

México, D. F. a 24 de mayo de 2009

C.P.C. Eduardo Ojeda López Aguado
Presidente del
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Tabachines, No.44
Col. Bosques de Las Lomas
México, D.F.

Estimado Eduardo:

En atención a tu solicitud respecto a los cuestionarios requeridos en los Anexos 16 y 16A, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero y 2 de marzo de 2009, respectivamente, a continuación proporcionamos la opinión de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), sobre si los mismos se apegan a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (Normas de Auditoría), emitidas por esta Comisión. Asimismo, en el Anexo 1 adjunto se incluye algunos comentarios generales sobre la información requerida en dicho cuestionario, lo cual no pretende ser un análisis exhaustivo de cada pregunta contenida en los mismos.

I Antecedentes -

Mediante la cuarta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, publicada el 20 de febrero de 2009 a través del Diario Oficial de la Federación, se publicaron como parte del Informe sobre la Situación Fiscal del Contribuyente los "cuestionarios de diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia" (cuestionarios) requeridos al Contador Público Registrado.

La CONPA efectuó un análisis de dichos cuestionarios, con el propósito de evaluar si de conformidad con las Normas de Auditoría, es posible que el Contador Público Registrado emita una opinión profesional de los mismos, como parte de la opinión que rinde sobre la situación fiscal del contribuyente. Para efectos de lo anterior a continuación se presentan las disposiciones analizadas y las conclusiones alcanzadas.

II Análisis del marco de actuación profesional del contador público -

Boletín 1010 - Normas de Auditoría

El párrafo 8 -“...las normas de auditoría 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.”

Párrafo 18 - “El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.”

Párrafo 19 - “Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información. . .”

Boletín 1020 - Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros

Párrafo 6 – La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad (Normas de Información Financiera) , aplicados sobre bases consistentes.

Párrafo 9 - “Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.”

Párrafo 10 - “Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá *cubrir todos los aspectos de importancia* de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable *mediante la aplicación de procedimientos de auditoría* , de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, *de acuerdo a su importancia* y conforme a principios de contabilidad (Normas de Información Financiera - NIF) aplicados sobre bases consistentes.”

Párrafo 11 - “Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.”

Párrafo 12 - “El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como *la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión* , lo debe *determinar el auditor de acuerdo con su criterio* , basándose en los siguientes aspectos:

- a. Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- b. La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c. El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.”

Párrafo 13 - “Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, *el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor* , tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.”

Boletín 3130 - Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos

Párrafo 1 - “Al planear y ejecutar la auditoría y al informar sobre los resultados obtenidos, el auditor debe tener presente que el incumplimiento por la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros y a su dictamen. **Sin embargo, no puede esperarse que en una auditoría se detecten todos los incumplimientos.** El detectar los incumplimientos, sin considerar la importancia relativa, requiere que se tomen en consideración posibles implicaciones relacionadas con la integridad de la administración y empleados de la entidad y su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.”

Párrafo 4 - “En su auditoría el auditor debe tener presente las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo e importante en los estados financieros. Por ejemplo, las leyes fiscales afectan las acumulaciones y los importes que se reconocen como gastos en el periodo contable; otras leyes y reglamentos aplicables pueden afectar el importe que debe registrarse contablemente como ingreso del periodo con relación a un contrato de obra celebrado con el gobierno. Sin embargo, el auditor considera a tales leyes y reglamentos desde la perspectiva de su propia relación con los objetivos de auditoría derivada de las aseveraciones de los estados financieros más que de la perspectiva de legalidad per se. La responsabilidad del auditor para detectar e informar sobre aseveraciones equívocas o engañosas resultantes de incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos que tienen un efecto directo o indirecto importante en la determinación de las cifras de los estados financieros es la misma que la que para errores e irregularidades establece el Boletín 3070.”

Párrafo 10 - “El auditor no es y no puede ser considerado responsable de prevenir incumplimientos.”

Párrafo 19 - “Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto significativo sobre los estados financieros y éste no ha sido apropiadamente reflejado en ellos, debe expresar una opinión con salvedades o una opinión negativa, de conformidad con el Boletín 4010 Dictamen del Auditor.”

III Dictamen del auditor -

Boletín 4010 - Dictamen del Auditor

Párrafo 1 - “El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores.”

Párrafo 20 - “Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica en los párrafos 22 a 24.”

Boletín 4060 - Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados

Este Boletín 4060 regula el formato de informe sobre la situación fiscal del contribuyente.

Párrafo 3 - “En ocasiones, la administración de la compañía presenta, conjuntamente con los estados financieros básicos y sus notas, información adicional que contiene detalle de las partidas que integran estos estados, información consolidada, información de carácter fiscal, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera, así como otras informaciones que no necesariamente son de carácter contable. Para efectos del presente boletín, dicha información recibe el nombre genérico de "información adicional".”

Párrafo 6 - “El objetivo de este boletín es el de normar la forma y contenido de la opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.”

Párrafo 10 - “Los siguientes pronunciamientos deben aplicarse en los casos en que se requiera emitir una opinión sobre información adicional que acompaña a los estados financieros básicos:”

Párrafos 11 a 14 -

1. “La opinión debe señalar que el examen tuvo como objetivo el de emitir un dictamen sobre los estados financieros básicos.
2. Debe identificarse la información adicional a la que se refiere la opinión del auditor (esto puede ser a través de números de páginas, títulos descriptivos de los anexos, etcétera).
3. Debe aclararse que la información adicional se presenta para propósitos de análisis y que, por lo tanto, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de la entidad.
4. La opinión del auditor debe ser en el sentido de si dicha información adicional se encuentra razonablemente presentada, en todos los aspectos importantes, en relación con los estados financieros básicos que se acompañan, o se requiere emitir una abstención de opinión sobre dicha información adicional por no haberse aplicado los procedimientos de auditoría necesarios durante el examen de los estados financieros básicos. Asimismo, el auditor puede expresar una opinión sobre una parte de la información adicional y abstenerse de opinar sobre la restante.”

Código de Ética profesional.

Postulado VI. – “El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Con la autorización de los interesados, el Contador Público proporcionará a las autoridades competentes la información y documentación que éstas le soliciten.”

IV Conclusiones –

Con base en el análisis de las referencias a las Normas de Auditoría expuestas anteriormente, y el Código de Ética Profesional se llega a las siguientes conclusiones:

- El marco de actuación del contador público en su desempeño como auditor externo independiente son las Normas de Auditoría.
- El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, el cual dada su importancia para los usuarios del mismo, ha sido normado en los Boletines 4010 y 4060 de las Normas de Auditoría, con el objeto de evitar confusiones en los usuarios.
- El informe sobre la situación fiscal del contribuyente se encuentra regulado por el Boletín 4060.
- Los modelos de opinión que el auditor externo está en posibilidad de emitir, se encuentran detallados en los párrafos 19 a 43 del Boletín 4060 (formato bajo el cual actualmente se presenta el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, requerido por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación).
- El informe sobre la situación fiscal del contribuyente corresponde a la información adicional contenida en los anexos, que fue preparada por el contribuyente y revisada por el auditor externo. Por otra parte, los cuestionarios mencionados en el Anexo 16 se refieren primordialmente al trabajo realizado por el auditor y no a la información preparada por el contribuyente, consecuentemente no pueden formar parte del informe antes citado.

Por lo anteriormente expuesto, las Normas de Auditoría requieren que el auditor externo emita su opinión conforme a los modelos de opinión aprobados, y no contempla contestar los cuestionarios mencionados, ya que como lo indican las propias

Normas de Auditoría, podría originar confusiones en la interpretación de la opinión del Contador Público e inducir a los usuarios a la toma de decisiones inadecuadas.

* * * * *

Quedamos como siempre a tus órdenes para efectuar los comentarios adicionales que se pudieran requerir en relación con esta comunicación.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez
Vicepresidente de Legislación

C.P.C. José Luis Franco Murayama
Presidente de la Comisión de Normas y
Procedimientos de Auditoría

*El original se encuentra firmado en los archivos del IMCP

COMENTARIOS GENERALES A LOS CUESTIONARIOS

Se incluyen algunos comentarios generales sobre la información requerida en los cuestionarios, los cuales no pretenden ser un análisis exhaustivo de cada pregunta contenida en los mismos.

Procedimientos de auditoría aplicados para la revisión de los estados financieros y alcances de las pruebas sustantivas: (Preguntas DF0003 a DF0020 y DF0029 a DF0070)

Mediante este grupo de preguntas, se requiere al auditor externo que incluya como parte de su informe, los procedimientos aplicados y los alcances cubiertos mediante la realización de las pruebas sustantivas.

El atender estos cuestionamientos en forma específica (por cuenta), originaría llegar a conclusiones equivocadas sobre el alcance de los procedimientos aplicados y su efectividad, ya que la evaluación realizada por el auditor sobre la información financiera, se efectúa considerando los estados financieros en su conjunto, basándose en los resultados obtenidos de: a) estudio y evaluación del control interno, b) importancia relativa de los saldos o partidas a examinar y c) el riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen (***Párrafo 12 Boletín 1020***).

Por otra parte, el Boletín 3030 - Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría, emitido por la propia CONPA indica que el riesgo de detección lo establece el auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas, las cuales pueden ser aplicadas en forma selectiva a los elementos que integran los saldos o transacciones, o bien pueden consistir en procedimientos de revisión analítica.

Generalidades Fiscales (Preguntas DF0150 a DF0163).

En este grupo de preguntas se requiere al auditor externo que incluya como parte de su trabajo e informe, el hecho de que la entidad ha notificado a la autoridad fiscal competente sus obligaciones fiscales, tales como su Registro Federal de Contribuyentes, avisos de cambio de domicilio de sucursales, oficinas, bodegas, etc.

Al respecto consideramos improcedente lo anterior por lo siguiente:

- a. Como lo indica el párrafo 6 del Boletín 1020 - Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros: “La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de una empresa, de acuerdo con las normas de información financiera, aplicadas sobre bases consistentes.”

En consecuencia el aplicar procedimientos para cumplir con lo requerido en este grupo de preguntas, no aporta soporte alguno al auditor externo para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

- b. El trabajo necesario para estar en posibilidad de contestar dichos cuestionamientos, está fuera del alcance del trabajo para el cual el auditor fue contratado.

Cumplimiento de contribuciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Depósitos en efectivo (IDE) (Preguntas DF0430 a DF1005).

Nuestros comentarios se dividen en dos partes, como sigue:

- Existe una gran cantidad de preguntas a las cuales sólo se permite contestar “SI” o “NO”; sin embargo, para estar en posibilidad de ser contestadas, el auditor requeriría de ampliar la información o la no aplicabilidad de la misma. Por ejemplo, las pregunta DF 0490 - Requisitos de los donativos, puede ser no aplicable si la entidad no llevó a cabo este tipo de deducciones, sin embargo solo se permite contestar si ó no.
- Existen algunas preguntas en las cuales el auditor al llevar a cabo su auditoría, conforme Normas de Auditoría, pudieran no haber formado parte de sus pruebas selectivas, conforme lo indicado en los párrafos 10 a 12 del Boletín 1020 - Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros, como sigue:

Párrafo 10 - “Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que

se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme las normas de información financiera aplicadas sobre bases consistentes.”

Párrafo 11 - “Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión a base de pruebas selectivas.”

Párrafo 12 - “El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio. . .”

Por lo anterior, no en todos los casos, el auditor está en posibilidad de contestar los cuestionamientos solicitados, debido a que dichos conceptos no quedan incluidos en las pruebas de auditoría, sin que esto signifique que no se hayan aplicado las Normas de Auditoría.

Cuestionario en materia de Precios de transferencia (Preguntas CPR 001 a CPR 093)

La mayor parte de la información detallada en estas preguntas corresponde a información que forma parte de los registros y archivos de los contribuyentes y no necesariamente la totalidad de la misma corresponde a los resultados de las pruebas de auditoría (aunque como ya se indicó anteriormente, conforme a las Normas de Auditoría no se requiere el informar los procedimientos aplicados en el informe del auditor, por que provocarían confusión en los usuarios).

Asimismo, los comentarios anteriormente vertidos a los cuestionarios son aplicables en lo conducente a esta sección.

Comentarios generales a los cuestionarios

Finalmente es necesario mencionar que las desviaciones detectadas por el auditor en materia de impuestos federales y contribuciones de seguridad social, deben formar parte del informe conforme a lo indicado en los Boletines 4010 “Dictamen del auditor” y 4060 “Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados”, y no como respuesta a un cuestionario por separado. Los párrafos de los Boletines mencionados que soportan lo anterior se transcriben en la página siguiente.

Boletín 4010, Párrafo 25 - “En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.”

Boletín 4010, Párrafo 26 - “Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.”

Boletín 4060, Párrafo 17 - “Si al llevar a cabo su examen el auditor concluye que la citada información adicional está incorrectamente presentada en relación con la información básica, deberá discutir el asunto con la administración de la compañía y proponer se corrija la misma. Si la administración no acepta llevar a cabo dicha corrección, el auditor deberá mencionar esto en su opinión.”

Las desviaciones y/o errores encontradas por el auditor en el curso de su trabajo deben de ser incluidas en su dictamen ó informe, por lo que no es procedente conforme a las Normas de Auditoría, incluirlas en un documento por separado.

Adicionalmente, no es procedente considerar a los cuestionarios como parte de los informes del auditor en virtud de que:

- a. Describir los procedimientos de revisión y alcances aplicados no aportan elementos para comprender la opinión del auditor en virtud de que cada entidad auditada tiene sus particularidades y ambos, tanto los procedimientos de revisión aplicados como sus alcances, dependen de la importancia de dichas particularidades y del juicio profesional de cada auditor. Al contestar esos cuestionarios se estarían generalizando a todas las entidades auditadas, en un contexto que no aporta elementos para interpretar adecuadamente la opinión, ni tampoco permiten precisar las particularidades de cada entidad; consecuentemente, el auditor no estaría cumpliendo cabalmente con las Normas de Auditoría.
- b. Los alcances de revisión no reflejan necesariamente, la calidad del resultado de la auditoría, ni un mayor o menor involucramiento por parte del auditor; por el contrario, podría generar que los lectores de esta información, interpreten que los alcances mayores (cantidad) en la aplicación de procedimientos sustantivos representan mayor seguridad en el resultado de la auditoría, en comparación con

los resultados basados en alcances menores (p.e. pruebas de control, analíticos sustantivos, muestreo estadístico, etc.), lo cual sería un error, cuando de hecho, las auditorías basadas en Normas de Auditoría no están diseñadas para soportar el resultado del trabajo del auditor basado únicamente en pruebas sustantivas de revisión documental, de conformidad con el párrafo 11 del Boletín 1020 (la auditoría se efectúa a base de pruebas selectivas).

- c. Informar sobre los procedimientos y alcances obtenidos por el auditor en el examen de los estados financieros puede crear confusión respecto de la opinión expresada (Boletín 4010), por ejemplo cuando en alguna de las preguntas se conteste que no se ejecutó algún procedimiento, sin explicar las razones de ello y que en la opinión no se haga referencia a la conclusión respecto a la falta de aplicación de éste, se crearía confusión a este respecto.
- d. Existen preguntas que no forman parte del trabajo del auditor, ya que no proporcionan soporte alguno al emitirse la opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros (Boletín 1020).
- e. Existen preguntas en las cuales:
 - i. Se requieren comentarios adicionales y los cuestionarios no lo permiten al efectuarse preguntas cerradas.
 - ii. El procedimiento requerido no fue necesariamente aplicado por el auditor, ya que éste efectúa su trabajo a base de pruebas selectivas y conforme a su juicio profesional, sin que esto signifique necesariamente una violación a las Normas de Auditoría (Boletín 1020).
 - iii. La pregunta por atender pudiera ser no aplicable, ya que el contribuyente no llevó a cabo la transacción referida y la pregunta es cerrada a una respuesta afirmativa ó negativa.
 - iv. Se requiere información que corresponde a los archivos y/o registros del contribuyente y que no necesariamente forma parte de los papeles de trabajo del auditor, y
 - v. Las excepciones encontradas en el trabajo del auditor, deberán ser reportadas dentro del cuerpo de su informe (Boletines 4010 y 4060).

* * * * *

México, D. F., mayo 24, 2009.