

Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en el trabajo de dictamen fiscal



**Instituto Mexicano de
Contadores Públicos**



Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en el trabajo de dictamen fiscal

El presente documento es un recordatorio de los asuntos que debe considerar el auditor independiente al practicar una auditoría de estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), pues también **se le requiere que lleve a cabo el dictamen fiscal que establece el Código Fiscal de la Federación (CFF).**

Normatividad - NIA

La NIA 315 (Revisada 2019) establece como objetivo del auditor el **identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones**, con la finalidad de proporcionar un fundamento para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

A continuación, mencionamos algunos conceptos clave de las NIA:

- NIA 200 - Al realizar una auditoría de estados financieros, uno de los objetivos del auditor es **obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable**. Los riesgos de incorrección material pueden existir en dos niveles: a nivel general de los **estados financieros**; y en las afirmaciones para las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar. Esta NIA requiere que el auditor ejerza su **juicio profesional al planificar y realizar una auditoría, y que planifique y realice una auditoría con escepticismo profesional**, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.
- NIA 315 - Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: **el riesgo inherente y el riesgo de control**.
- El **riesgo de incorrección material se valora en las afirmaciones para poder determinar la naturaleza, momento oportuno y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada**. Se requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Como se explica en la NIA 200, el riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros.

- La NIA 330 requiere que el auditor **diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros**. La NIA 330 explica que la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y las respuestas globales del auditor es afectada por el conocimiento del auditor sobre el entorno de control. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén fundamentados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos.
- La NIA 800 regula la opinión sobre los estados financieros de fines específicos; por lo tanto, es aplicable para la auditoría de los estados financieros preparados por el contribuyente de conformidad con los artículos 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF); 58, fracciones I, IV, y V del Reglamento del CFF; las reglas 2.10.6., 2.10.14., 2.10.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 (RMF) y con los instructivos de integración y de características y los formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales contenidos en el Anexo 16 (16-A) de la RMF y que se presentan como parte del SIPRED.
- La NIA 800 debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, la cual requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. La NIA 800 reconoce que la aplicación de algunos de los requerimientos de las NIA en una auditoría de estados financieros con fines específicos puede requerir una consideración especial por parte del auditor.

Código Fiscal de la Federación – Dictamen fiscal

El Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que los dictámenes fiscales relativos al cumplimiento de la situación fiscal de los contribuyentes deben ser realizados por Contadores Públicos inscritos en el registro de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El mismo CFF, en su artículo 52, establece que el dictamen fiscal debe formularse de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del CFF, las reglas particulares que para tal efecto emita el SAT y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de los mismos, y el Contador Público debe emitir, 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 señale el Reglamento del CFF.

Adicionalmente, en dicho informe, el Contador Público debe señalar si el contribuyente incorporó en los anexos del dictamen fiscal la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF.



Asimismo, como se establece en el artículo 52 del CFF, cuando derivado de la elaboración del dictamen, el Contador Público inscrito tenga conocimiento de que el contribuyente ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, deberá informarlo a la autoridad fiscal, de acuerdo con las reglas de carácter general que para tales efectos emita el SAT.

Comentarios

De la lectura de los párrafos normativos de las NIA arriba citados, se desprende que el auditor independiente debe valorar los riesgos para obtener evidencia adecuada para la identificación y valoración de riesgos de error material, de manera que los podemos resumir como sigue:

- Mediante un proceso repetitivo y dinámico el auditor independiente debe tener un entendimiento de la entidad y su entorno y del marco contable y fiscal de reporte aplicable. Esto se obtiene desde que se llevan a cabo los procedimientos iniciales de contratación del encargo, durante el desarrollo del encargo y hasta la conclusión del encargo.
- Identificar las clases de transacciones, cuentas y revelaciones significativas, así como las aseveraciones relevantes.
- Valorar riesgos inherentes (Riesgo de error material – Magnitud y probabilidad).
- Determinar riesgos significativos.
- Responder a los riesgos determinados mediante la aplicación de procedimientos de auditoría.

Siendo del conocimiento del auditor independiente que, como complemento a su auditoría de estados financieros, es requerido a llevar a cabo el dictamen fiscal requerido por el CFF, debería considerar desde su contratación el riesgo inherente que conlleva la obtención de evidencia sobre el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y la emisión del informe sobre la situación fiscal que le es requerido presentar al SAT. Debería tomar en cuenta, entre otras cosas, los requerimientos de dicho dictamen y sus anexos, el cumplimiento de las disposiciones fiscales y las sanciones a que se haría acreedor si el SAT detecta fallas en su trabajo.

Por otro lado, debería tener un entendimiento del cumplimiento fiscal de la entidad, considerando entre otras situaciones las siguientes: apego total a las legislaciones fiscales, aplicación de ciertos criterios fiscales que pudieran ser cuestionados por las autoridades, apoyo de especialistas o expertos para la revisión del cumplimiento fiscal, recurrencia en la falta oportuna del pago de impuestos federales retenidos, errores frecuentes en pagos provisionales de impuestos, cálculos de impuestos poco claros y no conciliados con los registros contables.

Con el entendimiento del entorno fiscal de la entidad, el auditor independiente ejerce su juicio profesional al planear y realizar los procedimientos relativos al cumplimiento fiscal, aplicando el escepticismo profesional en todo momento. Para lo cual, determinará los riesgos de error material, así como la valoración y su consecuencia en el informe sobre la situación fiscal de la entidad, para lo cual diseñará e implementará respuestas de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

Es importante resaltar que, debido a que el dictamen fiscal representa un trabajo con un fin específico, el auditor deberá identificar los riesgos asociados con este trabajo y diseñar las pruebas que mitiguen dichos riesgos, con objeto de cumplir con los lineamientos establecidos en las diversas leyes fiscales aplicables.

En este ejercicio, es probable que el auditor independiente concluya que la naturaleza, momento oportuno y extensión de los procedimientos de auditoría difieren de aquellos que hubiera requerido para la auditoría de los estados financieros preparados sobre un marco de información financiera de uso general. Algunos ejemplos de esto podrían ser:

- Incrementar los tipos de transacciones y saldos de cuentas en el alcance de la auditoría, para incluir todas las contribuciones federales a que está obligada la entidad, tanto en su calidad de contribuyente como de retenedor.
- Si un riesgo identificado es que los pagos provisionales del impuesto sobre la renta se llevan a cabo con datos erróneos que sugieren pagos por menos impuestos, quizá el auditor debería incrementar la extensión de sus pruebas sobre los pagos provisionales, para tener una seguridad razonable y mitigar su riesgo.
- Si existe riesgo de errores en las deducciones o acumulación de partidas fiscales, como la depreciación o las estimaciones, el auditor pudiera modificar la naturaleza de sus pruebas, así como la extensión.
- Cuando se ha evaluado un riesgo de que los criterios fiscales sobre ciertas deducciones pudieran no estar alineados con los criterios del SAT y la entidad presenta carta de sus asesores fiscales respaldando su posición, comúnmente el auditor independiente incluiría en su equipo de auditores a un especialista en impuestos que le ayude en su revisión y así mitigue su riesgo.





Instituto Mexicano de
Contadores Públicos