le afecten.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- A.- Cuando a efectuado transacciones con otros entes económicos.
- B.- Cuando han habido transacciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- C.- Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivadas de las operaciones de esta, cuyo efecto pueden cuantificarse en términos monetarios.

PRINCIPIO DEL PERIODO CONTABLE:

La necesidad de conocer los resultados de operaciones y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales.

Las operaciones y eventos así como los efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo contable debe de indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen.

PRINCIPIO DE VALOR HISTORICO ORIGINAL:

Las transacciones y eventos económicos que la Contabilidad cuantifican se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente al momento que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas si ocurrieren eventos posteriores que la hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserve la imparcialidad y la objetividad de la información contable.

Cuando se ajusten las cifras por cambios en el nivel general de precios y se modifiquen conceptos que integran los estados financieros esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produce.

PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA:

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificaciones en contrario, por lo que las cifras de sus Estados Financieros representan valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación esto deberá especificarse claramente y únicamente serán aceptables para información general cuando la entidad este en liquidación.

PRINCIPIO DE DUALIDAD ECONOMICA:

Esta dualidad económica se constituye de :

- 1.- Los recursos con que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- 2.- Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afectan al respecto dual del ente económico, considerando en su conjunto.

PRINCIPIO DE REVELACION SUFICIENTE:

La información contable presentada en los Estados Financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad .

PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA:

La información que aparece en los Estados Financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad, susceptibles de ser cuantificados en unidades monetarias, tanto para la información contable como resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

PRINCIPIO DE COMPARABILIDAD:

La información contable requiere que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información debe ser obtenida mediante la aplicación de los principios y reglas particulares de cuantificación para, conocer su evolución y, mediante la comparación con los Estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto mas puro no debe ser sujeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la practica diaria, puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también la reglas estrictas deben ser de aplicación general.

Con el objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, expidió en los últimos anos de la década de los veintes, un Código de ética profesional. Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos.

Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los Contadores Públicos.

Un Código de ética profesional no solo sirve de guía a la acción moral sino también mediante el, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarla a si misma.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados presentan la esencia de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con el objeto de aclararlos y de hacer una rápida referencia de ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

DEFINICION DEL ALCANCE DEL PROPIO CODIGO

El Código de ética profesional es aplicable a todo Contador público, sin importar la índole de su actividad o especialidad, abarca también a aquellos que ademas ejercen otra profesión.

LAS NORMAS QUE CONFORMAN LA RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL
FRENTE A LA PROFESION

- A).- INDEPENDENCIA DE CRITERIO: Al expresar su juicio profesional el Contador Público, acepta la obligación de emitir un criterio libre e imparcial.
- B).- CALIDAD PROFESIONAL DE LOS TRABAJOS: En la prestación de sus servicios el Contador Público; presentará un verdadero trabajo profesional, actuando con la atención, cuidado y dirigencia de una persona responsable.
- C).- PREPARACION Y CALIDAD PROFESIONAL: El Contador Público; deberá tener entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar satisfactoriamente sus actividades profesionales.
- D).- RESPONSABILIDAD PERSONAL: El Contador Público; aceptará siempre una responsabilidad personal por los trabajos desempeñados por él o por aquellos que estén bajo su dirección.

LAS NORMAS QUE AMPARAN LA RELACIONES DE TRABAJO Y DE SERVICIOS PROFESIONALES

- A).- SECRETO PROFESIONAL: El Contador Público; tendrá la obligación de guardar el secreto profesional y por ningún motivo revelará hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimientos en el ejercicio de su profesión, a menos que cuente con autorización para ello.
- B).- TIENE LA OBLIGACION DE RECHAZAR TAREAS QUE NO CUMPLAN CON LA MORAL: El Contador Público; que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral, estará faltando al honor y dignidad profesional.
- C).- LEALTAD HACIA EL PATROCINADOR DE LOS SERVICIOS: El Contador Público; deberá abstenerse de aprovecharse de situaciones que perjudiquen a quien contrato sus servicios.
- D).- LA RETRIBUCION ECONOMICA: El Contador Público; deberá tener presente que la retribución económica no es el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de la profesión.

RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION

- A).- Debe cuidar sus relaciones con sus colaboradores.
- B).- Dignificación de la imagen profesional a través de la calidad.
- C).- Deben mantener como objetivo las mas altas normas de conducta, profesionales y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.
- D).- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

Ademas contiene normas generales sobre:

- 1.- El Contador Público como profesional independiente.
- 2.- El Contador Público como auditor externo.
- 3.- El Contador Público en los sectores públicos y privados.
- 4.- El Contador Público en la docencia.
- 5.- Sanciones que se realicen a las faltas de este Código.

1.- DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONISTA INDEPENDIENTE

En el artículo 2.01 del Código de ética profesional se dice que el Contador Público expresara su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el Contador Público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- a).- Indicar que debe leerse en relación a otra información que si cumple con los términos de esta regla, o
- b).- Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ellos limitan su opinión profesional.

2.- DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO

En el artículo 2.21, se considerará que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público:

- a).- Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b).- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuya sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c).- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al que se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d).- Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrato sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre los Estados Financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa de éxito de cualquier transacción.
- e).- Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.
- f).- Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y exenciones, concesiones o permisos de transcendencia y decisiones de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencia o empresas estatales.
- g).- Perciba de un solo cliente, durante mas de dos años consecutivos, mas del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tan manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

El simple hecho de que un Contador Público realice simultáneamente labores de auditoria externa y de consultoria en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del Contador Público en sus decisiones administrativas y financieras. Artículo 2.22 .

En las asociaciones profesionales solo podrán suscribir Estados Financieros, dictámenes e informes de auditoria quienes posean titulo de Contador Público debidamente registrado. Artículo 2.23.

3.- DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICOS Y PRIVADOS

El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores público o privados no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan clasificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción de los negocios o de la cosa pública. Artículo 3.01

Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público de los sectores públicos o privados debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los Principios de Contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso. Artículo 3.02

En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente. Artículo 3.03

El Contador Público no debe aceptar ni solicitar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios. Artículo 3.04

Es obligatorio para el Contador Público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión. Artículo 3.05

El Contador Público que desempeña un cargo en los sectores públicos o privados solo podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que presta sus servicios indicando el caracter del puesto que desempeñe. Artículo 3.06

4.- DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA

En el Artículo 4.01 se habla del Contador Público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Es obligación del Contador Público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos mas avanzado de la materia existentes en la teoría y practicas profesionales. Artículo 4.02

El Contador Público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolo permanentemente a su constante superación. Artículo 4.03

El Contador Público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio publico o se cuente con la autorización expresa para el efecto. Artículo 4.04

El Contador Público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedráticos, otros Contadores Públicos o de la profesión en general. Artículo 4.05

En sus relaciones con la administración o autoridades de la institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantenerse una posición de independendencia mental y de espíritu critico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio. Artículo 4.06

5.- SANCIONES QUE SE REALICEN A LA FALTA DE ESTE CODIGO

En el Artículo 5.01 habla sobre el Contador Público que viole este codigo se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Para la imposición de sanciones se tomara en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la transcendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de Contador Público y la responsabilidad que pueda corresponderle. Artículo 5.02

Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en :

- a).- Amonestación privada.
- b).- Amonestación publica.
- c).- suspensión temporal de sus derechos como socio.
- d).- Expulsión.
- e).- Denuncia de las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que ringan el ejercicio profesional. Artículo 5.03

El procedimiento para la imposición de sanciones, sera el que se establece en los estatutos del instituto. Artículo 5.04

AUDITORIA

Empezaremos por definir dentro de un amplio horizonte de conceptos uno que abarque todo lo que implica la palabra AUDITORIA, pero para ello es necesario conocer lo que opinan diferentes autores contemporáneos:

✓ CONCEPTO DE MONTGOMERY:

" La auditoria es un examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de estas para su presentación al público o a diversos interesados."

✓ CONCEPTO DE ARTHUR W. HOLMES Y WAYNES OVERMYER:

" La define como la revisión objetiva de los Estados Financieros originalmente elaborados por la administración."

CONCEPTO DE A I C P A :

" Auditoria es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados para su presentación a los diversos interesados."

CONCEPTO DE ANDRES MONTERO :

" Auditoria es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que pueden tener relación con las mismas a fin de determinar su corrección."

CONCEPTO DE MENDIVIL ESCALANTE:

" Auditoria es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de Contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados Financieros emanados de ellos. "

De todo lo anterior se maneja de una y otra forma las muy diversas opiniones para definir un mismo concepto, pero el autor que engloba de manera sencilla y precisa a lo que se esta viviendo en nuestros tiempos es el concepto de Mendivil Escalante.

✓ EL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR

REQUISITOS Y CUALIDADES DEL CONTADOR PUBLICO:

El Contador Público como profesionista independiente requiere de habilidades en la técnica contable desarrollada en el estudio, la práctica y las características personales.

Aun cuando el Auditor no es el responsable de los Estados Financieros de la entidad, si es responsable de la opinión o dictamen, debe de realizarse con la integridad profesional e independencia de criterio.

El Contador Público debe reunir ciertos requisitos personales y técnicos que lo capacitan plenamente en el ejercicio de su profesión. Dichos requisitos son :

- 1.- Requisitos Morales.
- 2.- Requisitos Intelectuales.
- 3.- Requisitos Técnicos.

REQUISITOS MORALES:

Integran el cumulo de valores intangibles que todos los individuos poseen.

- * INTEGRIDAD: Es ser honrado, es sostener la verdad por encima de todos.
- * INDEPENDENCIA DE CRITERIO: Es expresar un juicio y opinión sin alterarlo en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier índole.
- * DISCIPLINA: Es ser ordenado en la conducta con un alto sentido de responsabilidad hacia nuestras obligaciones.
- * PUNTUALIDAD: Es signo de buena educación, ser puntual, es no solo estar a tiempo en una cita, sino también concluir nuestros compromisos en la fecha prometida.
- * TRATO SOCIAL Y PRESENTACION APROPIADA: Es dar una buena presentación en su forma de comportarse y vestir.

REQUISITOS INTELECTUALES:

Se refiere a las cualidades de la mente, y guarda relación directa con la inteligencia, como:

- * Criterio y tacto.
- * Habilidad y corrección al expresarse.
- * Habilidad para capturar y analizar los problemas.
- * Cultura general.
- * Propósito continua de estudio.

REQUISITOS TECNICOS:

Se refiere concretamente a los conocimientos necesarios para el ejercicio de un profesión, tales como:

- * Conocimiento de Contabilidad y Auditoria.
- * Dominio pleno de sistemas contables y de control.
- * Nociones de administración de negocios.
- * Conocimientos de las leyes civiles, mercantiles y fiscales.
- * Conocimientos de otras ciencias.
- * Conocimientos prácticos de sistemas de computo.
- * Otros conocimientos técnicos auxiliares.

OBJETIVO GENERAL Y/O FINALIDAD DE LA AUDITORIA

Mediante un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de los estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al publico o a las partes interesadas

Por finalidad debemos entender que es la de rendir un dictamen o informe dependiendo el tipo de auditoria que se realice, sin olvidar que dentro de dicho dictamen o informe, hacer mención de todas los detalles encontrados, siempre y cuando sean relevantes para la entidad, también se darán posibles soluciones, para un mejor desempeño de tal o cual actividad, en si es la opinión de la situación encontrada en su revisión.

TIPOS DE AUDITORIA

Tradicionalmente se reconocen:

AUDITORIA INTERNA:

La desarrollan personas que dependen del negocio revisando, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre los aspectos operativos y de registro de la empresa.

AUDITORIA EXTERNA:

Denominada también Auditoria independiente. La efectúan profesionista que no dependen de la empresa, ni económicamente, ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio de terceros. El objetivo de su trabajo es la de emitir una opinión a través del dictamen.

Como se puede apreciar anteriormente solo se conocían dos tipos de Auditorias pero por la necesidad de verificar mas a fondo las operaciones y los procesos administrativos se crearon diversos tipos para cubrir las necesidades existentes.

AUDITORIA OPERATIVA:

En esta se juzga la eficiencia de alguna operación específica.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA:

Esta juzga la eficiencia de la estructura del personal con que cuenta la empresa, y los procesos administrativos en que actúa dicho personal.

AUDITORIA INTEGRAL:

Es la que revisa los aspectos integrales de la entidad, dicha revisión generadora de eficiencia y estructurada como un instrumento mas preventivo que correctivo de la gestión pública o privada.

NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de Auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Su clasificación es :

NORMAS PERSONALES

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

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

- a) Planeación y supervisión.
- b) Estudio y evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

NORMAS DE INFORMACION

- ✓a) Relación con los Estados Financieros y responsabilidad.
- ✓b) Aplicación de principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- ✓c) Suficiencia de las declaraciones informativas.
- ✓d) Salvedades.
- ✓e) Consistencia en la aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- ✓f) Negación de opinión.
- g) Abstención de opinión.

NORMAS PERSONALES

A.- Entrenamiento técnico:

Es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica necesaria para el ejercicio de una profesión y junto con el estudio y la investigación constantes se integran como fundamento de la CAPACIDAD PROFESIONAL.

B.- Cuidado y diligencia profesionales:

El profesionista debe esforzarse por reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo acucioso.

C.- Independencia mental:

Es la capacidad de expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

a) PLANEACION Y SUPERVISION:

Si se planea el trabajo a desarrollar se establece una situación que garantiza razonablemente la atención de los puntos mas importantes, así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para su opinión, además de que el AUDITOR se auxilia de ayudantes para ejecutar el trabajo, esto implica delegar funciones, mismas que no releva de su responsabilidad total; esta circunstancia hace necesario la SUPERVISION del trabajo para, de estas forma, estar seguro de que el trabajo ejecutado por los ayudantes cumple su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

b) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO:

El determinar que procedimientos de Auditoria van a aplicarse en cada caso y el fin de fijar su extensión y su oportunidad depende de varios factores:

- * Depende de los objetivos generales del trabajo de Auditoria que son de suministrar al Auditor elementos de juicio suficientes para apoyar su opinión.
- * Depende de la naturaleza de cada una de las partidas examinadas y de los principios de Contabilidad aplicables a cada una de ellas.
- * Depende de las condiciones particulares especificas que existen en cada empresa.

La evaluación del Control Interno es la estimación del Auditor sobre el grado de efectividad que ese control interno suministra.

De este estudio y evaluación, el Auditor podrá desprender la naturaleza de las pruebas que van a realizar; la necesidad por ejemplo, de no conformarse con el resultado de una prueba sino de acumular varias pruebas diferentes sobre la misma partida.

De ellas también dependerá la extensión que deberá dar a los procedimientos de Auditoria empleados y la oportunidad en que los utilicen para obtener los resultados mas favorables.

c) OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE:

El objetivo de los procedimientos de Auditoria es suministrar al Auditor elementos de juicio para su opinión. Estos elementos deben ser objetivos y ciertos, es decir deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados y deben haberse llegado al conocimiento de ellos con la certeza razonable.

Por consiguiente, el juicio definitivo sobre el trabajo de Auditoria consiste en decidir si ha suministrado al Auditor material suficiente para ilustrar su juicio en forma tal que de el se obtenga una base razonable para la opinión profesional.

El material y los elementos de juicio a que se refiere es los que se llama EVIDENCIA COMPROBATORIA.

Es decir, elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios contables empleados, etc.

Esta evidencia comprobatoria debe reunir dos condiciones:

- 1.- Debe ser suficiente.
- 2.- Debe ser competente.

Los estados financieros presentan por la selección de criterios hechos importantes y por la aplicación de criterios.

3.- NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, mediante el pone en conocimiento de las personas y el resultado de sus trabajos y la opinión que se a formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los Estados Financieros para prestarle fe a las declaraciones que en ellas aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa es principalmente a través del informe o dictamen, como el publico y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Es necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son los que se exponen a continuación:

A) RELACION CON LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA RESPONSABILIDAD

El Contador Público independientemente presta otra clase de servicios de la auditoria para efectos de dictaminación, por ejemplo, la preparación de Estados Financieros de caracter general o para fines especiales, sin realizar una auditoria de ellos, la interpretación de Estados Financieros, la revisión o auditorias parciales.

Cuando aparece el nombre del Contador Público asociado a ciertos Estados Financieros y esta donde su aprobación profesional a ellos. Por esta razón, por lealtad hacia el público que depende de sus servicios y de su opinión y por su defensa de su propia posición y su responsabilidad es absolutamente indispensable que ningún expresante o implícitante a un grupo de Estados Financieros sin que haya una explicación clara y explicita del tipo de esa relación y de la responsabilidad que asume con respecto a los Estados Financieros de esta manera, cuando el auditor si ha realizado un examen tendiente a la expresión de una opinión profesional a través de un dictamen o informe, deberá expresar esto de manera clara.

Por esas razones es conveniente que el auditor se limite a expresar el hecho de que examinado los Estados Financieros de que su examen fue practicado de acuerdo a las normas de auditoria generalmente aceptadas, y que el propio auditor empleo todos los procedimientos necesarios en el caso concreto de que se trata.

B) APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La parte mas importante de la información que rinde el auditor es la expresión de opinión con relación a los Estados Financieros, es decir si presentan razonablemente la información financiera de la empresa a la fecha y por el período examinado.

Para que un Estado Financiero sea correcto debe haberse formulado de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Ademas por el hecho que todos los Estados Financieros se realicen conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados los hace comparables entre las diversas empresas .

C) CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Es importante la consistencia de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados porque nos dan la posibilidad de poder comprar la situación financiera de una empresa no solo en distintos períodos de su vida sino en distintos ejercicios.

Para que el interesado este en posibilidades de utilizar comparativamente los Estados Financieros es indispensable que el auditor declare si los Principios de Contabilidad se han aplicado consistentemente con relación al periodo anterior, en caso de haber existido modificaciones debe declarar expresamente dicho cambio, expresando su opinión respecto a la importancia de los mismos.

D) SUFICIENCIAS EN LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS

Los Estados Financieros son declaraciones informativas de una empresa con respecto a los elementos de posición financiera y a los resultados de sus operaciones. Las declaraciones se hacen mediante recursos de expresión que forman los Estados Financieros, siendo estos los títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupaciones, cifras totales o subtotales, notas, etc.

E) SALVEDADES

Son excepciones parciales o totales a algunas de las afirmaciones principales del dictamen tradicional del Contador Público que afectan a su opinión o por la presencia de incertidumbre o contingencias importantes que afronten a la empresa.

La salvedad es una mancha en los Estados Financieros y su tamaño afecta directamente la opinión o dictamen del Contador Público.

Cuando las salvedades, siendo importantes no afectan los Estados Financieros tomados en conjunto, el Contador Público debe manifestarlas claramente, produciéndose un dictamen con salvedades.

Cuando las salvedades sean de gran importancia que afecten el todo de los Estados Financieros, el Contador Público puede emitir dos tipos de dictámenes:

F) DICTAMEN NEGATIVO O DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

Puede suceder que el auditor no se encuentre en condiciones de expresar, sobre los Estados Financieros tomados en conjunto, una opinión que lleve las características que requiere la opinión profesional, este caso puede presentarse por varios motivos.

La negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

- * Las condiciones del examen hayan restringido el empleo de procedimientos de auditoria.
- * El resultado de los procedimientos de auditoria no suministran los elementos de juicio necesarios para obtener una opinión profesional.

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Las técnicas de Auditoria son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el Contador Publico utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de Auditoria son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los Estados Financieros.

Es decir, las técnicas y procedimientos son herramientas de trabajo del Contador Publico, la combinación que se hace de estas herramientas para un estudio en particular.

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA

a) ESTUDIO GENERAL

Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa. Las cuentas u operaciones a través de sus elementos mas significativos para concluir si se ha de profundizar en su estudio y la forma en que ha de hacerse.

b) ANALISIS

Es el estudio de los componentes de un todo. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los Estados Financieros y dependiendo de la naturaleza de dichas cuentas puede ser:

Análisis de saldos (cuentas en la que los distintos movimientos que vienen registrandose en ellas son compensaciones unas de otras).

Análisis de movimientos (los saldos de dichas cuentas se forman por acumulaciones de ellas, ejemplo: la cuenta de resultados).

c) INSPECCION

Es la verificación física de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de que realmente existen.

Se aplica principalmente a las cuentas que tienen una representación material como efectivo, mercancías, activos, etc.

d) CONFIRMACION

Consiste en la rectificación de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo u operación en la que participo por lo cual puede informar con certeza sobre ella, por lo general la confirmación es por escrito.

e) INVESTIGACION

Es la recopilación de información mediante pláticas con los funcionarios y empleados de la empresa, generalmente se aplica al estudio del control interno de su fase inicial y de las operaciones que no aparecen muy claras en los registros.

f) DECLARACIONES Y CERTIFICACIONES

Es la formalización de la técnica anterior, cuando por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deben quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por una autoridad (certificaciones).

g) OBSERVACION

Es una manera de inspección, menos formal y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realizan en la práctica (en el caso de nominas, inventarios, etc.).

h) CALCULO

Es la verificación de la corrección aritmética de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas. (intereses pagados o cobrados, depreciaciones, etc.)

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

CONCEPTO

Los procedimientos de Auditoria son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Publico obtiene las bases para fundamentar su opinión.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los diferentes sistemas y detalles de operación de los negocios, imposibilitan el establecimiento de sistemas rígidos de pruebas para el examen de los Estados Financieros. Por lo cual el Auditor de acuerdo a su criterio profesional, deberá decidir sobre la técnica o procedimiento de Auditoria o conjunto de ellos, se podra aplicar a cada caso, logrando obtener asi la suficiente certeza moral, en la que pueda fundamentar una opinión objetiva y profesional.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Ya que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, por lo que es posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global.

Cuando se den la multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examen de una muestra representativa, para ellos emitir una opinión general sobre la partida global, a esto se le llama METODO DE PRUEBAS SELECTIVAS.

La relación de partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el total, es lo que se le conoce como extensión o alcance de los procedimientos de Auditoria y su determinación, es uno de los elementos mas importantes de la planeación de la propia Auditoria.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La época en que los procedimientos de Auditoria se van a aplicar se la llama OPORTUNIDAD.

Muchas de las veces no es indispensable y no es conveniente, realizar los procedimientos de Auditoria relativos al examen de los Estados Financieros, a la fecha a que dichos Estados se refieren. Muchos procedimientos de Auditoria son mas útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

PROGRAMA DE TRABAJO

Es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de Auditoria, extensión y oportunidad de estos a aplicar en el trabajo específico. Es la ultima fase de la planeación, el programa de trabajo es la representación física y la formalización de la planeación.

FORMATO

El programa de trabajo se formula en papeles de trabajo en los que generalmente se anotan los siguientes encabezados:

- 1.- PROCEDIMIENTO: Para describirlos los mas claro y brevemente posible.
- 2.- EXTENSION: Que puede incluirse en la descripción del procedimiento.
- 3.- OPORTUNIDAD: Donde se aclara la época o fecha en que deben efectuarse el trabajo específico.
- 4.- AUDITOR: Donde se designa responsable de resolver el punto en particular.
- 5.- TIEMPO ESTIMADO: Donde se anota el tiempo (en horas) que se espera tome la ejecución.
- 6.- TIEMPO REAL: Para anotar el tiempo que realmente empleado.
- 7.- VARIACION: Para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.
- 8.- VARIACIONES: Para aclarar aspectos especiales en relación con el trabajo o la cuenta a revisar.

ELEMENTOS BASICOS

Para la formulación del programa de trabajo se acostumbra utilizar entre otros los siguientes elementos:

- 1.- Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 2.- Papeles de trabajo de la Auditoria anterior:
 - Expediente continuo de Auditoria.
 - Dictamen y notas a los Estados Financieros.
 - Carta de observaciones.
 - Papeles de trabajo del trabajo mismo.
- 3.- Estudio y evaluación del control interno.
- 4.- Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa .
- 5.- Estados Financieros y sus anexos, de la fecha de la revisión.
- 6.- Análisis Financiero.

FINALIDAD DEL PROGRAMA DE TRABAJO

- 1.- Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones de naturaleza análoga.
- 2.- Servir de guía con el propósito de evitar que se incurra en omisiones o repeticiones.
- 3.- Ahorrar tiempo al Auditor.
- 4.- Sirven de estímulo a el Auditor Interno, sugiriendole otros procedimientos o evaluaciones que deberían de efectuarse.
- 5.- Distribuir el trabajo en forma coordinada.

FLEXIBILIDAD

El programa de trabajo tendrá que ser aplicado con criterio flexible, con la finalidad de adaptarlo en cualquier circunstancia.

LIMITACIONES

Cualquier limitación del programa de trabajo deberá ser suplido por la iniciativa, imaginación y conocimiento del Auditor, en el desempeño normal de sus actividades a de verse precisado a consultar las regulaciones internas sobre procedimientos y política generales del ente económico, actualizando en lo referente a Leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares y demás disposiciones que rigen a la institución.

El Auditor deberá de informar de manera obligatoria sobre toda infracción legal, reglamentaria o de otra índole.

MODIFICACIONES

El programa debe ser dinámico, por lo cual sera susceptible de modificaciones de acuerdo con las necesidades o cambios que se produzcan en las leyes, decretos, reglamentos, circulares, actas y disposiciones que rigen el funcionamiento del organismo, toda modificación del programa deberá ser aprobada como sigue:

- a) Por el Auditor General: Si la modificación no implicara cambio fundamental en el proyección general del programa de trabajo.
- b) Por el Presidente o el Consejo Directivo: Si la modificación implicara cambios sustanciales en el programa de trabajo.

Todo Auditor sera responsable de introducir, en los ejemplares del programa de trabajo que utilizo, toda modificación del mismo que haya sido aprobada.

CUSTODIA

Ninguno Auditor, deberá conservar con carácter de personal, ejemplar alguno del programa de trabajo, ni de sus modificaciones.

Tampoco estará autorizado al Auditor interno para mostrar el programa de trabajo ni sus posibles modificaciones a persona alguna, no incluida en la distribución de ejemplares de informes.

CONTROL INTERNO

DEFINICION

En 1949, un informe especial emitido por el AICPA definió Control Interno:

El Control Interno comprende el plan de organización y la coordinación de todos los métodos adaptados a una empresa para proteger su Activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas administrativas prescritas por la gerencia.

CONCEPTO

El sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. Abarca las actividades de dirección, financiamientos, promoción y distribución de una empresa, sus relaciones publicas y privadas y la vigilancia en general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes depende su conservación.

Se designa sistema de Control Interno a la suma de todos los sistemas o métodos que utiliza la administración para lograr sus objetivos.

Los objetivos del Control Interno , son :

- a) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- b) La protección de los Activos de la empresa.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

La obtención de los que es el Control Interno resulta mas accesible atreves de sus propios objetivos ya que en si es algo complejo, porque abarca a las personas, a la forma como están organizadas, a los procedimientos a que sujetan sus acciones y a los actos mismos que realizan.

NATURALEZA Y ALCANCE DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El Auditor estudia y evalúa el Control Interno debido a su interés en la confiabilidad de los datos contables. En una organización, el Control Interno cumple varios objetivos. Sin embargo, el objetivo de mayor interés para el Auditor es la prevención y detección de errores en el registro de datos de Contabilidad. El rigor del Control Interno determina hasta que punto el Auditor puede confiar en la información básica (los registros contables), por lo tanto, también determina la cantidad de información probatoria requerida por él.

CONTROL ADMINISTRATIVO Y CONTROL CONTABLE

Control administrativo comprende, aunque no en forma exclusiva, el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a los procesos de decisión que orientan la autorización de transacciones por parte de la empresa. Dicha autorización es una función administrativa directamente asociada con la responsabilidad del logro de los objetivos de la organización, a la vez que constituye el punto de partida para establecer el Control contable de las transacciones.

A.- Las transacciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general o específica de la gerencia.

B.- Las transacciones se registran según los requerido:

- 1.- Para permitir la preparación de los Estados Financieros de conformidad con los principios contables generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a tales Estados.

- 2.- Mantener datos relativos a la custodia de los Activos.

C.- El acceso a los Activos solo se permite con la autorización de la gerencia.

D.- El registro de Contabilidad para los Activos se compara con los Activos existentes a intervalos razonables y se toman medidas apropiadas en relación con cualquier diferencia que se encuentre.

OBJETIVOS DEL CONTROL CONTABLE

La nueva definición especifica claramente que los objetivos del Control Interno son :

* Controlar el flujo de transacciones a través del sistema contable y proteger los Activos relacionados. La definición comprende cuatro aspectos de estos objetivos:

- 1.- Autorización de transacciones.
- 2.- Registro de las mismas.
- 3.- Acceso restringido a los Activos.
- 4.- Comparaciones de Contabilidad.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

ORGANIZACION:

- 1.- Dirección que asume la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- 2.- Coordinación, que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, que prevee los conflictos de invasión de funciones o interpretación contraria a la asignación de autoridad.
- 3.- División de valores, que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- 4.- Asignación de responsabilidades, que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue de autorización congruentes con las responsabilidades.

PROCEDIMIENTOS

Es necesario que sus principios se apliquen en la practica, mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización como:

A.- Planeación y Sistematización:

Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instrucciones (manuales de procedimientos), sobre las funciones de dirección y coordinación.

La división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la práctica que da efecto, a las políticas de la empresa, uniformar procedimientos, reducir errores, eliminar el numero de ordenes y decisiones apresuradas.

B.- Registros y Formas:

Deben procurar procedimientos adecuados para el registro y completo de Activos, Pasivos, Productos y Gastos.

C.- Informe:

El elemento mas importante del Control es la información interna, no basta la preparación periódica de informes internos, si no estudio cuidadoso por personas con decisiones y corregir deficiencias.

PERSONAL

El sistema de Control Interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo. Los elementos de personal que intervienen en el Control Interno son:

ENTRENAMIENTO: A mejores programas de entrenamiento, mas apto sera el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de Control Interno logrado, permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

EFICIENCIA: Dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia, constituye un coadyuvante del Control Interno .

MORALIDAD DEL PERSONAL: Es una de las columnas sobre las que descansan la estructura del Control Interno. Los requisitos de admisión y el interés por el comportamiento del personal son ayudas importantes al Control Interno.

RETRIBUCION: Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficacia que en hacer planes para desfalcarse al negocio.

SUPERVISION

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización.

La Supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funciones y empleados y en forma directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes permiten la supervisión casi automática de los diversos aspectos del Control Interno. En negocios de mayor importancia, la supervisión del Control Interno, amerita un Auditor Interno o un departamento de Auditoría Interna, que actúe como vigilante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control, organización, procedimientos y personal.

SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

La supervisión deben ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del Auditor supervisado.

Es importante ejercer la supervisión en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de Auditoría.

Es importante considerar el grado de supervisión a ejercer no solamente en cuanto a experiencia, sino también al grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como Auditor, debido a que una persona puede tener mucha preparación técnica y sin embargo carecer de experiencia o viceversa.

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión de trabajo de la siguiente forma:

A.- Poniendo sus iniciales sobre los papeles de trabajo, tanto del Auditor como del supervisor.

B.- Haciendo anotaciones en los papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los Auditores de menor experiencia.

C.- Preparando informes sobre la actuación de los Auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que se efectuaron, la efectividad con que se hicieron, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada.

D.- Mediante cuestionarios de supervisión diseñados para diferentes niveles.

E.- Mediante la preparación de un resumen de la revisión que ayude tanto al personal que realiza el trabajo de Auditoría como las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al Contador Público que dictamina.

PLANEACION

Es la primera fase del proceso administrativo, consiste fundamentalmente en prever el futuro y con base en ello plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinado objetivo.

GENERALIDADES

La Auditoria de Estados Financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una buena planeación para poder lograr los objetivos de una manera mas eficiente.

OBJETIVO

Establecer y explicar los procedimientos para la aplicación practica de los pronunciamientos relativos a la planeación y supervisión del trabajo de Auditoria.

ALCANCE Y LIMITACIONES

La planeación y supervisión que deberá ejercer el Contador Publico al realizar cualquier trabajo tendiente a expresar su opinión profesional, debe cumplir con la norma relativa a la ejecución del trabajo, dicha norma señala que el trabajo de Auditoria debe ser planeado adecuadamente y si se tuviera ayudantes bajo la dirección del Auditor, este debe supervisarlos adecuadamente.

ACUERDO PRELIMINAR CON EL CLIENTE

Para poder planear adecuadamente el trabajo de Auditoria se requiere acordar con el cliente las condiciones y el objetivo primordial del trabajo que desea al igual se deben detallar los siguientes aspectos:

- 1.- Determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones a desarrollar, el tiempo que se empleará, los honorarios y gastos, la coordinación del trabajo de Auditoria con el personal del cliente y todos aquellos puntos que sean importantes de analizar antes de iniciar el trabajo de Auditoria.
- 2.- Visitar las instalaciones y observar las operaciones para poder conocer las características operativas de la empresa y el sistema de Control Interno.
- 3.- Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- 4.- Lectura de los Estados Financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.

El resultado de la planeación de la Auditoria se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un documento ordenado del los procedimientos de Auditoria que han de emplearse, la extensión y la asignación del personal.

VENTAJAS DEL EXAMEN DEL CONTROL INTERNO

La ventaja mas clara el Contador Público que examina el Control Interno como base de la Auditoria, se refiere al ahorro del tiempo y esfuerzo. Pero quizá lo mas importante del examen del Control Interno es que permite al Contador Público, dirigir su atención a los aspectos y actividades del negocio que mas la requiera.

VALUACION DEL CONTROL INTERNO

Es recomendable, que el examen del Control Interno y las conclusiones relativas se hagan en papeles de trabajo es indispensable consignar por escrito el estudio del Control Interno:

PRIMERO.- Como evidencia de que el Auditor cumplió con la norma de Auditoria que lo obliga a examinar el Control Interno .

SEGUNDA.- Como explicación de porque dio diferentes extensiones a sus pruebas de Auditoria, escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del Control Interno en los papeles de trabajo:

METODO DESCRIPTIVO

Se relaciona en los papeles de trabajo las diversas características del Control Interno clasificadas, por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros Contabilidad que intervienen en el sistema. Este es generalmente practico para negocios pequeños y para aquellos en que el Control Interno es prácticamente deficiente.

METODO DE CUESTIONARIOS

Se platea los cuestionarios que usualmente constituye los aspectos básicos del Control Interno, estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencias de las medidas del control interno general, sobre todo en auditorias subsecuentes en la primera intervención de la Auditoria.

METODO GRATIFICACION

Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene vigor por sus varios departamentos o actividades, o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimiento.

PAPELES DE TRABAJO

Son los documentos en que auditor registra los datos e información obtenidas en su examen y los resultados de las pruebas realizadas.

La propiedad absoluta y estricta de los papeles de trabajo, es del propio auditor que ha realizado el examen. O sea, los papeles de trabajo son propiedad del Auditor, ya que el los preparo y son prueba material del trabajo que llevo a cabo.

Asimismo por contener estos datos considerados como confidenciales, esta en obligación el Auditor de mantener discreción absoluta respecto de la información en ellos contenida, a menos de que lo autorice el o los interesados proporcionara información y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.

POR SU USO

A.- PAPELES DE USO CONTINUO: Pueden contener información útil para varios ejercicios (acta constitutiva, contrato mayores de un ano, cuadros de organización, catálogos de cuentas, manuales de procedimientos, etc.). Por su utilidad que es mas o menos permanente se les acostumbra conservar en un expediente especial.

B.- PAPELES DE USO TEMPORAL: Los papeles de trabajo pueden contener información útil solamente para un ejercicio determinado (confirmaciones bancarias de saldos a una fecha dada, contratos a plazos fijo, etc.)

POR SU CONTENIDO

Aunque en diseño y contenido los papeles de trabajo son tan variados como la propia imaginación:

A.- LA HOJA DE TRABAJO.- Es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los Estados Financieros.

B.- LAS CEDULAS SUMARIOS O DE RESUMEN.- Muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.

C.- LAS CEDULAS DE DETALLE.- Relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

D.- LAS CEDULAS DE COMPROBACION.- Contiene el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operaciones.

ORDENAMIENTO Y ARCHIVO - INDICES

Para hacer mas fácil su localización, los papeles de trabajo se marcan con indices que indique la sección del expediente donde deben ser archivados y donde podrán localizarse cuando se les necesite.

En general el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el Estado Financiero.

EJEMPLO:

INDICES METODO ALFABETICO - NUMERICO

LA LETRA O NUMERO

PARA LA CUENTA DE :

A	CAJA Y BANCOS
B	CUENTAS POR COBRAR
C	INVENTARIOS
U	ACTIVO FIJO
W	CARGOS DIFERIDOS Y OTROS.
AA	DOCUMENTOS POR PAGAR
BB	CUENTAS POR PAGAR
EE	IMPUESTOS POR PAGAR
HH	PASIVOS A LARGO PLAZO
LL	RESERVAS DE PASIVO
RR	CREDITOS DIFERIDOS
10	V E N T A S
20	COSTO DE VENTAS
30	GASTOS GENERALES
40	GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS
50	OTROS GASTOS Y PRODUCTOS.

ELEMENTOS:

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a que se refiere, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas, algunos de los elementos que deben contener toda cédula de trabajo de Auditoria son:

- * Nombre de la empresa a que se refiere.
- * Fecha de cierre del ejercicio examinado.
- * Titulo o descripción breve de su contenido.
- * Fecha en que se preparo.
- * Nombre de quien lo preparo.
- * Fuente de donde obtuvieron los datos (cuando proceda).
- * Descripción concisa del trabajo efectuado.
- * Conclusiones.

MARCAS DEL TRABAJO REALIZADO

Para facilitar la interpretación del trabajo realizado en la Auditoria, se acostumbra usar marcas que permiten transcribir de una manera practica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos.

En la practica, el utilizar marcas de trabajo es de lo mas común y facilita extraordinariamente la transcripción y la interpretación de dicho trabajo por el supervisor al llevar a cabo su revisión.

La forma de las marcas debe ser lo mas sencilla posible, pero a la vez distintiva, evitando confusiones entre las diferentes marcas que se usan. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, logrando su identificación a través del color en las partidas en las que hubiera sido apuntadas.

✓
4
✓
4
4
4

a b c
1 2 3

SUMAS CORRECTAS
COMPROBANTE CON REQUISITOS FISICA
LES.
COMPROBANTE CON PEDIMENTO ADUANAL
COTEJADO CONTRA AUXILIARES.
COTEJADO CONTRA PAPELES DE TRABA-
JO ANTERIOR.

NOTAS ACLARATORIAS
REFERENCIAR CANTIDADES.

FALLAS LOCALIZADAS EN LOS PAPELES DE TRABAJO

* Falta de evidencia de que en efecto se llevo a cabo un estudio y evaluación del Control Interno para poder justificar si se encontró que fuese adecuado o inadecuado.

* Negligencia el no señalar los procedimientos de Auditoria.

* No hacer cruce de indices en las cédulas relativas a ajustes de Auditoria.

* No describir las cuentas que no fueron analizadas.

* No hacer mención de que se ha efectuado un estudio de las políticas de depreciación de la empresa auditada.

* No señalar el trabajo realizado respecto a transacciones que hayan ocurrido después de la fecha del Balance General.

* No incluir comentarios respecto a la solución de problemas fiscales de años anteriores.

* No incluir de los fondos de Caja las partidas distintas de efectivo.

* Dejar de analizar las respuestas a las solicitudes de confirmación

CEDULAS DE AUDITORIA

CEDULA DE RESUMEN

Es aquella que engloba partidas similares o relacionadas. Normalmente los totales que aparecen en las cédulas de resumen corresponden con los totales de una clase de grupo de partidas a los Estados Financieros.

CEDULA DE DETALLE

Contiene el análisis de cada partida que aparece en la correspondiente cédula resumen de Auditoria. En esta cédula deberán quedar asentados:

- A.- El detalle de los cargos y créditos periódicos, así como los ajustes.
- B.- Todos los ajustes de Auditoria que sean necesarios con la respectiva explicación de porque se necesita tal asiento.
- C.- Dudas que surgieron respecto a la partida para la cual se elabora la cédula.
- D.- Las conclusiones a las que se llegó con respecto a la partida para la cual se elaboran las cédulas.
- E.- Un comentario conciso respecto a los procedimientos que se siguieron para poder llevar a cabo la revisión.

AUDITORIA OPERACIONAL

CONCEPTO

Es el servicio que presta el Auditor cuando examina ciertos aspectos administrativos con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operacional de la organización.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Es el auxilio de todos los miembros de la administración tendiente a incrementar la eficiencia operacional y como resultado de su trabajo el Auditor debe presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las organizaciones.

FINALIDAD DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

- * Ayuda a definir problemas que obstaculizan la eficiencia.
- * Identifica el grado de necesidades o urgencia de innovaciones o cambios propuestos por la administración.
- * Descubre fallas en los procedimientos de trabajo.
- * Capitaliza el conocimiento que el Auditor operacional ha adquirido en aéreas semejantes de otros negocios del mismo ramo.
- * Permite obtener recomendaciones para fortalecer, corregir y mejorar los sistemas de trabajo.

LIMITACIONES DEL CONTADOR PUBLICO

Dentro de las actividades que desarrolla dentro de una organización, existen actividades que por su naturaleza le son propias al auditor como son: compras, ventas, contabilidad, etc.; pero cuando tenga que verificar la eficiencia operacional de alguna área que no sea de su competencia profesional, deberá auxiliarse de otros profesionista que sean expertos en el área que se esta revisando.

APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

- * Para aportar recomendaciones que resuelven un problema conocido.
- * Cuando se tiene indicaciones de ineficiencia pero desconocen las causas.
- * Para contar con un respaldo como previsión de ineficiencia.

T E C N I C A S A P L I C A B L E S

Existen tantas técnicas como recursos que no exigen una disciplina intelectual como la del Auditor de Estados Financieros, en auditoria operacional, no es posible hacer un programa tan detallado, se requiere mas atención administrativa.

A continuación se presentan algunas de las técnicas mas recomendables:

1.- DIAGRAMA DE FLUJO DE LAS OPERACIONES

Es la representación gráfica del sistema de trabajo que se sigue en una determinada área de la empresa, a través de la secuencia lógica de las operaciones, las revisiones de los archivos, los transportes y las demoras, las cuales se realizan con el objeto de analizar los elementos que integran el sistema, el orden que siguen y las relaciones que tienen entre si.

2.- CUESTIONARIOS OPERATIVOS

Consiste en la obtención de la información por medio de las respuestas que el empleado da al cuestionario. Se emplea combinando con otros métodos, esencialmente el de observación y el de entrevista, dadas las ventajas que representa su uso en forma exclusiva.

Antes de llevar a cabo los cuestionarios es importante seleccionar al personal de la empresa que contestaran dicho cuestionario, estas personas deben dominar y conocer el objeto que se persigue y la metodología utilizada en el cuestionario.

La preparación del cuestionario debe ser realizado por personas especializadas para que resulte productivo su empleo, también deben utilizarse términos claros y ordenados, haciendo preguntas directas para obtener repuestas precisas y objetivas.

3.- ENTREVISTAS

Consiste en la recopilación de la información a través del contacto directo verbal con el ejecutor del trabajo, motivo de análisis con el jefe supervisor directo de aquel.
Antes de iniciar la entrevista es importante:

- a.- Determinar el objetivo del estudio.
- b.- Preparar los elementos del trabajo.
- c.- Capacitar y adiestrar adecuadamente a los analistas.
- d.- Informar y revisar la información obtenida con el.
- e.- Observar al empleado durante un ciclo de trabajo con el.
- f.- Conocer la terminología propia del trabajo.
- g.- Hacer preguntas concretas para obtener respuestas concretas.

4.- ESTUDIO GENERAL

Es necesario que el Auditor operacional lleve a cabo previo examen de las diferentes áreas de la empresa, que efectúe un estudio general para conocer la misma, su entorno económico, ambiente, relación que guarda con la competencia, puede abarcar dos campos que son:

- a.- ENTORNO EXTERNO: Es el medio ambiente en el que esta la empresa en relación con las demás organizaciones.
- b.- ENTORNO INTERNO: Es la estructura organizacional actual, sus manuales de operación.

5.- ANALISIS

Estudiar cada una de las partes que componen un todo, en cada área que se necesite en la organización, es otro el enfoque, es necesario determinar como esta distribuida la responsabilidades y su correspondiente autoridad.

6.- INSPECCION

Examen tangible para cerciorarse de la cantidad y calidad presentada en los Estados Financieros, siendo aplicables a todos los rubros, verificación de procedimientos, métodos, planes de trabajo que utiliza la empresa.

7.- CONFIRMACION

Técnica aplicable para cerciorarse de ciertos elementos subjetivos que se están llevando a cabo tal y como fueron previstos.

8.- INVESTIGACION

Hallazgos, situaciones que no son habituales, comunes en el proceso normal de la organización. Nos lleva a hacer reportes conocidos como reportes de excepción. Debemos procurar saber si la empresa tiene recursos alternativos, cuando no puede ocasionar pérdidas.

9.- DECLARACIONES

Estas son explicaciones verbales recibidas por parte de peritos en la materia. EL auditor operacional puede solicitar al personal inclusive que de contestación a ciertas preguntas.

10.- CERTIFICACIONES

Consiste esencialmente en realizar una comprobación oficial de documentos correspondientes.

11.- OBSERVACIONES

El auditor operacional emplea una técnica en forma directa y personal asistiendo al punto donde se lleva la operación. Como se realiza esta, posteriormente hará su informe preliminar en base a su criterio.

12.- CALCULO

Verificación matemática de ciertas operaciones cuando se realiza un examen en una área determinada de la empresa, procurando cotejar los resultados obtenidos con los asentados en los registros existentes.

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Existen orientaciones sobre los procedimientos concretos para llevar a cabo la Auditoria Operacional, tales como:

A.- FAMILIARIZACION DE LAS OPERACIONES:

- a) Confirmación de la información preliminar que sugiere el problema (familiarización).
- b) Formulación del problema (panorama general).
- c) Observación de hechos pertinentes al problema (recolección de información).
- d) Uso de conocimientos anteriores (preparación profesional)
- e) Formulación de hipótesis (afinación de los hallazgos y -- presentación del problema a los afectados).

La utilización de este método permite establecer un sistema de carácter general aplicable en diversas situaciones y circunstancias.

B.- INVESTIGACION Y ANALISIS:

Para la investigación y análisis se procederá a lo siguiente:

- a.- Visitas a las instalaciones.-
Lo que permite observar como se efectúan las operaciones y detectar posibles controles operacionales.
- b.- Análisis Financieros.-
Sirve como orientador en la información de juicios que permitan formarse una opinión de las cifras que presentan los Estados Financieros y obtener indicios en las áreas en que puedan existir problemas.
- c.- Entrevistas.-
Con los principales funcionarios de la ejecución de las operaciones mas importantes.
- d.- Examen de documentación.-
Para verificar los indicios detectados en las etapas anteriores.
- e.- Diagnóstico preliminar.-
Es un memorándum de reconocimiento en el que se plantean los principales indicios del hallazgo.
- f.- Selección de operaciones a examinar.-
Jerarquizandolas en función a su importancia y procurando seleccionar aquellos que por sus características garanticen mayores posibilidades de éxito.
- g.- Ejecución.-
El principal elemento para ellos es el equipo de trabajo con que cuenta, el cual debe hacer uso de cuestionarios, programas de trabajo, procedimientos, elaboración de papeles de trabajo, cuadros estadísticos, para detectar anomalías en los controles.
- h.- Recopilación de hallazgos.-
Reflexión profunda de los hallazgos efectuados, previa a su comunicación a los interesados. Esta etapa tiene por objeto detectar la posible causa y dar sugerencias siempre que sea posible.
- i.- Discusión previa con los afectados por los hallazgos.-
Con ello se logra aprovechar la experiencia del personal de la empresa, evita errores de interpretación y convierte al afectado en un aliado del auditor operacional.

C.- DIAGNOSTICO:

Base fundamental de todo trabajo de consultaría administrativa, debe alcanzar los siguientes objetivos:

- a).- Definir e identificar los problemas mas importantes de la empresa.
- b).- Definir las soluciones tentativas mas aplicables.
- c).- Establecer un plan práctico acorde con las posibilidades de la empresa.

D.- INSTRUMENTOS:

Los conocimientos, documentos de unidad, cuestionarios, gráficas de flujo, esquemas y notas; son propiedad del auditor y suministran importante información.

E.- TECNICAS:

Vienen siendo las entrevistas, análisis, observación, diagramas, etc., durante las cuales obtendrá información para conocer en detalle el funcionamiento de las operaciones. Esto hace que el auditor realice un tipo de cuestionarios que contenga aspectos de la operación sujeta a revisión, que muestre puntos débiles en el control o cualquier otro aspecto que a criterio del auditor debe ser revisada.

I N F O R M E

Es el producto final de toda auditoria, el cual debe ser escrito y dirigido a la dirección de la compañía. Para presentar el informe debe tenerse presente una consideración fundamental, que su función no es la de dictar recomendaciones, sino la de entregar resultados, de tal forma que se puedan usar para medir las ventajas de emprender determinadas acciones.

IMPORTANCIA:

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles operacionales establecidos, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del examen realizado.

CONTENIDO:

El informe debe ser claro y de redacción sencilla sin caer en el extremo de ser insustancial, ya que el valor del trabajo realizado se varia disminuido, mediante un informe de auditoria mal organizado y mal escrito.

NATURALEZA:

Por las características de la auditoria operacional el informe debe tener la naturaleza tal que plasme los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

PRESENTACION DEL INFORME

Aunque no existe un modelo definido ni reglas que determinen la secuencia de los conceptos que se presentan, el informe deberá contener un mínimo de características, pudiendo clasificarse estas en la forma siguiente:

a.- DE FORMA:

- * Presentación.- Entrevistas personales.
- * Lenguaje.- Claro y sencillo, fácil de interpretar.
- * Extensión.- Definir los elementos.
- * Ordenamiento.- Instrumento de fácil interpretación por la armonía en las disposiciones de sus etapas.

b.- DE CONTENIDO:

- * Alcance.- Profundidad de las investigaciones y áreas evaluadas.
- * Diagnostico.- Determinar los puntos débiles y hacer referencias a las mejoras.
- * Causa y efecto.- Hacer notar las causas que originan la problemática y denotar los efectos que producen las ineficiencias.
- * Sugerencias.- En los casos en que se cuente con suficientes elementos de juicio, evaluados con conocimientos y experiencias adquiridas.

c.- DE INFORMACION:

- 1.-Oportunidad.- Entregarlos en el tiempo preciso para ser utilizado.
- 2.- Responsabilidad.- Asumir la responsabilidad a cerca de todo lo que se diga o no.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

CONCEPTO

Es un examen constructivo de la estructura de una empresa, de una institución, de una sección de gobierno, o cualquier parte de un organismo, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y sus facilidades humanas y físicas.

OBJETIVO DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Consiste en describir deficiencias o irregularidades en alguna de las áreas de la empresa examinada y anotar sus probables soluciones.

FINALIDAD

Es ayudar a la dirección a lograr una administración mas eficaz. Su intención es examinar y valorar los métodos en todas las áreas.

Los factores de la evaluación abarcan el panorama económico, los apropiados de la estructura organizacional, la observación de las políticas y procedimientos, la exactitud y confiabilidad de los controles, los métodos protectores adecuados, las causas de variaciones, la adecuada utilización personal y el equipo y los sistemas de funcionamiento satisfactorios.

ELEMENTOS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

OBJETIVO

- * Examinar todos los aspectos de la administración, para promover su eficiencia.
- * Detectar y sacar a la luz las deficiencias o irregularidades que se encuentren.
- * Rescisión y evaluación de una empresa para determinar desperdicios y deficiencias; mejorar métodos, mejores formas de control, operaciones mas eficaces y mejor uso de los recursos materiales.

ALCANCE

Puede ser seccional o integralmente en cualquier operación, departamento, función, etc., incluyendo evaluación de las personas y los niveles jerárquicos de la estructura organizacional.

INFORME

Opinión autorizada al grado de eficiencia con que se esta administrando la sección examinada o la empresa en su conjunto proponiendo lineamientos generales para incrementar dicha eficiencia, normalmente las propuestas se convirtieren en proyectos de reorganización que como una labor distinta a la auditoria administrativa habrá de implementarse por decisión del administrador de la empresa, utilizando a los especialistas externos y el personal interno.

METODOLOGIA PARA LLEVAR A CABO LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

- 1.- El auditor administrativo deberá llevar a cabo un estudio general de la entidad a auditar.
- 2.- Efectuar un análisis de la función sujeta a auditar.
- 3.- Conocer los controles y actividades administrativas.
- 4.- Formulación y presentación del informe de auditoria administrativa.
- 5.- Dar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones presentadas por el auditor administrativo.

APLICACION DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA EN LA EMPRESA

La auditoria administrativa es aplicable en los elementos del proceso administrativo, como son: Planeación, Organización, Dirección y Control; con la finalidad de verificar la capacidad administrativa en todos los niveles.

También se puede aplicar en una o más funciones administrativas como pueden ser: ventas, compras, créditos y cobranzas, etc.

Es aplicable ademas, a los elementos analíticos como son: formas, procedimientos, equipo, sistemas y tiempo.

FINALIDAD DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

La principal razón de la auditoria administrativa es la necesidad de detectar y supervisar las deficiencias administrativas existentes.

La auditoria administrativa evalua la forma en que la gerencia cumple con los objetivos trazados, la dirección el control de las actividades de la organización, u lo apropiado en la toma de decisiones.

Lo importante de la revisión no radica en lo que hagan personas internas o externas de la organización, sino mas bien la periodicidad con que efectúe esta revisión.

VENTAJAS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

- * Tiene las características de prevenir problemas o anticiparlos.
- * Representa una herramienta administrativa para auxiliar a la organización en el cumplimiento de los objetivos deseados.
- * Produce una apreciación objetiva, como resultado de la evaluación.

DESVENTAJAS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

- * El tiempo necesario para llevarlas a cabo.
- * El elevado costo de la realización de la auditoria.

TECNICAS DE OBTENCION DE INFORMACION

A.- INVESTIGACION DOCUMENTAL:

Consiste en recolectar y hacer un primer examen de la información que existe, gráfica y escrita. Las fuentes de información son los archivos privados, y los medios son los documentos como: formas, reportes, informes administrativos, contables administrativos, etc.

Las etapas de esta técnica son:

- * Recolección de información.
- * Análisis de información.
- * Clasificación de la información.

B.- OBSERVACION DIRECTA:

Consiste en anotar las características del hecho que se esta estudiando, clasificarlas, analizarlas, criticarlas y conservar las notas producto de la observación para su consulta posterior.

C.- LA ENCUESTA POR CUESTIONARIOS:

El cuestionario esta compuesto por preguntas que tienden a aclarar un objetivo previamente señalado. La información obtenida a través de cuestionarios debe completarse por medio de la observación de hechos o registros. Las etapas son:

- * Formulación del Cuestionario.- Puede ser de dos tipos:
Estructurado: Se basa en preguntas concretas y preordena - das que se limitan a lo necesario para aclarar las res-
puestas.
No estructurado: Se basa en temas generales a cubrir du-
rante la entrevista.
- * Obtención de Datos.- Consiste en la aplicación del cues-
tionario en el área de la revisión.
- * Tabulación de datos.- Los cuestionarios deben incluir la -
obtención de datos recogidos. El auditor tiene la alterna-
tiva de analizar las respuestas y tabular los datos.
- * Interpretación de resultados.- Analizar aspectos que pu-
dieran estar ocultos y sugerencias de mejoramiento.

Las reglas generales para la entrevista son:

- * Explicar el fin que perseguimos y los beneficios deseados.
- * Crear ambiente de confianza.
- * Permitir al interrogado expresar sus ideas.
- * Formular las preguntas concretas o individuales.
- * Evitar contradecir al interrogado.
- * Limitar las interrupciones.
- * Anotar inmediatamente las respuestas.

Las conclusiones y resultados de la entrevista deben redactarse en un lenguaje claro y sencillo, de tal manera que la persona interesada pueda entenderlo y formarse una imagen clara de los hechos.

Algunas de las técnicas auxiliares durante la etapa de la inves-
tigación son los organigramas, diagramas de proceso y diagramas
de tiempo y movimiento.

Son las características de la empresa las que determinan los procedimientos de revisión que habrían de seguirse y las técnicas específicas de auditoria administrativa que las van a integrar.

PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA:

Antes de implantar un programa general de auditoria administrativa es indispensable contar con el pleno respaldo de la dirección, sin dicho respaldo tarde o temprano surgirán dificultades.

Al organizar un programa de trabajo es conveniente dar la importancia a la formulación de una política que refleje un plan bien definido para la consecución de los mismos.

El plan deberá incluir:

- * La selección del personal.
- * La determinación del procedimiento para realizar el trabajo.
- * La implantación de un buen programa de adiestramiento que mejore la eficiencia de la mano de obra y el establecimiento de control de tiempo y costo.

CONDICIONES FUNDAMENTALES EN LA PREPARACION DE UN PROGRAMA:

A.- Preparar un plan para alcanzar las metas fijadas, es indispensable determinar primero las necesidades generales, la relación entre ellas y precisar si dichas necesidades abarcan todos los aspectos indispensables para la finalidad perseguida.

B.- Para estructurar un programa que de buenos resultados en la organización, ya sea en su totalidad o en un sector de ella.

C.- Contar con el personal necesario, que tenga una buena preparación académica universitaria, la cual incluirá:

- * Adiestramiento completo en administración de empresas.
- * Contabilidad
- * Matemáticas
- * Economía
- * Finanzas
- * Estadística
- * Y demás que se requiera para ser un verdadero profesional.

En cuanto a características personales deberá ser imaginativo, tener capacidad para redactar y expresar clara y lógicamente, además tener experiencia anterior en alguna área similar con la Contaduría Pública.

D.- Tener un programa de adiestramiento para su personal que les permita estar siempre al corriente de nuevos métodos, técnicas administrativas, normas de auditoria, nuevos conceptos y herramientas.

E.- Utilización de los resultados de la auditoria administrativa para corregir las fallas existentes, las cuales deberán discutirse con el personal directamente responsable y con el nivel inmediato superior a fin de que emprenda la acción correctiva.

Siempre será conveniente comunicar los resultados de la discusión tenida con los responsables, en el informe.

F.- Antes de iniciar una auditoria lo mejor es reflexionar con calma y delinear el plan. Este consistirá en una lista de renglones a examinar y los procedimientos a seguir. Todo encaminado a los principios objetivos.

VIGILANCIA POSTERIOR A LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA:

La finalidad principal de la vigilancia posterior a la auditoria es completar cualquiera de los aspectos que figuren en las recomendaciones sugeridas en el informe, sobre los cuales no se haya hecho algo. En algunos casos, el auditor podra encontrar necesario vigilar y comprobar la realización de sus recomendaciones, ayudar a planear nuevas formas y procedimientos, contribuir a hacer mas fluida la producción, laborar en combinación con otros en la organización de una nueva división o departamento en la formulación de nuevas políticas o métodos mas eficientes y asi por el estilo.

Sus actividades pueden comprender el investigar con los supervisores y/o jefes de departamento, por que no se han aplicado las soluciones o remedios sugeridos. Tal vez encuentren necesario discutir con la dirección general ciertos aspectos de sus sugerencias, con la idea de impulsar todavía mas una administración eficiente. Este cambio de impresiones le permitirá también proporcionar explicaciones y aclarar probables mal entendidos, en el caso de haberlos.

TIPOS DE REPORTES

Los informes de auditoria administrativa pueden presentarse de varias formas: verbal, en forma de memorándum, cartas, cuestionarios rutinarios, especiales, informales o técnicos.

La forma a escoger dependerá de las necesidades particulares de la empresa, teniendo presente a quien se le rendirá el informe, y quien o quienes recibirán copia del mismo.

Por lo general se rinde por escrito, pero en la mayoría de los casos, cuando se trata de aspectos confidenciales, se rendirá primero en forma verbal.

En caso de auditorias de larga duración, muchas veces se emiten tres clases de informes:

1.- INFORME PRELIMINAR:

Delinea la finalidad y alcance de la auditoria y contribuyen a esclarecer la atención y amplitud del estudio, a fin de evitar antes de que se haya avanzado demasiado, cualquier malentendido por parte de los afectados.

2.- INFORME DE PROGRESO:

Muestra lo que se ha venido haciendo, las medidas correctivas y recomendaciones a la fecha que se hayan propuesto.

3.- INFORME FINAL:

Estos informes suelen comprender un resumen de los aspectos incluidos en los informes detallados y en general se emplean como guía en la discusión de aspectos de importancia con la dirección.

DISCUSION DEL INFORME:

La discusión de los resultados encontrados por el auditor son parte importante del servicio de la auditoria.

El auditor actúa en beneficio de la administración y busca aceptación a sus recomendaciones, generando mejoras y acciones correctivas. Por lo tanto debe ser cuidadoso y diplomático en todo momento.

AUDITORIA INTEGRAL

CONCEPTO:

Es la revisión de los aspectos contables, financieros, operacionales y administrativos, de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoria.

Es la técnica de revisión generadora de eficiencia y estructurada como un instrumento más preventivo que correctivo de la gestión publica o privada.

Ademas consideramos que al realizarse la auditoria integral estamos cubriendo la revisión de las funciones y programas involucrados, así como su efecto económico financiero y operacional de la entidad. La revisión a casa flujo implica su organización, planeación, controles internos contables y operativos, marco legal y cumplimiento de objetivos.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTEGRAL:

Objetivo Genérico.- Evaluar el grado y forma de cumplimiento de la entidad con su objetivo.

Objetivos Específicos.-

- 1.- Evaluar el grado en que los recursos humanos, materiales y financieros son administrados con eficacia, eficiencia y económica.
- 2.- Calcular el grado y forma en que la administración de la entidad esta cumpliendo con la de informar, sobre el resultado de la gestión que le fue conferida.
- 3.- Calcular el cumplimiento con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la entidad.

PERFIL DE QUIEN DEBE COORDINAR Y/O REALIZAR LA AUDITORIA INTEGRAL

- A.- Cualidades de liderazgo.
- B.- Estar plenamente identificado con las técnicas de control.
- C.- Sólido entendimiento de la naturaleza del negocio.
- D.- Apropiado conocimiento de la naturaleza del negocio.
- E.- Características de analista, interpretador de situaciones y circunstancias, especialmente dotado de técnicas de auditoría.
- F.- Hábil para trabajar cooperativamente con especialistas de otras disciplinas.
- G.- Habilidad para diagnosticar problemas y buscar soluciones.
- H.- Debe ser fundamentalmente objetivo.
- I.- Enfocarse a determinar con claridad los objetivos que se persiguen en cada auditoria y consecuentemente los procedimientos que deben aplicarse para conseguirlos.

ANALISIS FUNCIONAL DE LA OPERACION

Dentro de esta etapa analizaremos el flujo de funciones de la empresa, así como el flujo de operaciones mismos que deberán estar plasmados en el manual de procedimientos, así como también podremos realizar pruebas de cumplimiento, por medio de cuestionarios, entrevistas, etc., para así contar con un antecedente y hacer la comparación con los plasmado en el manual de procedimientos.

ESTUDIO DEL MARCO NORMATIVO JURIDICO

Dirigirnos hacia el acta constitutiva de donde tomaremos la información necesaria para determinar dentro de que marco legal se encuentra la empresa a auditar.

Conocer la información anterior que se ha recabado nos ha de servir para conocer la entidad.

CONOCIMIENTO FUNDAMENTAL DE LA ENTIDAD E IDENTIFICACION DE SUS ASPECTOS CRITICOS DE OPERACION

Una vez recopilada toda la información al analizarla podremos identificar cuales son los aspectos críticos de operación de la entidad, en donde se encuentran las fallas errores, en que están actuando correctamente y donde están desviando las responsabilidades.

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA INTEGRAL

ESTUDIO DE OBJETIVOS, ESTRUCTURA Y ENTORNO:

El conocer cual es el objetivo de la empresa, que pretende, a que quiere llegar es fundamental para así poder analizar si esta cumpliendo realmente o no, si se trata de una empresa pública, por ejemplo el Seguro Social, pretende prestar un servicio, pero si se tratase de una empresa privada que comercializa, su fin a perseguir seria el de generar utilidades.

Conocer su estructura, como esta formada e integrada la empresa para saber así como funciona (por medio del organigrama), es mas es fundamental conocer el entorno en el que se encuentra la empresa el ambiente o atmósfera, para saber grado de aceptabilidad del bien o servicio.

ANALISIS DE INFORMACION FINANCIERA PRESUPUESTARIA Y OPERATIVA

En base a la documentación proporcionada por la empresa a auditar, nos daremos por enterados de la situación financiera presupuestaria y operativa.

CAMPO DE APLICACION

Se aplica tanto en sector público como en el privado, con sus características particulares y su respectiva finalidad.

Es importante evitar confundir las empresas publicas de aquellas entidades de servicio institucional con una clara función social, ya que la finalidad de ambas es totalmente diferente, las primeras se sujetan a criterios de rentabilidad financiera y las segundas por la cobertura social que tienen, aun cuando no siempre son rentables deben actuar con eficiencia, eficacia y productividad.

La finalidad de las empresas del sector privado es obtener utilidades, para esto es importante el reforzamiento a los controles de organización, de operación y contables, esto ha originado que la información que se genera para la toma de decisiones sea mejor y más objetiva.

Como ejemplo de las posibles entidades que se interesarían en solicitar una auditoría integral, serían:

PUBLICAS O GUBERNAMENTALES:

- * Pemex
- * Inmobiliaria del Estado.
- * Cesped

PRIVADAS:

- * Cementos Guadalajara.
- * Fabricas Monterrey.
- * Comercial Mexicana.

IDENTIFICACION DE CRITERIOS Y PARAMETROS EVALUATORIOS Y FORMULACION DE UN MODELO OPERATIVO PRELIMINAR DE LA ENTIDAD.

Una vez identificados los aspectos críticos podremos evaluar en base a ciertos parámetros el grado de importancia o la necesidad de corrección de esos aspectos.

EVALUACION PRELIMINAR Y PLANEACION DE LA AUDITORIA

Hasta esta etapa ya se cuenta con una evaluación preliminar donde ya se conoce la situación de la empresa y se puede proceder a planear la auditoria, que rubros se van a revisar, que camino vamos a seguir, que tanto tiempo debemos invertir aproximadamente en cada rubro, etc.

ANALISIS DE LA OPERACION EFECTIVIDAD DE SUS CONTROLES E INFORMES OPERATIVOS

Analizando detalladamente los puntos críticos anteriormente identificados para su determinación y evaluación.

APLICACION DE PROCEDIMIENTOS DE REVISION Y OBTENCION DE EVIDENCIAS

Una vez identificados los errores, se tiene forzosamente que tener una base para poder afirmar en que se esta mal, para eso contamos con el apoyo de las normas y procedimientos de auditoria, así como de los principios de contabilidad generalmente aceptados, también deberemos obtener la evidencia y el por que existen esos aspectos críticos.

EVALUACION DE SUS RIESGOS Y EFECTOS, ANALISIS DE SUS CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES

En esta etapa se puede formular una tabla donde mostraremos los problemas, los efectos y las sugerencias.

I N F O R M E F I N A L

CONTENIDO DEL INFORME

- 1.- INTRODUCCION: Menciona el historial de la empresa y nos adentra a lo que se pretende con esta auditoria.
- 2.- RESUMEN EJECUTIVO: Menciona el resultado del trabajo y la evaluación del mismo.
- 3.- OBSERVACIONES RELEVANTES: Presentar en este apartado especial todas aquellas observaciones que sean de mucha importancia.
- 4.- ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA: Es la representación gráfica de la empresa, cuidando que sea lo más apegado a lo real, que tenga en ese momento la empresa.
- 5.- DIAGRAMA DE FLUJO Y SIMBOLOGIA: Procurando que se fácil de entender y claramente distribuido.
- 6.- CONCLUSION: Mostrando en que se encontró las deficiencias, - cuales fueron sus consecuencias y dando las recomendaciones que se requieran, según sea el caso.

Cabe mencionar que estos elementos no necesariamente son los únicos que se incluirán en el informe de acuerdo a la naturaleza de la auditoria y a la planeación de la misma podremos agregar otra información.

El último paso sería el formular el informe final de la auditoría integral, pero antes de este se puede comentar con quien haya solicitado la auditoría con un informe preliminar y obtener información razonable que podrá modificar el informe final. Es sumamente recomendable hacer un informe preliminar para evitar un informe final erróneo.

La realización de la auditoría integral no precisamente hace la corrección de la situación de la entidad sino que será necesario se lleve a cabo una etapa final de seguimiento que es la más importante de la auditoría y es en la cual se deberán corregir los aspectos críticos obtenidos como resultado de la evaluación.

DICTAMEN FISCAL

I.- ASPECTO LEGAL

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN FISCAL.

El Dictamen para efectos fiscales emitido por un Contador Público registrado fue introducido mediante decreto presidencial del 21 de Abril de 1959, donde se creo también la Auditoria Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con objeto de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes .

En el Diario Oficial del 18 de Enero de 1962 se publico el oficio circular 102-119, donde la Subsecretaria de Ingresos señala los efectos que tendrá la presentación del dictamen para efectos fiscales.

El decreto y la circular mencionados establecieron dos bases: una, permitir a la autoridad un medio de mejor fiscalización, evitando visitas domiciliarias a los contribuyentes que lo presentaban y, otra, se le daba al contribuyente certidumbre, por que al presentar el dictamen, el fisco ya no revisaría el ejercicio dictaminado, puesto que cualquier diferencia de impuesto derivados del dictamen del Contador Público se consideraba pagada de manera espontanea, por lo que no se generaban multas y los recargos reducían al 50 % .

Al establecer el dictamen fiscal, la idea y el espíritu del legislador fue la simplificación y certeza jurídica para hacer atractiva la presentación del dictamen por parte del contribuyente. con el tiempo y por las reformas, se ha venido desvirtuando el espíritu, que los últimos cambios a las disposiciones fiscales, en muchos casos crean un estado de incertidumbre, respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El primer ejercicio que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público pido que se presentara en dictamen en diskette fue el de 1991. Como es natural, con el tiempo se ha afinado el dictamen en si, se ha adecuado a los cambios requeridos, como la inclusión del Sistema de Ahorro para el Retiro (S.A.R) , la eliminación del impuesto federal del 1 % y otras adecuaciones.

Para los dictámenes del ejercicio de 1994 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reestructuro el formato del diskette del dictamen. De cinco archivos que tenía, ahora lo integra veintinueve archivos, se ha depurado y han quedado eliminadas la mayoría de las dudas, se ha incluido mejoras y las disposiciones han quedado en un solo instructivo, siendo que anteriormente se emitieron diversos oficios por parte de la Administración General de Auditoria Fiscal Federal.

Es importante reconocer el gran esfuerzo hecho por las autoridades fiscales por haber logrado preparar y afinar el diskette para el dictamen fiscal. Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le representa mayor eficiencia y ahorro de tiempo, y para los Contadores Públicos, también se da este efecto.

Se analiza las disposiciones fiscales relacionadas con los dictámenes que se pueden prestar a confusión.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El ordenamiento legal que tiene mas relación con el dictamen de Estados Financieros para fines fiscales es Código de la Fiscal de la Federación. A continuación se mencionan diferentes artículos del código que tiene conexión con el dictamen, también se incluyen párrafos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y reglas de la resolución miscelánea del 31 de Marzo de 1995, relacionadas con el tema que se trata de desarrollar.

2.1.- ARTICULO 32-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION CONTRIBUYENTES OBLIGADOS HACER DICTAMINADOS.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en algunos de los supuestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros, por Contador Público.

INGRESOS, ACTIVO Y TRABAJADORES

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos a los acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Las cantidades que se refiere este párrafo se actualizará anualmente en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si esta en lo dispuesto por esta fracción, se considerará como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida en este artículo:

- a).- Que sean poseídas por una misma persona física o moral en mas del 50 % de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b).- Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los mismos términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no determine resultado fiscal consolidado.

DONATARIAS AUTORIZADAS

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizara en forma simplificada, de acuerdo con las reglas generales que al efecto expidan la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

FUSION O ECISION

III.- Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en el siguiente.

DESCENTRALIZADOS Y PARAESTATALES

IV.- Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de entidades paraestatales.

INSTITUCIONES DE ASISTENCIA Y PERSONAS FISICAS INTEGRANTES DE PERSONAS MORALES TRANSPORTISTAS

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.2 ARTICULO 44-BIS -1 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A SER DICTAMINADOS

Los contribuyentes a que se refieren las fracciones I y IV del artículo 32-A del Código, no estarán obligados a dictaminar sus Estados Financieros a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, a excepción de los casos en que, de conformidad con el artículo 26 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Activo, dichos contribuyentes continúan estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esta ley.

2.3 ACTUALIZACION DE LOS IMPORTES PARA DICTAMINARSE, REGLA 76 DE LA RESOLUCION MISCELANEA DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 31 DE MARZO DE 1995.

Para los efectos de lo establecido en el artículo 32-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se dan a conocer las cantidades actualizadas a que se refiere dicha fracción, de conformidad con el artículo 17-A del propio Código, a fin de que los contribuyentes estén en posibilidades de determinar si se encuentran obligados a dictaminar sus Estados Financieros por Contador Público autorizado por el ejercicio fiscal de 1994.

I.- Quienes en el ejercicio inmediato anterior obtuvieron ingresos acumulables superiores a N\$ 7,554,000.00 .

II.- Los que el valor de su activo determinado conforme a la Ley del Impuesto al Activo sea superior a N\$ 15,107,000.00.

Cabe aclarar que las cifras a que se refieren los dos párrafos anteriores, son las del ejercicio de 1993, y si el contribuyente si las presenta, entonces es obligatorio dictaminar sus Estados Financieros de 1994.

2.4 COMPENSACION DE IVA CONTRA IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REGLA 22 DE LA RESOLUCION MISCELANEA DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 31 DE MARZO DE 1995.

Para los efectos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tenga a su favor en el impuesto al valor agregado, contra el Impuestos sobre la Renta a su cargo, o la retención del mismo efectuadas a terceros y el Impuesto al Activo, incluyendo sus accesorios que se paguen mediante declaración siempre que cumplan con lo siguiente:

- I.- Que dictaminen sus Estados Financieros para efectos fiscales. Tratándose de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales podrán efectuar la compensación a que se refiere esta regla aun cuando no dictaminen sus Estados Financieros, siempre que cumplan con los demás requisitos establecidos en la misma.

3.- PRERROGATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINAN FISCALMENTE SUS ESTADOS FINANCIEROS.

Las leyes contemplan una serie de ventajas para los contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros con fines fiscales, entre las que se tienen:

3.1 ARTICULO 47 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. TERMINACION ANTICIPADA DE VISITA DOMICILIARIAS.

Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

- I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiera presentado aviso ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus Estados Financieros dictaminados por Contador Público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señale el Reglamento de este Código.

II.- En los casos a que se refiere el artículo 58 de este Código. (visitas domiciliarias cuando existen causas de presunción de ingresos).

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere la fracción I de este artículo se deberá levantar acta en la que señale esta situación.

3.2 ARTICULO 73 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, FRACCION III. PAGO ESPONTANEO, FUERZA MAYOR Y CASO FORTUITO.

No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por causa de fuerza mayor.

III.- Si la omisión se corrige antes de tres meses siguientes a la fecha de presentación del dictamen de los Estados Financieros.

3.3 ARTICULO 41 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. REQUISITOS PARA MICROFILMAR DOCUMENTACION PARA CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS.

Los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de el artículo 30 del Código, podrá microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaria, mediante reglas de carácter general los comprobantes o documentación comprobatoria de los actos o actividades que realicen, de los servicios que reciban y de las compras que efectúe, siempre y cuando cumplan con el siguiente requisito:

I.- Antes de efectuar la microfilmación o la grabación, el Contador Público que dictamine los Estados Financieros deberá hacer una revisión selectiva que sea representativa del total de documentos, debiendo manifestar bajo protesta de decir verdad.

4.- SANCIONES POR NO PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL

4.1 ARTICULO 83 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. NO CUMPLIR CON LA OBLIGACION DE PRESENTAR EL DICTAMEN DE SUS ESTADOS FINANCIEROS.

X.- No dictaminar sus Estados Financieros en los casos de conformidad con lo previsto con el artículo 32-A del Código.

SANCION, ARTICULO 84 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

X.- De N\$ 1,000.00 a N\$ 20,000.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X del Artículo 83.

5.- DICTAMEN FISCAL

5.1 ARTICULO 56 DE REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INICIO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS.

Se considera que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado Estados Financieros dictaminados cuando la autoridad solicite al contribuyente y/o a terceros información y documentación que considere necesarios para verificar si son ciertos los hechos asentados en el dictamen y demás documentos, con copia al Contador Público.

5.2 REQUISITOS DE VALIDEZ Y ELABORACION DEL DICTAMEN FISCAL . SOLICITUD PARA REGISTRAR AL CONTADOR PUBLICO, ARTICULO 45 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Contador Público que desee obtener en el registro a que se refiere la fracción I del Artículo 52 del Código deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos.

- I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III.- Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro los dos meses anteriores a la prestación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no esta sujeto a proceso o condenado por delitos de caracter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez obtenido el registro, el Contador Público fiscal que lo obtenga deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante autoridad fiscal en la que se demuestra que se encuentra actualizado respecto a las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de la actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

5.3 ARTICULO 45-A DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. AVISO DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO QUE PERTENEZCA A UNA PERSONA MORAL.

Los Contadores Públicos registrados ante la Secretaría o los que deseen obtener su registro en los términos del Artículo 52 del Código, que presten sus servicios a una persona moral, deberá presentar aviso conjuntamente con el que se prevé en el Artículo 46 de este Reglamento, en el que se hará constar lo siguiente:

- I.- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan los servicios.
- II.- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.
- III.- Número de registro asignado por la administración general de Auditoria Fiscal Federal al despacho contable en el que preste sus servicios.

IV.- Nombre de los Contadores Públicos autorizados para dictaminar que presten servicios a la misma persona moral.

5.4 EL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS.

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

REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO

I.- Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) Las personas de personalidad mexicana que tienen título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría, y
- b) A partir del 1 de Enero de 1996 entrará en vigor la reforma a este inciso para quedar como sigue:

Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

DICTAMEN DE ACUERDO CON DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y NORMAS DE AUDITORIA.

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

EMISION DEL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL DICTAMINADO

- III.- Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento de este Código.

5.5 ARTICULO 47 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. AVISOS QUE NO SURTEN EFECTOS.

El aviso a que se refiere al Artículo 45 de este Reglamento no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus Estados Financieros cuando:

- I.- No hayan sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II.- No esté registrado el Contador Público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III.- Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
- IV.- Se este practicando visita domiciliaria al contribuyente a ejercicios anteriores a aquel a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaria, tomando en cuenta los antecedentes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica e este y al Contador Público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

V.- Por impedimento del Contador Público que lo suscriba.

Por oficio de la Administración General de Auditoria Fiscal Federal, se permitió a los contribuyentes, personas físicas y morales a presentar sus avisos para dictaminar los Estados Financieros para fines fiscales, ampliando los plazos para el 15 de Mayo de 1995 y 15 de Abril de 1995, respectivamente, solamente para este ejercicio, por los dictámenes de 1995.

6.- ARTICULO 57 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SUSPENSION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO.

II.- La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a).- Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los Artículos 52 del Código, 49 a 51-B y 54 de este reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b).- El Contador Público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- c).- El Contador Público no cumplan con lo señalado en el Artículo 55, fracción I, inciso b) de este reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- d).- No formule el dictamen debiendo hacerlo en este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e).- Presente disco magnético flexible sin información en este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f).- Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de caracter general que para tal efecto emita la Secretaría en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g).- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de caracter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el Contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

6.1 ARTICULO 57 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, FRACCION I. AMONESTACIONES AL CONTADOR PUBLICO

Se amonestará al Contador Público cuando :

- a).- Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b).- La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincidan entre un disco y otro.
- c).- No cumpla con lo señalado en el Artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este reglamento.
- d).- No cumpla con lo establecido con el último párrafo del artículo 45 de este reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

6.2 EL EXHORTO AL CONTADOR PUBLICO

Una modalidad que no se encuentra en el Código Fiscal de la Federación es el exhorto, tampoco se encuentra contenido en el reglamento correspondiente. Su origen es seguramente alguna normatividad de la Secretaria. Su objetivo es llamar la atención del Contador Público, por algún motivo, que según la autoridad fiscal, se tiene por faltar al cumplimiento en el informe del dictamen que haya entregado del contribuyente.

El exhorto se califica como discrecional y puede ser motivo para no ser justa la autoridad con los Contadores Públicos.

Los motivos por los que la autoridad emite los exhortos son por la carencia de firmas en algunos documentos anexos al dictamen fiscal, que puede ser la del contribuyente, siendo que el Contador Público esta ajeno en parte a esta responsabilidad.

6.3 ARTICULO 53 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR.

Estará impedido para dictaminar sobre los Estados Financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, Contador Público registrado que :

- I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuya sus servicios.

COMISARIO NO IMPEDIDO

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal en las que se mencionan en este artículo.

- III.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su Auditoria o emita su dictamen relativo a los Estados Financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- V.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI.- Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impide independencia o imparcialidad de criterio.

6.4 ARTICULO 48 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SUSTITUCION DEL CONTADOR PUBLICO O RENUNCIA A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN

Los contribuyentes a que se refiere el Artículo 46 de este Reglamento podrán sustituir al Contador Público designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus Estados Financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre en ambos casos lo comuniquen a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el citado Artículo 46, manifestando los motivos que tuvieren.

Cuando el Contador Público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluyan el plazo para presentar el Dictamen.

Si existe sustitución del Contador Público, las autoridades fiscales competentes podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Contador Público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación a que se refiere el Artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades, comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

7.- ARTICULO 49 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, PLAZO PARA PRESENTAR EL DICTAMEN, CARTA DE PRESENTACION Y DOCUMENTACION

Los contribuyentes a que se refiere el Artículo 46 de este Reglamento deberán presentar ante la autoridad fiscal competente, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trata, a través de discos magnéticos flexibles, la documentación a que se refiere la fracción III del Artículo 50 de este Reglamento, acompañado a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el Contador Público que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible, agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría. La presentación de dichos documentos y del disco se hará en dos tantos.

La Autoridad Fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este Artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a mas tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la Autoridad Fiscal competente no le da contestación.

El Dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la Autoridad Fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

8.- ARTICULO 50 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION INFORMACION QUE SE DEBE PRESENTAR CON EL DICTAMEN

Los contribuyentes a que se refiere el Artículo anterior deberán presentar los siguiente:

- I.- Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del Contador Público que dictamina.
- II.- Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, debidamente firmados por el Contador Público.
- III.- Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los Estados Financieros básicos respecto de los cuales emite sus dictámenes y los datos del cuestionario del autoevaluación inicial incluidos en las reglas de caracter general que para tal efecto expida la Secretaria, así como lo siguiente:

- a) Estados Financieros básicos y las notas relativas a los mismos, con base en lo siguiente:
- 1.- Estado de posición financiera.
 - 2.- Estado de Resultados.
 - 3.- Estado de Variaciones de Capital Contable.
 - 4.- Estado de cambios en la situación Financiera, con base en efectivo.
- b) Análisis comparativo por subcuentas de gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestados bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividades empresariales, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por Impuesto sobre la Renta.
- d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- e) 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.
- f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.
- g) Análisis de las operaciones de Comercio Exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

9.- ARTICULO 51 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION REQUISITOS DE INFORMACION DEL DICTAMEN

La información a que se refiere el Artículo anterior deberá reunir los siguientes requisitos:

- I.- El texto del dictamen relativo a los Estados Financieros deberá apegarse a alguno de los que se haya adoptado la agrupación u organismo de Contadores Públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar este el número que le corresponda en el registro a que se refiere la Fracción I del Artículo 52 del Código.
- II.- Los Estados Financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el Contador Público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida, como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.
- III.- La información a que se refiere la Fracción III del Artículo 50 de este Reglamento, deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos, con base en las reglas generales que al efecto expidan la Secretaría y sujetarse a lo siguiente:
 - a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.
 - b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener :
 - 1.- La descripción de las bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de las contribuciones, detallando las diferencias, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

- 2.- Se declarará bajo protesta de decir verdad, que la relación incluye todas las contribuciones federales a que esta obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluídas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.
- 3.- En cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y deudas.
- 4.- Respecto del Impuesto al Valor Agregado, se deberá incluir la determinación del Impuesto causado, así como el acreditable del ejercicio o las tasas aplicables. Así mismo, mostrará la determinación de las reglas del prórrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.
- 5.- En relación con el Impuesto especial sobre Producción y Servicios, también se debe incluir la determinación del Impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.
- 6.- En cuanto al Impuesto al Activo, se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.
- 7.- En relación con los Impuestos al Comercio Exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.
- 8.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como al respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyan dichas cuotas.

El análisis de las cuotas Obrero-Patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio, señalado los ramos de Seguro.

Las contribuciones federales para estos efectos, son los Impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.

Tratándose de derechos sólo se mencionará el retenido por el cinco al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

- 9.- Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Este análisis se procederá por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago, y mencionando, en su caso, cuales no fueron cubiertas a la fecha del informe.

Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.

- 10.- Análisis de crédito obtenidos del extranjeros y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.

- 11.- Prueba global de sueldos, que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional para el Fondo de Vivienda de los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

- 12.- Por los que se refiere a las operaciones de comercio exterior, se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera forman parte de los inventarios del contribuyente, estas debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:

A.- La determinación del Impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las bases y fechas de pago.

B.- El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.

C.- El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.

D.- Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatorio debidamente requisitada.

c) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá información y análisis siguientes :

1.- De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.

2.- De ingresos contables y deducciones fiscales que se restan.

3.- La pérdida en enajenación de acciones que en su caso se tengan.

4.- Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.

5.- La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en términos de este inciso.

d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación, en el caso del Impuesto especial sobre Producción y Servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizadas en los que se deba pagar y trasladar el

impuesto en los términos de la Ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por lo que no se está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen pago o traslado del Impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto sobre la Renta y el valor de los actos o actividades grabados con el Impuesto especial sobre Producción y Servicios o el Impuesto al Valor Agregado, o ambos según se trate.

e) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado, se hará de acuerdo con lo siguiente:

- 1.- Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.
- 2.- Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas, incluyendo la tasa del 0%, y el de los actos o actividades por los que no está obligado al pago de este impuesto.
- 3.- Se anotará el Impuesto al Valor Agregado causado a las diferentes tasas y se sumaran los importes obtenidos.
- 4.- En relación con el Impuesto al Valor Agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el Impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.
- 5.- Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a períodos preoperativos y a los gastos de inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del Impuesto y, en su caso, el Impuesto al Valor Agregado compensado contra otros impuestos, y

- 6.- La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.
- f) Las Sociedades Controladoras que consolidan resultado fiscal presentarán la siguiente información:
- 1.- Respecto de las Sociedades Controladas:
 - A.- Denominación social de cada uno.
 - B.- Utilidad o pérdida fiscal individual.
 - C.- Porciento de participación directa o indirecta de la controladora en el Capital Social de las controladas, durante el ejercicio.
 - D.- Promedio por día de participación.
 - E.- Conceptos especiales de consolidación que se suman, especificando en los casos de fusión o escisión.
 - F.- Conceptos especiales de consolidación que se restan, especificando en los casos de fusión o escisión.
 - G.- Modificaciones a los conceptos especiales de consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el Capital Social de las controladas.
 - H.- Utilidad o pérdidas de ejercicios anteriores .
 - I.- En los casos de desincorporación de Sociedades deberán señalarse los conceptos especiales de consolidación que se suman y/o restan, así como las pérdidas de ejercicios anteriores de la Sociedad que se desincorpora.
 - 2.- Utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.
 - 3.- Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado.
 - 4.- Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra dicha utilidad fiscal.

g) Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:

- 1.- Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el Capital Social de la sociedad escidente.
- 2.- Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el Capital Social de dichas sociedades con motivo de la escisión.
- 3.- Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.
- 4.- Relación que contenga la distribución de los Activos, Pasivos y Capital transmitidos con el motivo de la escisión.

La información a que se refiere los subincisos 3 y 4 de este inciso, únicamente se presentarán en el dictamen siguiente a la fecha de la escisión de las sociedades.

h) Tratándose de sociedades que se fusionen se presentará la siguiente información:

- 1.- Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el Capital Social.
- 2.- Relación al término de cada uno de los tres ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el Capital Social.

IV.- Deberá adherirse a las discos magnéticos flexibles una etiqueta con la siguiente información:

- a) Registro Federal de contribuyentes y firma del contribuyente o de su representante legal.
- b) Ejercicio que se dictamina.
- c) Número de registro y firma del Contador Público que emite el dictamen.
- d) Número de serie del disco.
- e) Número secuencial del disco.

10. CUESTIONARIOS DE AUTOEVALUACION INICIAL

Para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 50, fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que hubieran dado aviso para dictaminar los Estados Financieros podrán no presentar los datos del cuestionario de AUTOEVALUACION inicial a que se refiere dicho precepto, así como presentar dentro de los Estados Financieros básicos, el Estado de Cambio en la Situación Financiera, sin que el sea con base en efectivo, siempre que presenten la demás información en los términos previstos en dicho Artículo.

Regla 94 de Resolución Miscelánea

Para los efectos del Artículo 50, fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por presentar el análisis previsto en el inciso g) de la fracción de referencia, en la relación de contribuciones por pagar a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, a que se refiere el inciso c) de la propia fracción III del citado precepto.

11. PAGOS PROVISIONALES

Regla 95 Resolución Miscelánea

Para efecto del Artículo 50, fracción III, inciso c) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se considerará que el análisis de los pagos provisionales a que se refiere dicho precepto, son los relativos a los Impuestos sobre la Renta y al Activo.

En el formato del diskette para el dictamen ya no hay necesidad de presentar el análisis de los pagos provisionales que menciona la regla 95.

12. COMPONENTE INFLACIONARIO

Regla 96 Resolución Miscelánea

Para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 51, fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes en lugar de presentar la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas dentro de la relación de contribuciones a su cargo o en su carácter de retenedor a que se refiere el subinciso 3 del inciso b) de la fracción de referencia, podrán optar por presentar el resultado de la ganancia y pérdida inflacionaria dentro de la conciliación entre el resultado contable y el fiscal a que se refiere el inciso c) de la propia fracción III del citado Artículo.

13. IMPUESTO AL ACTIVO

Regla 97 Resolución Miscelánea

Para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 51, fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se entenderá que el análisis a que se refiere el subinciso 6 del inciso b) de la fracción de referencia comprenderá la determinación global del Impuesto al Activo, los pagos provisionales enterados y la opción aplicada en la determinación de su cálculo.

Para los efectos del Artículo 51, fracción III, inciso b), subinciso 12 del Reglamento del Código fiscal de la Federación, se entenderá que el Contador Público hará constar dentro de su dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales, derivado de la revisión que en forma selectiva hubiera efectuado, la cual no incluirá la verificación de la clasificación arancelaria. Además, proporcionará la información requerida en los puntos A) y D) del mencionado subinciso 12, a excepción de las fechas de pago.

14. ARTICULO 51-A DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION INFORMACION DEL DICTAMEN SIMPLIFICADO

Los contribuyentes que de conformidad con la fracción II del Artículo 32-A del Código deberán de presentar dictamen fiscal simplificado, el mismo contendrá lo siguiente:

- I.- Dictamen e informe del Contador Público registrado, relativo a la situación fiscal del contribuyente.
- II.- Estado de Ingresos y Egresos.
- III.- Notas al Estado de Ingresos y Egresos.
- IV.- Relación de donativos recibidos en efectivo, y total de los recibidos en efectivo.
- V.- Total de Gastos de Administración.
- VI.- Relación de donantes y donativos que representen el 90% de sus ingresos por este concepto.
- VII.- Relación de contribuciones federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
- VIII.- Relación de bienes inmuebles.
- IX.- Análisis de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

X.- Relación de donatarias a las que se les hayan otorgado donativos, así como de aquellas de las que se hubieren recibido donativos.

Los documentos a que se refiere este Artículo se presentarán en los términos a que se refiere el Artículo 49 de este reglamento.

14.1 Artículo 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Requisitos de la Información del Dictamen simplificado.

La información a que se refiere el artículo 51-A de este reglamento, deberá reunir los siguientes requisitos:

I.- El texto del dictamen fiscal simplificado, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de Contadores Públicos reconocidos por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que este afiliado el Contador Público que lo emite.

En el informe relativo al dictamen fiscal simplificado, el Contador Público registrado deberá verificar:

- a) Que la donataria esté autorizada para recibir deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y que se encuentra incluida en la lista de donatarias dada a conocer por la Secretaría, señalando la fecha de publicación del Diario Oficial de Federación en que fue incluida.
- b) Que los donativos y sus rendimientos se hayan destinado a los fines propios del objeto social de la donataria, en los términos del Artículo 14-A del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.- El informe del Contador Público registrado deberá indicar que el mismo se emite en cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 32-A, facción II, del Código Fiscal de la Federación. Dicho informe debiera contener el número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como su nombre y firma.

III.- El Estado de Ingresos y Egresos, incluyendo las notas a dicho Estado, examinados por el Contador Público, respecto del cual emite su informe, deberá suscribirse por el representante legal de la donataria, debiendo presentarlo en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior y expresarse en miles de pesos.

IV.- La relación de donativos recibidos en efectivo y en especie deberá mostrar el importe total que se haya registrado en la Contabilidad de la donataria, señalando, en su caso, la existencia de donativos onerosos y remunerativos.

V.- La relación de gastos de administración, mostrará el análisis por subcuentas en forma comparativa con el ejercicio anterior expresando las cifras en miles de pesos.

VI.- En la relación de los donativos que representen el 90% de los ingresos por este concepto, el importe total que se hayan registrado en la Contabilidad de la donataria.

VII.- La relación de contribuciones a cargo de la donataria o en su carácter de detenedora, deberá ir suscrita por el representante legal y contener:

a) Descripción de las bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de los conceptos anteriores.

b) Se declarará que la relación incluye todas las contribuciones federales a que este obligada; que las únicas obligaciones solidarias como detenedora de contribuciones federales son las incluídas; que en el ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresada de que no los hubo.

Las contribuciones federales a que se refiere este inciso, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad de la donataria.

VIII.- La relación de bienes inmuebles deberá indicar el tipo de su bien, su ubicación y el uso que se le da y, en su caso, el valor asentado en la Contabilidad, expresado en miles de pesos.

- IX.- El análisis de las contribuciones federales por pagar al cierre del ejercicio se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago y mencionando, en su caso, cuales no fueron cubiertos en la fecha del informe.
- X.- El dictamen fiscal simplificado en cuanto a avisos, sustitución de Contadores Públicos y plazo de presentación, se sujetará a las disposiciones contenidas en los Artículos relativos del Código y este Reglamento, referidos al dictamen de Estados Financieros para efectos legales.

15. ALCANCE DE LAS OPINIONES

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

16. ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SANCIONES PARA EL CONTADOR PUBLICO

Cuando el Contador Público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este Artículo, la autoridad fiscal, previa ausencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el Contador Público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

17. ARTICULO 48 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SUSTITUCION DEL CONTADOR PUBLICO O RENUNCIA A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.

Los contribuyentes a que se refiere el Artículo 46 de este Reglamento podrán sustituir al Contador Público designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus Estados Financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que en ambos casos lo comuniquen a la Autoridad Fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el citado Artículo 46, citándose los motivos que tuvieran.

Cuando el Contador Público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá en cualquier término antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe sustitución del Contador Público, las autoridades fiscales competentes podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Contador Público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el Artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas Autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

18. ARTICULO 52 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Para los efectos de la fracción II del Artículo 52 del Código, las normas de Auditoria se considerarán en la forma siguiente:

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

II.- Las relativas al trabajo profesional, cuando :

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de Auditoria que habrán de emplearse, y
- c) Los elemento probatorios e información presentada en los Estados Financieros del contribuyente en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el Contador Público debe mencionar claramente en que consisten y el efecto cuantificado sobre los Estados Financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

18.1 Abstención de Opinión

Cuando se carezca de elementos comprobatorios, el Contador Público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto.

18.2 El Artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Informe sobre la situación Fiscal del contribuyente.

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del Artículo 52 del Código.

19. REGLAS DE RESOLUCION MISCELANEA DEL DIARIO OFICIAL DEL 31 DE MARZO DE 1995, RELACIONADAS CON EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO

En las reglas de la 91 a la 100 de la Resolución Miscelánea se presentan las que están directamente relacionadas con el dictamen fiscal, algunas son de carácter repetitivo a lo mencionado anteriormente, otras se encuentran con mayor detalle, e inclusive son contradictorias con los instructivos que se citan en el párrafo siguiente:

* Instructivo de integración de características y formato guía para la presentación de disco magnético flexible del dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales emitidos por Contador Público registrado, por el ejercicio de 1994.

* Instructivo de integración, de características y formato guía, para la presentación del disco magnético flexible del dictamen Fiscal simplificado, emitido por Contador Público registrado sobre contribuyentes autorizados, para recibir donativos por el ejercicio de 1994.

* Por lo que respecta a los contribuyentes del Régimen simplificado, utilizarán el instructivo de integración de características y formato guía para la presentación de disco magnético flexible el dictamen fiscal de Estados Financieros para efectos Fiscales emitido por Contador Público registrado, aplicable a los contribuyentes del Régimen Simplificado por el ejercicio de 1994.

20. FORMATOS DE DICTAMENES PARA CONTRIBUYENTES ESPECIALES

En la Regla 92 de la Resolución Miscelánea se establecen instructivos y formatos guía para el diskette del dictamen para efectos fiscales de los siguientes contribuyentes dichos instructivos son los que respectivamente se relacionan en los anexos 11 a 17 de la Resolución Miscelánea:

- * Instituciones de crédito.
- * Casas de Bolsa.
- * Instituciones y Sociedades mutualistas de seguros.
- * Las uniones de crédito.
- * Las instituciones de fianzas.
- * Los almacenes generales de depósito.
- * Las arrendadoras financieras.
- * Las empresas de factoraje financiero.
- * Casas de cambio.

Todos estos contribuyentes deben presentar dictamen fiscal de sus Estados Financieros en el formato específico, siempre y cuando sean contribuyentes obligados a dictaminarse para fines fiscales.

21. TIPOS DE DICTAMEN

Fiscalmente hablando se tienen los tipos de dictamen siguientes:

1.- Dictamen de Estados Financieros:

- a) Obligatorio
- b) Opcional

2.- Dictamen por enajenación de acciones (opcional).

3.- Dictamen de donatarias (simplificado).

22. REVISION DEL INFORME FISCAL POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

El Dictamen fiscal le sirve a la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

La autoridad se enfoca en su revisión, basándose en los lineamientos normativos internos, el contenido de los informes fiscales de los Contadores Públicos, observando el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, y las reglas generales de carácter fiscal que emite la propia Secretaría.

Para revisar el informe fiscal, la autoridad, en su caso, a quien primero debe solicitar información que aclare lo contenido en el informe fiscal, es el Contador Público, posteriormente y si, es necesario, podrá solicitarla al propio contribuyente o a terceros. La base de lo anterior en el Artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

23.- LEY DEL SEGURO SOCIAL

La Ley del Seguro Social establece dos tipos de obligaciones respecto de los patrones que tienen que presentar dictamen en relación con las cuotas obrero-patronales, a saber :

1.- Es el relativo al dictamen propio del Instituto Mexicano del Seguro Social que está establecido en el Artículo 19-A de la Ley del Seguro Social. Se trata de un dictamen especializado, su alcance es de un cubrimiento total y esta enfocado a todo lo relacionado con las cuotas obrero-patronales del Instituto. Por tratarse de un dictamen especial, no se tratará en este material ya que se requiere un tiempo similar al utilizado para el presente.

2.- Los contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros para fines fiscales, de acuerdo con el Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y que tengan más de 300 trabajadores a sus servicio, deben cumplir con los establecido en el párrafo siguiente:

Para el ejercicio de 1994, el H. Consejo Técnico de Instituto Mexicano del Seguro Social dictó su acuerdo 136 del 22 de Febrero de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación, que estipula lo siguiente para los dictámenes del ejercicio 1994:

* Los patrones a que se refiere el primer párrafo del Artículo 19-A de la Ley del Seguro Social presentarán al Instituto la copia con firma autógrafa del informe sobre su situación fiscal con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de cuotas obrero-patronales señaladas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en un plazo no mayor de 15 días hábiles contados a partir de la fecha de su entrega a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La información solicitada se presentará ante la Subdelegación del Instituto en cuya jurisdicción se encuentre el domicilio fiscal del patrón, usando para ello el formato JAD-03 "Carta de presentación del informe y anexos a que se refiere el Artículo 19-A de la Ley del Seguro Social".

Para la información a entregar al Instituto por los dictámenes de 1993, con oficio del 18 de Abril, que se presenta en los apéndices, el instituto dió a conocer una nueva prórroga para el 12 de Mayo de 1995, para poder entregar copia del informe fiscal y anexos relativa al ejercicio de 1993.

II. ESTRUCTURA DEL NUEVO DISQUETE

1. CONTENIDO DE LOS ARCHIVOS

En el nuevo formato del diskette para el dictamen del ejercicio 1994, se tienen 29 archivos. Anteriormente, el archivo sólo contenía cinco. Ahora, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público diseñó el formato para hacer mas eficiente la revisión de los dictámenes de los Contadores Públicos registrados.

En la tabla de los archivos e informes que se presenta en el Apéndice V, aparecen todos los archivos que integran el dictamen; se muestran sus parámetros ideales, sólo se respetan las columnas porque los renglones se pueden incrementar.

2. LINEAMIENTOS GENERALES

Los archivos son parecidos en estructura en algunos de ellos. A continuación se presentan datos y recomendaciones generales comunes para su llenado:

- * Los campos numéricos serán de un ancho máximo de 16 caracteres y los campos alfanuméricos, de 80 caracteres.
- * Se deberá proporcionar el índice del contenido de la información anotando el concepto y el nombre del archivo donde esté ubicada la información por sus coordenadas de localización.

Para el llenado del dictamen se deberá seguir las siguientes recomendaciones:

- Los importes, no podrán contener signos especiales (signo de pesos, comas puntos, corchetes o paréntesis), únicamente deberá constar de los dígitos del 0 al 9.
- A las cantidades negativas deberá agregarse un signo negativo.
- Los campos numéricos que contengan información serán justificados a la derecha.
- Todas las cifras numéricas indicativas de importes deberán estar en nuevos pesos. Y tratándose de dictámenes de consolidación para efectos fiscales, las cifras numéricas indicativas de importes, también deberán estar en nuevos pesos.
- Los textos se presentarán en mayúsculas, y no podrán contener signos especiales (comas, corchetes, paréntesis, etc.)
- La información de los desarrollos de la hoja de cálculo estará referenciada a coordenadas: coordenada inferior izquierda (donde se inicia) y coordenada inferior derecha (donde concluye), estarán descritos en la relación de archivos.
- La información puede ser presentada bajo ningún concepto en forma protegida, oculta, incryptada o en formato empaquetado. Asimismo, por ningún motivo podrá presentarse en procesador de palabras o bien utilizando macros en el dictamen.

- La copia original que presentará la información del dictamen fiscal en disco 3 1/2" o en 5 1/4", deberá de realizarse únicamente por medio del comando " copy " del sistema operativo y no por " backup " (respaldo empaquetado) o cualquier otro comando de respaldo.
- Los archivos que se presentarán con información del dictamen deberán ubicarse en el directorio principal del disco, sin incluir subdirectorios.

NOTA: Para efectos de describir los textos de las notas a los Estados Financieros y la declaratoria de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, estas podrán manejarse con caracteres especiales (comas, puntos, paréntesis, corchetes, etc.) con la finalidad de realizar las acotaciones de los Estados Financieros, relacionados y conciliaciones que estarán relacionadas con las notas a los mismos. Se anotarán la referencia inmediatamente después del nombre de la cuenta o subcuenta que se va a referencial.

I.- Descripción del sistema operativo a utilizar

El sistema operativo deberá ser MS-DOS versión 3.0 o posterior.

II.- Presentación de la Información

* Los dictámenes deberán presentarse invariablemente en hoja electrónica de cálculo y en sistema operativo MS-DOS.

* A fin de identificar la información señalada en el Artículo 50, fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como de los Estados Financieros básicos, que se incluyen en el dictamen fiscal, se deberá señalar en la parte superior de la columna del concepto, el nombre del contribuyente, nombre o título de la información de que se trate, período de ejercicio, indicando que es comparativo y anotará los ejercicios comparados.

Por otra parte, alcance de esta después de la leyenda de que "las notas adjuntas son parte integrante de este Estado Financiero", debe ir el nombre del Contador Público que dictaminó, así como su número de registro. También se anotará inmediatamente después el nombre del representante legal.

En los formatos se pueden adicionar renglones conforme a las notas técnicas, pero no se puede adicionar columnas.

* Debido a la limitación para agregar nuevas columnas a los formatos, en el Estado de variaciones en el Capital contable se ha incluido una columna para " otras cuentas de Capital " , la cual podrá utilizarse en el caso de que en el Capital contable sea necesario agregar renglones, tales como " primas en ventas de acciones " .

NOTA: Quien anote cantidades en la columna de " otras cuentas de Capital " , deberá anotar al calce de este estado, el análisis de los movimientos por este concepto.

- » Para efecto de homogeneizar la información relativa a la identificación de las entidades federativas donde se ubica el domicilio fiscal del contribuyente, se deberá anotar la clave establecida para cada una de ellas. Para homogeneizar la información relativa a la identificación de las actividades para efectos fiscales del contribuyente, se deberá notar el número establecido en los apéndices , lo anterior cuando sea solicitada esta información en el archivo correspondiente, referente a los datos de información y cuantitativos del dictamen.

El dictamen en su totalidad deberá ser grabado en uno de los formatos autorizados para este fin (Lotus y Excel).

La presentación del (los) disco (s) se hará en original y dos copias, las cuales deberán ser copia fiel del original. En caso contrario, no serán aceptados y en caso de detectar cualquier tipo de virus o que falta información en los discos, estos no serán recibidos y se considerará como no entregado el dictamen; la autoridad procederá a sellar el rechazo las cartas de presentación correspondientes a los diskette con irregularidades en cualquiera de las dos situaciones descritas y conservará una copia de las mismas.

El disco a entregar a la autoridad deberá contener única y exclusivamente la información relativa a los Estados Financieros básicos, sus notas y demás información solicitada, según se establece en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Cabe señalar que los espacios que no se ocupen deberá estar libres de caracteres.

2.1 Etiquetas

Los diskette del dictamen deben etiquetarse, observando las siguientes indicaciones:

- * Etiquetado externo del diskette: La etiqueta deberá contener invariablemente los datos siguientes:
 - Los datos y firmas deberán anotarse antes del etiquetado en el disco, ya que de lo contrario existe la posibilidad de daño de la información.
 - Para efectos del etiquetado externo del diskette se podrá omitir los títulos utilizados para esta identificación.
 - El número de serie que se refiere al que asigna el fabricante al disco, el cual se encuentra en el anverso del mismo (parte externa del disco).
 - El número secuencial tendrá dos dígitos separados por una diagonal, el primero de ellos iniciará el número 1 (uno) y terminará con el número de discos que entreguen. El segundo dígito será el número total de discos que se manejen.

2.2 Aprovechamiento de la información en nuevos diskette para 1994, del trabajo ya avanzado, habiendo usado diskette con formato 1993.

Si parte del trabajo del dictamen del ejercicio 1994 ya se tenía grabado en los diskette con formato 1993, o si se desea aprovechar los datos del ejercicio de 1994, teniendo cuidado en revisar que todos los índices de las cuentas del dictamen coincidan, porque no todos son iguales.

Si se tiene la versión 1 o 2 del Lotus 1-2-3, se puede usar el comando FILE COMBINE para llevar los datos del ejercicio de 1993 al dictamen de 1994 en aquellas cédulas cuyos datos son comparativos.

2.3 Paquetes y archivos usados

Si el llenado del dictamen se ha hecho utilizando paquetes diferentes a Lotus 1-2-3 y a Excel, una vez que se termine el trabajo, al salvar los archivos del dictamen, debe darse la extensión WK1 o XLS, según se desee utilizar el formato Lotus 1-2-3 o el formato de Excel.

2.4 Virus y respaldo de información

Al evaluar el control interno de la empresa auditada y en especial de las practicas y procedimientos empleados en el área de computo e informática, el auditor debe evaluar cuales son las medidas de seguridad para la protección de la información, sistemas y programas de computo de la empresa. Esta revisión le dará confianza en los datos a revisar y la eficiencia de los sistemas.

El Contador Público deberá poner especial cuidado a los diskette donde presenta el dictamen, de tal suerte que no vayan a contaminarse, pues se tiene el riesgo de perder la información en ellos contenida, además de que por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se rechazará el dictamen si los diskette están contaminados.

Como medida de protección, el contribuyente y el Contador Público deben contar con vacunas que tengan la última versión para detectar los virus más recientes y, en caso de estar infectados, poder limpiar los discos con facilidad.

III. LOS ESTADOS FINANCIEROS

LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS Y SUS NOTAS

En el dictamen se presentará el Estado de Posición Financiera, el Estado de Resultados, el Estado de Variaciones en el Capital Contable y el Estado de Cambios en la Situación Financiera, así como las notas a los Estados Financieros.

RELACIONES ANALITICAS

El detalle de las cuentas de gastos se presenta analizado por los tipos de cuenta:

- * Gastos de Fabricación.
- * Gastos de Venta.
- * Gastos de Administración.
- * Gastos Generales.
- * Otros Gastos y Productos
- * Costo Integral del Financiamiento

El agrupamiento de las subcuentas debe respetarse para obtener la información tal como la piden las autoridades fiscales en el dictamen fiscal.

IV. IMPUESTOS DEL CONTRIBUYENTE

(ARCHIVO DE TRABAJO)

En esta parte se analizan las cédulas que tienen que ver con los diferentes impuestos federales en los que la empresa es contribuyente.

V. IMPUESTOS RETENIDOS POR EL CONTRIBUYENTE

(ARCHIVO DE TRABAJO)

Se analizan las contribuciones en las que la empresa tiene la obligación de retener. El énfasis principal en las contribuciones y cuotas relacionadas con sueldos y remuneraciones. Se integra la base para el cálculo de cada una de las contribuciones y también se concilian las bases para amarrar las diferentes cifras.

Para el ejercicio de 1993, aun sin estar vigente, todavía se presento el análisis y la conciliación de la base del impuesto del 1% federal sobre sueldos y salarios. Este impuesto ya fue derogado, pero sirve de base para todas las bases, ya que en él se acumulan o consideran todas las percepciones por sueldos y salarios. De ahí debe partirse para conciliar con todas las bases de los impuestos de sueldos y salarios. Por ello se recomienda que se haga su cálculo, misma que sirve de base para todas las conciliaciones.

Obviamente, la cédula del impuesto del 1% federal sobre sueldos y salarios NO deben presentarse en el dictamen fiscal.

El importe de la mano de obra es importante que se considere en los conceptos que integran el total que ha de servir de base para el total de sueldos y salarios para la base de los impuestos de los sueldos. Es importante recordar que la mano de obra se suma, pero también se resta para que el total concilie con el total de la Cuenta de Gastos de Fabricación.

Además se presentarán los análisis de las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social, Infonavit y del Sistema de Ahorro para el Retiro.

Por las retenciones que no son de sueldos y salarios, se incluyen las de honorarios, arrendamiento e intereses. Es conveniente que los Contadores de la empresa tomen las medidas para adecuar sus catálogos de cuentas y puedan obtenerse de manera fácil información de pagos por conceptos objeto de estos.

VI. REGIMEN DE CONSOLIDACION

El nuevo diskette para dictamen fiscal de 1994 es más amplio en alcance que el anterior. Ahora se tiene:

- * Informe 36. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente y por pagar el cierre del ejercicio y en su carácter de sociedad controladora, su correspondiente declaratoria, en el informe 36.1.
- * Informe 37. Integración del Impuesto al Activo Consolidado.
- * Informe 38. Integración del Impuesto anual al Activo Consolidado, si se ejerce la opción del Artículo 6o.-A.
- * Informe 39. Empresas que consolidan físicamente. Resumen de consolidación.
- * Informe 40. Empresas que consolidan Fiscalmente. Información sobre consolidación.
- * Informe 41. Empresas que consolidan Fiscalmente. Conceptos especiales de consolidación que se suman y se restan.
- * Informe 42. Cuenta de Utilidad Fiscal Consolidada neta (CUFIN) consolidada.

Se ha introducido en el formato del dictamen en diskette que se grabe el número de grupo que le corresponde a la consolidadora, según se lo asigne la autoridad fiscal al darles la autorización para consolidar Fiscalmente. De esta manera, le será más fácil analizar la información de las diferentes empresas de un grupo.

VII. PRESENTACION DEL DISQUETE

1.- AMARRE FINAL

La elaboración del dictamen fiscal se basa en las cifras del dictamen financiero. No se aconseja llenar el diskette fiscal, si no se ha acabado de llenar totalmente el dictamen financiero.

Una vez terminado de llenar el diskette totalmente, debe hacerse el amarre final de las cifras, para que se vea la congruencia existente entre las cifras que deban ser iguales en los términos diferentes estados o anexos de informe. Esto puede hacerse de manera anual, comparando los importes visualmente, verificando su igualdad. La otra manera de hacerlo, es con la computadora.

Para el amarre o cruce electrónico, debe correrse el programa cruces, que aparece en diskette de cruces que actualmente se encuentra disponible, que los Contadores Públicos Carlos Lara Castillero y Rubén Castillero Soto; han desarrollado. El programa de manera automática, hará la comparación de las cifras y emitirá un listado de la comparación.

Si hay incongruencias en los datos, deben investigarse, hacerse las correcciones en el archivo correspondiente y volverse a correr el programa de cruces, hasta obtener un listado con cruces correctos.

El informe de las incongruencias una vez revisado y aprobado por el auditor, su supervisor y el gerente, debe firmarse para la constancia respectiva.

2. FORMAS

Se elabora el dictamen correspondiente, el informe fiscal y el formato 40 Carta de Presentación del Dictamen Fiscal, que se elabora en original y cinco copias, mismo que debe firmarse, por separado, en todos sus ejemplares, por el contribuyente o su representante legal, así como por el Contador Público que emite el dictamen.

Las etiquetas de los diskette, una vez llenas, también deben firmarse por el contribuyente o su representante legal y por el Contador Público registrado. No debe adherirse al diskette antes de firmarse, porque se corre el riesgo de dañarlo.

3. EL INFORME DE LA SITUACION FISCAL

Tal como lo pide el Artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debe entregarse el informe de la situación fiscal, con el contenido que se señala en el propio Artículo citado.

La versión final de los diskette a entregar a Hacienda deben hacerse con el comando DISKCOPY y así tener la seguridad plena de que todos los diskette son iguales, que contienen el mismo número de serie que los identifica en su parte exterior. También es conveniente verificar los discos con el comando CHKDSK del sistema operativo, comprobando que los archivos estén completos y en orden secuencial ascendente, es decir del 1 al 29. No es ocioso mencionar que los diskette deben verificarse con un programa antivirus para comprobar que estén limpios o, en su caso, desinfectarlos de virus, para no ser objeto de rechazo en la Administración de Auditoría Fiscal respectiva.

CONCLUSIONES

A la culminación de esta memoria se da un preámbulo general de los aspectos mas importantes para la revisión de las empresas de diversas dimensiones siendo valiosísimas para quien tenga la necesidad de tener información confiable y veraz para la toma de decisiones.

Si olvidar que el Contador Público y su profesión, como parte de una sociedad y como elemento dinámico de las organizaciones que generan la economía y con ella las finanzas, la comercialización, enfrenta el reto de los cambios en su actitud, preparación y cultura, para no permanecer al margen, sino avanzar tan rápido, eficaz y eficientemente como la dinámica mundial lo requiera.

Ya que por Contador Público debemos reconocer a aquel individuo que busca ante todo la verdad, ejercita como cuestionamiento constante de todo conocimiento; que investiga para saber, ejerce sus conocimientos para actuar y actúa para servir a los demás.

La Contaduría Publica, profesión que amamos y reconocemos, tiene un importantísimo rol que jugar en todas las actividades, entonces debemos enfrentarlo con entusiasmo, dedicación y liderazgo.

BIBLIOGRAFIA

- * ELEMENTOS DE AUDITORIA
MENDIVIL ESCALANTE
ED. ECASA
- * NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
- * CODIGO DE ETICA PROFESIONAL
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
- * AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS
JOHN J. WILLINGHAM
ED. MC GRAW HILL
- * PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL
EDICION No. 137
ED. SICCO