



207  
172  
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y  
ADMINISTRACION**

**MODIFICACIONES EN LA PRESENTACION DE LOS  
ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES,  
SU IMPORTANCIA Y REPERCUSION.**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
IGNACIO RUESGA AGUILERA**

***DIRECTOR DE SEMINARIO  
C.P. y L.A.E. AMADOR UGALDE NUNCIO***

**MEXICO, D. F.**

**1 9 8 2**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

MODIFICACIONES EN LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
PARA EFECTOS FISCALES, SU IMPORTANCIA Y REPERCUSION.

I N D I C E	Pág.
I N T R O D U C C I O N	1
CAPITULO I.- ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL DICTAMEN.	
1.- Antecedentes del Dictamen.	3
2.- Concepto del Dictamen.	12
3.- Objetivos del Dictamen.	14
4.- Importancia del Dictamen.	16
CAPITULO II.- LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.	
1.- Necesidades de la Auditoría de los Estados Financieros.	17
2.- Objetivos de la Auditoría de los Estados Financieros para Efectos Fiscales.	22
3.- Requisitos Básicos para Dictaminar Estados Financieros.	26
4.- Clases de Dictamen.	39
CAPITULO III.- EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.	
1.- Antecedentes y Origen de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.	51
2.- Responsabilidad Legal y Profesional del Contador Público al Dictaminar para Efectos Fiscales.	56
3.- Autorización o Rechazo para presentar Estados Financieros Dictaminados.	72
4.- Bases para la Elaboración del Dictamen para Efectos Fiscales.	75

4.1.- Instructivos de la Serie 10.	75
4.2.- Artículo 2º Transitorio del- Código Fiscal de la Federación	85
4.3.- Artículo 85º del Código Fis- cal de la Federación.	87

**CAPITULO IV.- MODIFICACIONES A LOS REGLAMENTOS PARA LA -  
ELABORACION DEL DICTAMEN PARA EFECTOS - -  
FISCALES.**

1.- Derogación del Sistema de Califi- - cación.	89
2.- Sustitución de los Instructivos de- la Serie 10 por el Reglamento del - Artículo 85º del Código Fiscal de- la Federación.	93

<b>C O N C L U S I O N E S</b>	<b>106</b>
--------------------------------	------------

<b>B I B L I O G R A F I A</b>	<b>109</b>
--------------------------------	------------

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

La participación del Contador Público en la actividad económica del país, es cada día más amplia e importante; especialmente es en la Auditoría de Estados Financieros en donde más se ha reconocido esa participación.

La validéz del trabajo del Contador Público en la Auditoría de Estados Financieros está finalmente representada por el Dictamen, opinión en la que emite la veracidad que presentan las cifras contenidas en esos Estados Financieros-- la situación económica y financiera de una empresa en un momento dado.

En el presente trabajo hago una reseña de la actividad del Contador Público concretamente referida al Dictamen-- por considerar de importancia la trayectoria del mismo; exponiendo algunos de sus antecedentes, su proceso de perfeccionamiento como una necesidad de carácter profesional hasta llegar al reconocimiento pleno por parte de las autoridades-- al ser emitido con carácter fiscal, medio valioso en las relaciones tributarias de los contribuyentes.

El dictamen que emite el Contador Público respecto a la corrección contable de los Estados Financieros examinados con fines fiscales ha sido objeto de muchas modificaciones - pero siendo cualesquiera que sean los cambios que éste sufra, sin duda alguna no dejará de seguir teniendo una validéz plena, ganada por la constante superación y desinteresada participación del Contador Público en las relaciones Fisco-Contribuyente.

## C A P I T U L O I

### ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL DICTAMEN.

#### 1.- ANTECEDENTES DEL DICTAMEN.

Es difícil precisar con exactitud el antecedente más-antiguo que permita conocer el origen del Dictamen, sobre -- todo si tomamos en cuenta los innumerables cambios (avances) que, en el campo de los negocios, el comercio, de la indus-- tria o de cualquier otra actividad económica se han dado -- hasta la fecha.

Sin embargo, si existen antecedentes en distintos paí-- ses y épocas, los que nos van dando una idea de lo que por - Dictamen pudiera entenderse, de los cuales expongo algunos - de ellos.

En la ciudad de Londres, Inglaterra en 1888 la revis-- ta " The Accountant" publicó el siguiente texto de Dictamen: Tengo delante de mí el Balance..., limitado al año terminado en Septiembre 30 de 1887 el cual fue auditado y encontrado - correcto.

Otro modelo también de Inglaterra fue el publicado --

en 1902 en la ciudad de Manchester, que decía:

He examinado las Cuentas y el Balance General, y certifico-  
que en mi opinión son correctos y exhiben la verdadera posi-  
ción del negocio; ..., al ... de ... .

Manchester Loth

A. Murray

February 1902

Auditor.

En 1910 se publicó un modelo de Dictamen el cual hace  
referencia al aspecto legal de la compañía cuyo texto es el-  
siguiente:

He examinado las Cuentas con los Libros y comprobantes de la  
compañía ...; y verificamos el efectivo y por medio de esto-  
certifico que en mi opinión dicho Balance General exhibe la-  
verdadera posición de la compañía ...; al ... de ... y de --  
ésta en conformidad con la Ley.

January 1910

Bombay 31 th

N.R. Mistri C.A.

Incorporated

Accountant

Auditor



En el año de 1917, el Instituto Americano de Contadores Públicos, editó un folleto titulado "Métodos aprobados - para la preparación de los Balances Generales"; el cual incluía el siguiente modelo de Dictamen:

He practicado una Auditoría de las Cuentas de la compañía --  
...; por el período del ... de ... al ... de ... , y certifi-  
co que el Balance General que antecede y el Estado de pérdi-  
das y Ganancias han sido formulados de acuerdo con el plan -  
sugerido, por el Consejo de la Reserva Federal y en mi opi--  
nión presentan la posición financiera de la compañía ...; al  
..... y el resultado de sus operaciones por el período ....

La reglamentación de la presentación de los Estados -  
Financieros en los Estados Unidos en 1934 por la Comisión de  
Valores y Cambios (creada ese mismo año) con asesoría del --  
Comité Especial del Instituto Americano de Contadores, suge-  
rida como consecuencia de la crisis económica vivida por ese  
país en 1929, trajo consigo la modificación del Dictamen que  
hasta esa fecha se había usado, ya que la Bolsa de Valores -  
exigía a las compañías inversionistas, que sus solicitudes -  
de inscripción estuvieran acompañadas de Estados Financieros  
debidamente auditados, pero que la auditoría debía ser de un

alcance adecuado definiendo la responsabilidad del Auditor.

En ese mismo año el Instituto Mexicano de Contadores-Públicos conjuntamente con la Bolsa de Valores de New York - como consecuencia de un estudio realizado publicaron un modelo de Dictamen más completo, cuyo texto era el siguiente:

Hemos examinado el Balance General de la Cia....; al ..... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de un Superávit, por el año que terminó en esa fecha.

Al respecto examinamos e hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y obtuvimos información y explicación de sus funcionarios y empleados; también hicimos una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado pero no practicamos una auditoría detallada de las operaciones.

En nuestra opinión, basada en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias, y de Superávit -- adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente de acuerdo con los Principios de Contabilidad que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al ...; y los resultados de sus operacio-

nes por el año que terminó en esa fecha.

Este modelo de Dictamen como puede observarse resulta redundante pero en su tiempo fue uno de los más completos, -- aunque no hace mención alguna en lo que se refiere a las -- Normas de Auditoría (publicadas en 1948), pero sirvió de base para unificar el pensamiento de la profesión en cuanto a la auditoría que debería practicar el Contador Público y la responsabilidad contraída por éste.

En nuestro país fue hasta 1956 cuando se emitieron -- los primeros boletines de la Comisión de Procedimientos de -- Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y -- cuando realmente empieza a haber unificación en la forma de emitir el Dictamen, ya que, aún cuando no incluyeron formas específicas de su texto, si proporcionaron bases (boletín 2- y 3) directamente relacionados con el Dictamen.

En 1960 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos -- en el folleto "La Actividad del Contador Público como Audi -- tor Independiente, su Dictamen y sus Responsabilidades", se emite un modelo de Dictamen bastante completo pero sin que -- tuviera el carácter de obligatorio; posteriormente en el bo-

letín 21 de dicha Comisión aparece ya el texto del Dictamen cuyo uso se sugiere.

Poco después, en el año de 1964 la Comisión publica - en su boletín 21 el Dictamen cuyo texto fue generalmente --- aceptado en nuestra época, por lo menos por lo que a sus --- afirmaciones básicas se refiere, su texto es el siguiente:

A los Accionistas de la Compañía X, S.A.

"He examinado el Balance General de la Cia. X, S.A. al ... y los Estados de Resultados y de utilidades acumuladas que lesion relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los Estados Financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cia. X, S.A. al ...; y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con Principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Este modelo de dictamen puede ser expresado indistintamente sin que por ello se altere su contenido, de la siguiente manera:

En mi opinión, el Balance General adjunto, y los Estados de Resultados y de Cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A. al ...; y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las Normas de Auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido en consecuencia, las pruebas selectivas de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios.

Como puede observarse, este modelo de dictamen resalta sustancialmente el hecho de que el auditor declara haber realizado su trabajo de acuerdo con normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados que son de importancia relevante en la realización de su examen ya que

se refieren precisamente a ciertos requisitos de carácter -- personal que debe tener el auditor; así como la forma de e--fectuar su trabajo y por último los lineamientos estableci--dos para dar la información o emitir un dictamen como resul--tado de la auditoría.

Este modelo de dictamen se ha mantenido igual hasta - nuestros días aún cuando cabe señalar que la Comisión no men--cionó el párrafo que en atención al Artículo 57° de la L.I.S. I.M. derogado ahora; era necesario incluir en el dictamen el cual decía: " Basado en el examen practicado y en cumplimien--to con lo dispuesto en el artículo 57° de la Ley Federal del--Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, hago constar que la em--presa presentó las declaraciones exigidas por esa Ley"

Por lo demás el uso indistinto de los modelos anterio--res asegura uniformidad entre los auditores al emitir su opi--nión.

Por último, existe un modelo de dictamen conocido co--mo Dictamen Nuevo emitido en 1974 por la Comisión de Normas--y Procedimientos el cual elimina ciertas afirmaciones inclui--das en el modelo anterior o tradicional, el cual tiene el si

guiente texto:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presenta la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ...; y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La Comisión de Normas y Procedimientos recomienda la utilización del Dictamen Nuevo, por las ventajas que representa a fin de que llegue a ser de uso general; sin embargo deja abierta la posibilidad de seguir usando el texto del dictamen tradicional.

Creo que no hace falta analizar las afirmaciones u omisiones que en cada uno de los dictámenes anteriores se encontraban pues como puede observarse en un principio cada quien emitía su propio dictamen como lo prueban los modelos de dictámenes enunciados inicialmente.

En suma podemos decir que el Dictamen no fue tal y como lo conocemos, sino que éste ha venido evolucionando continuamente como resultado del crecimiento de las empresas y de las necesidades y exigencias del mismo.

## 2.- CONCEPTO DEL DICTAMEN.

Considero conveniente exponer desde diferentes puntos de vista el concepto del dictamen pues ya que como es lógico suponer, éste también se ha interpretado de manera diferente.

Según W.A. Paton en el Manual del Contador lo define como el instrumento por medio del cual, el auditor reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo realizado.

Otro concepto es el emitido por los componentes de la Mesa Redonda, en la III Convención Nacional de Contadores -- Públicos celebrada en Hermosillo, Sonora quienes lo definieron como:

El texto de la opinión que obtiene el Contador Público como resultado de haber examinado los Estados Financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan Principios de Contabilidad generalmente aceptados y que les permite dirigir su juicio personal hacia la adhesión de si la información que presentan los estados financieros - ha sido preparada de buena fé sobre bases imparciales y de - aplicación uniforme.

Una de las definiciones más recientes que existe en -



nuestro país es la que emitió la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en Octubre de 1981 la cual dice:

El Dictamen del Auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

La anterior definición es muy clara y concreta, difícil de mejorar, pero como puede observarse al igual que las otras coincide en que el Dictamen es la expresión escrita de la opinión de un Contador Público acerca de la veracidad con que se refleja la situación financiera en los estados financieros.

Sin duda el servicio más importante y valioso ofrecido por nuestra profesión desde hace mucho tiempo es la dictaminación, producto final de la auditoría.

### 3.- OBJETIVOS DEL DICTAMEN.

El objetivo del dictamen, en términos generales, es - el de obtener una opinión expresada por un Contador Público-independiente que cimiente confianza acerca de la razonabilidad con que los Estados Financieros de una empresa han sido-elaborados.

Esta opinión es útil para todas aquellas personas que con base en los Estados Financieros tengan que tomar decisiones, ya sean de carácter financiero, administrativo, legal,- o de otra índole; es útil para:

- A).- La obtención y consecución de Créditos.
- B).- A los Accionistas o futuros Socios.
- C).- En el aspecto tributario, el dictamen es instrumento de fiscalización que desde 1959 y opcionalmente las empresas han venido utilizando, a-excepción de aquellas que operen como "HOLDING" (Empresas Controladoras y Controladas) que de - acuerdo al D.O. del 31 de Diciembre de 1981, que dan obligadas a dictaminarse para efectos fiscales.

En el campo administrativo, el dictamen es reflejo de una buena o mala administración de las empresas.

#### 4.- IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.

El Dictamen es particularmente importante ya que es lo único que el público ve del trabajo de auditoría, pues no hay sustituto posible para el análisis y estudio cuidadoso de cada situación particular en forma tal, que quede claramente expuesto al lector todo lo que el auditor desee expresar en su dictamen. (Normas y Procedimientos de Auditoría)

El Dictamen es el documento de mayor importancia dentro de la auditoría, es el resumen de los Estados Financieros a los cuales va anexo, después de haberles analizado y verificado con las limitaciones expresas en el mismo, responsabilizándose el Contador Público no sólo con su cliente, sino con todo aquél que esté de alguna manera relacionado con los resultados del examen practicado.

## C A P I T U L O    I I

### LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

#### 1.- NECESIDADES DE LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La necesidad de la auditoría de estados financieros - surgió de la necesidad de obtener un testimonio imparcial sobre la situación financiera y el resultado de operación, por parte de un profesional especializado en la materia.

Hay una serie de consideraciones que demuestran las ventajas que se obtienen de la Auditoría de Estados Financieros ya que, ésta no sólo sirve para la localización de errores o fraudes.

En la actualidad las operaciones de las empresas modernas tienden diariamente a la complejidad; por ello, el industrial o el financiero no pueden atender con un control absoluto las diversas partes de su empresa, es a través de la información producto de la auditoría como puede conocerse si se está cumpliendo con las políticas establecidas, si se tiene un buen control interno, etc., información valiosa para la toma de decisiones en cualquier aspecto.

Siendo los diferentes tipos de auditorías los siguiente

tes:

**Auditoría Administrativa.-** Es uno de los instrumentos de la Administración Científica, pues surgió como consecuencia de técnicas tendientes a buscar mejores métodos de trabajo que permitieran mayor aprovechamiento de los recursos físicos y humanos en la Empresa, su característica principal es que permite administrar sobre causas y no sobre efectos, señalando el por qué de los hechos, a través de la Auditoría Administrativa se detectan todas aquellas causas que si se descuidan pueden llegar a ocasionar males mayores que se convierten en fracasos económicos. El Dictamen producto de esta auditoría informa principalmente sobre:

- 1.- La posición que la Empresa guarda en el mercado.
- 2.- La forma como se han venido logrando los Objetivos.
- 3.- Las Políticas Administrativas.
- 4.- La adopción de los Sistemas y Procedimientos de Operación.
- 5.- Como se ha desarrollado el elemento humano, principalmente el Directivo.
- 6.- Como se han empleado los Recursos de la Empresa.

**Auditoría Contable.-** La Auditoría Contable se encausa inicialmente en el conocimiento y evaluación del Sistema-

de Control Interno con que opere una empresa, situación que permite al Contador Público, la planeación del alcance e importancia de la revisión de cada uno de los renglones, objeto del estudio; así como, las circunstancias de trascendencia de lo que se determinará la amplitud de los procedimientos de auditoría.

La correcta evaluación del Control Interno, dota al contador público de conocimientos suficientes sobre el grado de eficiencia con que se ejerce, observan sus elementos integrales tanto individuales como en su conjunto. Podemos considerar que los fines de la Auditoría Contable son:

- 1.- Determinar si la situación financiera y los resultados de una empresa, reflejados en la contabilidad son razonablemente correctos.
- 2.- Descubrir fraudes o malversaciones.
- 3.- Localizar errores.

Las características principales de los tipos de Auditoría Contable son:

**Internas o Externas.-** Pueden ser de acuerdo con el personal que la practique, ya sea que tenga o no dependencia directa de la empresa de que se trate.

**Periódicas.-** Son aquellas auditorías contables que se efectúan con regularidad a una fecha determinada.

**Continuas.-** Son aquellas que se efectúan conforme se va registrando la contabilidad.

**Esporádicas.-** En este grupo encontramos las no sometidas a lapsos frecuentes prefijados.

**De Balance.-** En este caso se lleva a cabo una investigación detallada de las cuentas de Bancos, y algunas de Pérdidas y Ganancias; cuentas de Ingresos y Egresos.- Comprobación de todas las partidas de activo, pasivo, reservas y capital y examen de todos los contratos, actos y sistemas de contabilidad. Todo ello de acuerdo a las necesidades del caso en particular.

**Detallada o Completa.-** Se efectúa a todas las cuen -



tas y transacciones cuando se desea una verificación con finalidad específica, ya sea para:

- 1.- Descubrir o evitar malversaciones.
- 2.- Cuando el negocio carece o no ofrece garantías de Control Interno.

**Especiales.-** Son aquellas en las que se desea investigar expresamente una cuenta o grupo de cuentas, dentro de esta clasificación quedan las de Caja y las de Prueba Selectiva.

**Fiscales.-** NO forman parte de una clasificación de terminada, sin embargo podemos decir que, es una combinación de auditoría detallada o completa con la de balance, cuyo objetivo es el de descubrir errores u omisiones en el cumplimiento de obligaciones impositivas.

Este tipo de auditoría, normalmente es efectuada por el órgano fiscalizador local o federal, pero también puede ser solicitada a los despachos particulares por los contribuyentes que deseen hacer patente el cumplimiento de estas obligaciones a través del dictamen para efectos fiscales que es el informe que emitirá finalmente el Contador Público.

C  
L  
A  
S  
I  
F  
I  
C  
A  
C  
I  
O  
N  
D  
E  
A  
U  
D  
I  
T  
O  
R  
I  
A

I. Auditoría Administrativa

1. EXTERNA

- A. Zona
- B. Personal
- C. Transporte
- D. Política

2. INTERNA

- A. Integral
  - a) Planeación
  - b) Organización
  - c) Dirección
  - d) Control

- B. Funcional
  - a) Gerencia
  - b) Staff
  - c) Producción
  - d) Ventas
  - e) Personal
  - f) Contabilidad

- C. Operacional
  - a) Analítico
    - a.1) Análisis de Puestos
    - a.2) Análisis de Tiempo
    - a.3) Análisis de Movimientos
    - a.4) Análisis de Formas
    - a.5) Otros

II. Auditoría Contable

1. Desde el punto de vista de la independencia mental de las personas que la practican

- A. Auditoría Interna
- B. Auditoría Externa

2. Desde el punto de vista de la periodicidad de su práctica

- A. Auditorías Periódicas
- B. Auditorías Continuas
- C. Auditorías Esporádicas

3. Desde el punto de vista de la extensión de las pruebas de la auditoría

- A. Auditoría de Balance o de Estados Financieros
- B. Auditoría Completa o Detallada

4. Desde el punto de vista del área que abarque la auditoría

- A. Auditorías Especiales

2.- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

Actualmente la intervención del contador público con fines de llevar a cabo una auditoría, es el resultado de una política administrativa bien planeada de acuerdo con las necesidades de información de la empresa de que se trate, sin que esta planeación previa sea un obstáculo para que el profesional se pueda percatar de las irregularidades que pudieran existir dentro de la Administración.

La auditoría de estados financieros con fines fiscales debe considerarse como una clase de auditoría contable sobre estados financieros normal, debido a que requiere que los procedimientos de auditoría se extiendan en aquellas áreas que pudieran tener efectos fiscales; sin que esto quiera decir que el contador público deba revisar al 100% dichas áreas, pero si es necesario que el alcance de su revisión sea el suficiente para que basado en los resultados de sus pruebas pueda opinar que no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los procedimientos como mencionamos anteriormente son los mismos para fines fiscales y financieros por lo que ha--

brá de tomarse en cuenta la importancia relativa y el riesgo probable.

La importancia de los impuestos federales se relaciona con los pasivos en general, representando pasivos a cargo de la empresa, por lo que su examen se vincula con el examen de dicha área.

Otro elemento que sirve al contador público para llevar a cabo se revisión fiscal, es la necesidad que tiene la empresa de efectuar ciertos análisis detallados y periódicos para efectos de hacer enteros de impuestos provisionales, -- anuales y en su caso rectificatorios.

Los objetivos primordiales que se persiguen con la -- auditoría de estados financieros dictaminados para efectos - fiscales, son:

- 1.- Tener por revisados sus estados financieros.
- 2.- Obtener una prueba pericial sobre el cumplimiento de - las diversas obligaciones fiscales a que esté sujeta la empresa.
- 3.- Resolver a un nivel profesional sus problemas fiscales - con mayor facilidad.

4.- Evitar las multas o cualquier otro tipo de sanciones --  
por omisiones o inadecuada tributación.

El Dictamen producto de esta auditoría ha ayudado a --  
resolver parte del grave problema de la evasión fiscal.

### 3.- REQUISITOS BASICOS PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS.

Para que sea aceptada la opinión que con carácter profesional emite el Contador Público, acerca de la razonabilidad de la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones a una fecha determinada; se deben observar ciertos requisitos mínimos, en el desarrollo del trabajo de su revisión así como el comportamiento del contador público, éstos son de carácter ético y técnico profesional.

Los requisitos de carácter ético están contenidos en el Código de Etica Profesional, los que han tenido su origen en la conciencia personal y subjetiva de los miembros de --- nuestra profesión y tienen como finalidad orientar a los con tadores públicos en el desenvolvimiento profesional de éstos, procurando elevar el prestigio de nuestra actividad y cimentando una buena reputación en la honradéz, laboriosidad y ca pacidad profesional.

El Contador Público está obligado moralmente a respetar ese conjunto de reglas de carácter ético en relación con el cliente, el Estado y entre los demás miembros de su profe sión: así como, con el público en general.

Los requisitos de carácter técnico profesional son un conjunto de reglas llamadas "Normas de Auditoría", las cuales deben tomarse en cuenta en el desarrollo del trabajo técnico y son de carácter general.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., dice:

Existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los procedimientos de auditoría, que pueden ser definidos en términos generales, estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría son llamados "Normas de Auditoría"; definiéndolos como los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del Auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

Así tenemos que las Normas de Auditoría, se clasifican en:

- A).- Normas Personales.
  - B).- Normas de Ejecución de Trabajo.
  - C).- Normas de Información y Dictamen.
- A).- Normas Personales: Son los requisitos de cali-

dad humana que debe poseer el auditor, para desarrollar el trabajo de auditoría, algunos de esos requisitos son inherentes a la persona misma. El Contador Público, debe observar éstos requisitos en su vida profesional, para que las personas interesadas en su trabajo no duden en ningún momento de su capacidad y calidad profesionales.

#### Clasificación de las Normas Personales:

1.- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.- El entrenamiento técnico, es el conjunto de conocimientos teóricos que adquiere el contador público que son la base para obtener el Título profesional.

Capacidad profesional, es la madurez profesional que adquiere el contador público a través de la experiencia obtenida, es difícil determinar en que momento la adquiere pues depende de la mayor o menor actividad desarrollada.

2.- Cuidado y Diligencia profesional.- El contador público debe desempeñar su trabajo con atención cuidado y diligencia, es lo que se espera de una persona responsable, además como profesionista está obligado a presentar un-



trabajo de calidad.

- 3.- Independencia Mental.- El auditor, al emitir su opinión sobre los estados financieros de una empresa, debe tener presente que esa opinión va a garantizar los intereses de quien la reciba, por ésta razón debe fundamentarla en juicios objetivos y sin presión de ninguna naturaleza.

B).- Normas de Ejecución de Trabajo: Se refieren a las normas que debe observar el auditor en el desempeño de su trabajo para que éste sea realizado en forma ordenada, coordinada y eficiente.

Estas normas son:

- 1.- Planeación y supervisión.- La Planeación debe llevarse a cabo en todo trabajo de tipo profesional, previamente al desarrollo del mismo; la planeación debe estar basada en los objetivos que se persiguen y en las características particulares de la empresa, siendo de forma general cuando abarca todas las áreas y particular para cada una de ellas.

El trabajo de auditoría debe planearse adecuadamente y-

supervisarse en forma conveniente. La labor de las personas que realicen el trabajo debe ser vigilado, sin embargo la -- responsabilidad del mismo debe ser de quien dictamina.

2.- Estudio y Evaluación del Control Interno.- Puede decirse que esta norma es la más importante dentro de las -- de ejecución de trabajo, pues de ella dependerá la naturaleza, extensión y alcance de los procedimientos que -- el auditor empleará en la ejecución de su trabajo. Si el Control Interno es deficiente en algún aspecto, se -- extenderán las pruebas hasta cerciorarse de la veracidad del mismo. El estudio y evaluación del Sistema de Control Interno debe efectuarse en forma adecuada y confiable.

Los métodos que existen para llevar a cabo este estudio son:

Método Gráfico.- Que es la representación objetiva -- de una empresa mediante gráficas, organigramas, esquemas, etc..

Método Descriptivo.- Consiste en relacionar los diversos procedimientos y características del Control Interno que la empresa auditada tiene establecido para ca

da uno de sus departamentos. Este método es recomendable para empresas pequeñas.

**Método de Cuestionario.**- En este se elaboran una serie de preguntas que abarcan los aspectos fundamentales de las medidas de control interno que cada empresa tiene establecidas, estas preguntas deben hacerse en forma clara y precisa para no dar lugar a contestaciones equivocadas.

Las respuestas de este cuestionario se obtienen de las oficinas de los clientes. Este método es el más usual y aplicable en las grandes compañías.

3.- **Obtención de Evidencia suficiente y competente.**- Es el conjunto de elementos de juicio, que el auditor obtiene de la aplicación de los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en vista de las circunstancias y que le van a servir de base para fundamentar su opinión acerca de la situación financiera de la empresa.

La Evidencia se obtiene a través del estudio de los siguientes elementos:

- Libros principales
- Auxiliares
- Registros de primera anotación
- Documentación comprobatoria
- Información del personal de la empresa
- Información de terceros (compulsas, circularizaciones, etc.)
- Estados financieros

La evidencia es suficiente, cuando al aplicar los procedimientos de auditoría nos hemos formado un criterio que nos permita dar una opinión sobre lo revisado y es competente cuando se han fijado los procedimientos y -- pruebas tomando en cuenta el Control Interno, es decir, sobre aquellas áreas importantes o las que presentan de ficiencias en la organización contable.

C).- Normas relativas a la Información y Dictamen.--- Como resultado final del trabajo de auditoría, tenemos el -- Dictamen que emite el Contador Público, que es el informe u- opinión que se ha formado de los estados financieros apegándose a las siguientes normas:

1.- Aclaración de la relación con los Estados Financieros y

la responsabilidad asumida ante ellos. La profesión - del Contador Público abarca varias actividades por lo - que es necesario que cuando el nombre del Contador Pú-- blico quede asociado a los Estados Financieros de una - Empresa, exprese clara y precisamente la relación que - guarda con los mismos; así como, la responsabilidad que - asume. Así tenemos que cuando el Contador Público es - funcionario o empleado de la empresa, debe expresar el - cargo que está desempeñando, ya sea Contador General, - Auditor, etc..

Pero en caso en que el Auditor emita su opinión acer- ca de la situación financiera de la empresa, debe expre- sar en forma inequívoca la relación que guarda con los- Estados Financieros y además hacer mención de haber rea- lizado su trabajo conforme a las Normas de Auditoría ge- neralmente aceptadas y haber aplicado los procedimientos de auditoría que juzgó necesarios.

2.- Aplicación de los Principios de Contabilidad General -- mente Aceptados. Para que la información que nos pro-- porciona la contabilidad sea útil, para estar en posibi- lidad de emitir una opinión acerca de la razonabilidad-

de las cifras que presentan los estados financieros, es necesario que se hayan observado los principios que la profesión ha creado llamados "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

Estos principios unifican el punto de vista bajo el cual deben interpretarse esas cifras, por lo que el auditor debe mencionar en su dictamen que se observaron estos principios.

- 3.- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, no basta que el auditor haya comprobado que se observaron los principios de contabilidad en el ejercicio de su revisión, sino que debe cerciorarse que dichos principios hayan sido aplicados en forma consistente cuando menos en relación con el ejercicio anterior, para que sea factible hacer una comparación de la situación financiera de una empresa bajo las mismas bases.

El auditor debe mencionar en su dictamen si se observaron estos principios y además si fueron consistentes en relación con los ejercicios anteriores. Cuando se presenta la inconsistencia en la aplicación de los prin

cipios de contabilidad, el auditor está obligado a declarar que, en la elaboración de los estados financieros hubo cambios, y debe mencionar también la naturaleza de dichos cambios; así como, la repercusión en los estados financieros.

- 4.- Suficiencia de las declaraciones informativas, como dijimos anteriormente, los Estados Financieros presentan la situación financiera de una empresa por lo que dichos estados deben estar presentados correctamente en sus Titulos, Rubros, Cuentas, etc., para no desvirtuar las declaraciones informativas que dichos estados presentan pues de lo contrario, el auditor tiene el recurso de las notas y rectificaciones para su debida presentación.
- 5.- Salvedades, la Comisión de Procedimientos de Auditoría, al respecto dice: "Se llaman salvedades a las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal.

No hay que confundir las notas aclaratorias que se hacen a los estados financieros con las salvedades, pues las primeras nos sirven para facilitar la debida comprensión

sión de los estados financieros y son elaboradas por la empresa o por instrucciones del auditor; por lo que se refiere a las salvedades, estas son elaboradas exclusivamente por el auditor, ya que éste no puede modificar las cifras de su cliente sin su consentimiento y también para salvaguardar su responsabilidad; sin embargo, la finalidad más importante es su actuación profesional ya que no es prudente hacer afirmaciones sin tener elementos de juicio que le den la certeza moral suficiente.

Las salvedades se pueden originar por:

- a).- No haberse observado los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b).- La inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c).- Limitaciones en la aplicación de los procedimientos de auditoría mínimos o supletorios.

Por lo que se refiere a su presentación se pueden clasificar en :

- 1.- Salvedades al párrafo del alcance.
- 2.- Salvedades al párrafo de la opinión.



- 3.- Salvedades al párrafo del alcance y de la opinión.
- 6.- Opinión negativa cuando el auditor ha tenido bastantes limitaciones en el desempeño de su trabajo y le sea imposible obtener los elementos de juicio que le den la certeza moral suficiente para opinar, ya sea porque hayan sido inconsistentes y se hayan afectado todas las áreas de los estados financieros, entonces el auditor no estará en posibilidad de dar una opinión limpia o normal por lo menos con salvedades y expresará además las causas que motivaron su opinión negativa.

Por lo concerniente a los requisitos para la elaboración del dictamen de estados financieros para efectos fiscales, lógicamente después de haber cubierto todos los anteriormente citados, el auditor deberá apegarse a lo establecido en el Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El artículo 85° menciona: "Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre estados financieros y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo

prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirán para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y sean miembros de un Colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo a las disposiciones del Reglamento de este artículo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cumplimiento de esta fracción. En caso de que el contador público no hubiera dado cumplimiento a dichas disposiciones, la Secretaría, - previa audiencia, suspenderá hasta por tres años - los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro. En estos casos se procederá -- inmediatamente a dar aviso por escrito al Colegio-

profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los -- dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que -- podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y -- comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que -- correspondan!"

#### 4.- CLASES DE DICTAMEN.

El Dictamen puede dividirse en dos grupos:

- I.- En cuanto a sus afirmaciones.
- II.- En cuanto a sus situaciones especiales.

I.- En cuanto a sus afirmaciones, se puede hacer la siguiente clasificación:

##### 1.- Dictamen Limpio.

El dictamen limpio o afirmativo, lo utiliza el contador público cuando tiene la certeza moral de que los estados examinados fueron sometidos a un riguroso análisis por parte de él y que dicho trabajo lo efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, los cuales incluyen los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias y que dichos estados financieros están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad, que fueron aplicados consistentemente con los del ejercicio anterior y no encontró omisión o irregularidad de importancia en su opinión.

##### 2.- Dictamen con salvedades por Procedimientos de -- Auditoría.

Esta clase de dictamen es cuando el auditor se ve limitado en la aplicación de algún procedimiento de auditoría a determinada cuenta y no pudo cerciorarse de la autenticidad de la partida revisada aplicando procedimientos supletorios.

3.- Dictamen con Salvedades en Principios de Contabilidad.

El dictamen con excepción a los principios de contabilidad, procede cuando los estados financieros están formulados con principios de contabilidad implantados por la Administración de acuerdo con ciertos principios convencionales, pero no están regidos por principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.- Dictamen con Salvedades en la Consistencia de los Principios de Contabilidad.

A).- Cuando el auditor está de acuerdo con el cambio de un principio malo por uno bueno. En este tipo de dictamen se muestra cuando los estados financieros anteriores al dictaminado, en cierta operación u operaciones, no se registraba de acuerdo con los principios de contabilidad y al efectuarse el cambio del registro de las operaciones de acuerdo con

principios de contabilidad el auditor está de acuerdo con dicho cambio.

B).- Cuando el auditor no está de acuerdo con el cambio de un principio bueno por uno malo. Esta clase de dictamen se refiere cuando los estados financieros anteriores están formulados de acuerdo con principios de contabilidad y - el cambio, por otro principio de contabilidad no se efectuó con los lineamientos de los mismos.

C).- Cuando el auditor está de acuerdo con el cambio de un principio bueno por otro bueno. Esta clase de dictamen se utiliza en cambios de principios de contabilidad aún cuando los dos son correctos.

#### 5.- Dictamen con Salvedades por una Contingencia.

Las contingencias son aquellas que surgen después del cierre del ejercicio de la empresa que se está examinando, - que aunque no afecta el resultado del ejercicio examinado, - sí es de gran trascendencia en la fecha que se conocen dichas contingencias en los estados financieros, ya que el contador está obligado a presentar todo tipo de información importante en relación con los estados financieros dictaminados, hasta la fecha que aparezca en su dictamen.

#### 6.- Dictamen con Opinión Negativa.

El contador público debe expresar una opinión negativa en cuanto encuentre que los estados financieros no están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad o no fueron consistentes en su aplicación con el ejercicio anterior y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión con salvedad no sería la adecuada para dar una opinión de los estados financieros tomados en conjunto.

#### 7.- Dictamen con Abstención de Opinión.

El contador público debe abstenerse de opinar, es decir, dar su opinión en forma explícita sobre la razonabilidad que presenta la situación financiera contenida en los estados financieros, ya sea porque su trabajo fue limitado por el cliente o por alguna circunstancia, y por lo consiguiente, no adquiere la certeza moral de las operaciones de la empresa examinada.

Cabe mencionar que el hecho de que el auditor se abstenga de opinar, no quiere decir que los estados financieros no presentan la situación financiera correcta.

Al abstenerse de dar su opinión el contador público - debe señalar claramente las razones que le impiden dar su -- opinión en conjunto de los estados financieros.

#### 8.- Dictamen con Opiniones Parciales.

Este tipo de opiniones parciales se producen cuando el contador público, tiene cierta incertidumbre sobre un rubro -- en especial de los estados financieros, pero en los demás -- rubros tiene la certeza moral de que son correctos, pero no- obstante esta situación no puede dar una opinión afirmativa.

II.- En cuanto a su situación especial, se pueden -- clasificar en:

#### 1.- Dictamen con Párrafos Adicionales.

A).- Según la Dirección General de Fiscalización. - Para los efectos del Artículo 85° del Código Fiscal de la Fe deración y con el fin de unificar el criterio sobre la estruc tura técnica que debe reunir el dictamen fiscal de los esta- dos financieros, a continuación se da a conocer el texto ofi- cialmente aprobado.

A los señores accionistas de:



Compañía X, S.A.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué a los estados financieros que se acompañan, preparados por la Administración de la compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al ... de ..... de 19 .. y los resultados de sus operaciones por el año que terminó a esa fecha.

Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que en mi revisión se incluyó la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes en el período auditado, sin observar omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación".

a ... de ..... de ... 19 ..

C.P.....

Reg. Núm.....

B).- Según la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Este dictamen se utilizaba cuando se efectuaba un dictamen para fines fiscales el cual, según artículo 57° de la L.I.S.I.M., ya derogada señalaba que cada vez que un contador firmara un dictamen debía declarar si se habían presentado adecuadamente las declaraciones que señalaba esta Ley.

Ya que dichas declaraciones eran de carácter informativo y si el auditor encontraba alguna anomalía de impuestos que fuera importante en su dictamen lo tendría que resaltar.

## 2.- Dictamen para Personas Físicas.

Para dictaminar estados financieros de personas físicas el Boletín 21 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría al respecto dice:

"podría decirse que la dictaminación de estados financieros de personas físicas que pretenden mostrar el patrimonio total del individuo, no es posible bajo normas de auditoría generalmente aceptadas, toda vez que en las mismas limitaciones lógicas necesariamente tendrá que surgir, que el alcance del dictamen haría nugatorio tal dictamen.

Sin embargo, cuando el contador público considere ha-

ber cumplido con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, será posible dictaminar sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos que muestran los registros contables de una persona física en particular".

### 3.- Dictamen para Estados Consolidados.

Este dictamen es utilizado para cumplir con una sola situación financiera, el resultado de varias empresas que forman un grupo, para lo cual se deben ajustar a las reglas básicas de consolidación de los estados financieros.

De las empresas a consolidar, se pueden presentar los siguientes casos: En primer lugar que el contador público dictamine todas las empresas consolidadas; en segundo lugar que algunas empresas consolidadas sean dictaminadas por otro contador y en tercer lugar que algunas empresas no estén dictaminadas, el contador público tendrá que informarlo en notas a los estados financieros o en el mismo dictamen.

### 4.- Dictamen de Asociaciones No Lucrativas.

En muchas ocasiones las asociaciones civiles con fines no lucrativos (culturales, científicos, deportivos y religiosos), requieren de un contador público que emita un dicta

men sobre sus estados financieros que por lo general son el Balance General y el Estados de Ingresos y Egresos.

El principal problema que se presenta al contador público que va a dictaminar, consiste en que los estados financieros de estas asociaciones, se preparan con principios de contabilidad especiales. Y por lo regular suele suceder que los ingresos no están correspondidos adecuadamente por los gastos al terminar su ejercicio.

Al respecto en el Boletín 28 de informes especiales - del 28 de Octubre de 1957, emitido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace alguna recomendación para redactar el dictamen para este tipo de asociaciones.

En este boletín se recomienda que se haga mención -- en el dictamen o en notas a los estados financieros:

1.- Que los Estados Financieros han sido preparados sobre la base de ingresos recibidos y erogaciones efectuadas.

2.- De la naturaleza general de cualquier partida importante omitida (cuentas por cobrar o por pagar) y siempre-

que esto sea posible, el efecto de dichas omisiones sobre los estados financieros. Y cuando dichas omisiones sean demasiado importantes el contador público debe abstenerse de opinar sobre los estados tomados en conjunto.

#### 5.- Dictamen sobre Estados Proforma.

Para el mayor entendimiento de los estados proforma vamos a determinar su significado.

Balance Proforma, es un Estado hipotético para mostrar la situación actual de lo que se piensa hacer.

Entre la profesión existe mucha discusión si estos estados proforma se deben dictaminar o no, no existen normas especiales para los estados financieros sin embargo, hay situaciones que se deben tomar en cuenta al redactar el informe.

El contador público al dictaminar los estados proforma debe considerar los siguientes puntos:

- 1.- Que los estados financieros reales deben estar dictaminados.
- 2.- Debe examinar y cuantificar los hechos, operacion

nes y fenómenos posteriores a los que se dan efecto anticipado en los estados financieros.

3.- Se indicará en el dictamen que se trata de estados proforma.

4.- Se señalará en el dictamen o en notas a las operaciones que están dando efecto, describiéndolas y cuantificándolas.

5.- Al redactar su informe el auditor deberá hacerlo de tal forma que sus lectores no interpreten que el auditor asume la responsabilidad de que es un hecho que se realiza en las operaciones que dan efecto como lo señala el Código de Etica Profesional en su artículo 2.02 .

6.- Que la fecha entre las cifras reales y de los estados proforma sean recientes; es decir, se trate de periodos cortos.

7.- Que las operaciones a las que se dan efecto tengan bases sólidas para su realización.

6.- Otros Dictámenes.

En funciones principalmente que ha tenido el contador público al emitir dictámenes ha sido en su mayoría opinando sobre la situación financiera de la empresa, rara ocasión --

emite dictamen de tipo especial para los cuales el contador tiene la capacidad profesional suficiente para juzgar la razonabilidad de los estados especiales, dicho sea en el caso del Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales, - mismo del que nos ocuparemos más adelante.

El contador público está obligado a emitir en todos los casos en que actúe como auditor independiente una opinión que estará dada en los términos del examen que efectúe (Pronunciamiento relativo a la obligación de emitir un dictamen en todo tipo de trabajo).

## C A P I T U L O III

### EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

#### 1.- ANTECEDENTES Y ORIGEN DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

Los impuestos deben reunir ciertas características -- basadas en reglas generales, con el objeto de cumplir con el fin para el cual fueron creados. Los principios que norman la naturaleza de los impuestos, son los siguientes:

- 1.- Generalidad
- 2.- Proporcionalidad y Equidad
- 3.- Uniformidad
- 4.- Certidumbre
- 5.- Comodidad

De acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 31° Fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- "Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así en la Federación como en los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

Antes de 1959, las funciones de fiscalización para --



los contribuyentes eran realizadas por distintas Dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma independiente.

Para cumplir en una forma más ordenada y eficiente - con los anteriores preceptos, se hizo necesaria la creación de un solo órgano que vigilara el correcto cumplimiento de - las obligaciones impositivas mediante la práctica de visitas domiciliarias.

Con fundamento en lo dispuesto en el Artículo 89° --- Constitucional, mediante el Decreto del 21 de Abril de 1959, siendo Presidente de la República el Lic. Adolfo López Mateos y Ministro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el Lic. Antonio Ortiz Mena y en atención a lo dispuesto - en el Artículo 16° Constitucional (de las Garantías Individuales), enmarcando las facultades de las autoridades administrativas en la práctica de visitas domiciliarias se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, cuyas funciones básicas fueron las de investigar y vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y aceptar el Registro de los Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para dicta -

minar los estados financieros de los contribuyentes para efectos fiscales.

Originalmente la disposición que creó dicha Dirección estaba contenida en tres grupos los cuales hacían un total de once artículos de la siguiente manera:

1.- El primer grupo se refería a la constitución de la Dirección y comprendía el 1° y 2° artículos.

2.- El segundo grupo se refería a las facultades de la Dirección y comprendía del 3° al 5° artículos.

3.- El último grupo trataba del dictamen fiscal y comprendía del 6° al 11° artículos.

Desde ése entonces y hasta la fecha, esa Dirección ha experimentado diversos cambios en su organización, creando Unidades Administradoras, así como Delegaciones en el interior de la República; descentralizando sus funciones y logrando una mayor eficiencia de operación acorde con el crecimiento de los volúmenes de trabajo y las políticas de la Reforma Administrativa.

En 1977, cambió de nombre al de Dirección General de Auditoría Fiscal, más tarde el 31 de Diciembre de 1979, adop

tó el de Dirección General de Fiscalización (nombre que hasta la fecha conserva, pero no así las funciones).

De acuerdo con el artículo 2° del Capítulo I del Diario Oficial de fecha 31 de Diciembre de 1979, quedó con el nombre de Dirección General de Fiscalización, y su estructura se integra por tres Direcciones de la siguiente manera:

**Dirección de Auditoría Fiscal**

**Dirección de Revisión de Declaraciones y**

**Dirección de Revisión de Dictámenes**

Contemplándose en cada una de las Unidades las siguientes funciones:

**Dirección de Auditoría Fiscal.-** Quedó a cargo de esta Dirección el control de los contribuyentes que obtengan ingresos acumulables mayores de 100' millones de pesos y no opten por el régimen de Dictaminación, la facultad de vigilancia se efectúa mediante visitas domiciliarias.

**Dirección de Revisión de Declaraciones.-** En esta Dirección se cuida del cumplimiento de las obligaciones fiscales del mismo tipo de contribuyentes pero, mediante revisiones de escritorio.

Dirección de Revisión de Dictámenes.- Aquí se concentra la vigilancia a contribuyentes que deseen presentar sus estados financieros dictaminados para efectos fiscales, como medio de tributación autorizado.

## 2.- RESPONSABILIDAD LEGAL Y PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO AL DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES.

El Contador Público, en su calidad de profesional independiente, asume responsabilidades y obligaciones sociales, éticas y legales que se desprenden específicamente del carácter peculiar de su trabajo y de la relación de éste con el público.

Los elementos de calidad profesional que constituyen a su vez las responsabilidades de cualquier miembro de una profesión son:

- 1.- Conocimientos especiales y aptitud adecuada.
- 2.- Independencia mental.
- 3.- Reconocimiento social de que su actividad es de profundo interés público.

En cierto sentido, la responsabilidad social del Contador Público está formada por el conjunto de obligaciones profesionales, éticas y legales, en ellas se expresan las obligaciones para con su profesión, sus clientes y terceros en general.

Algunos de los postulados más importantes referentes-

ría para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

**Postulado V.**

**Responsabilidad Personal.-** El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

**Responsabilidades hacia quien patrocina los servicios.**

**Postulado VI.**

**Secreto Profesional.-** El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las Leyes respectivas.

**Postulado VII.**

**Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.-** Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que indirecta o directamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

a la responsabilidad del Contador Público marcados en el Código de Etica Profesional, son:

Responsabilidad hacia la Sociedad.

Postulado II.

Independencia de Criterio.- Al expresar cualquier -- juicio profesional el Contador Público acepta la responsabilidad de sostener un criterio libre e imparcial.

Postulado III.

Calidad Profesional de los Trabajos.- En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV.

Preparación y Calidad del Profesional.- Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad neces-

**Postulado VIII.**

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.- El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

**Postulado IX.**

Retribución Económica.- Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el contador público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

**Responsabilidades hacia la Profesión.****Postulado X.**

Respecto a los colegas y a la profesión.- Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, -- con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que enaltezca actuando con espíritu de grupo.

**Postulado XI.**



Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.- Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio -- del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como la promoción institucional.

#### Postulado XII.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.- Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas nor--mas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo - de difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Por otra parte en virtud de que la Auditoría Externa, como área profesional por excelencia del Contador Público, - es una actividad que en su desarrollo requiere de mucho cui-dado, no sólo desde el punto de vista técnico, sino también- en lo relativo al aspecto legal.

Cuando se contrata la prestación de servicios del Contador Público, para llevar a cabo una Auditoría de Estados - Financieros con fines fiscales, el profesional independiente de las obligaciones y derechos que consten en la carta

convenio respectivo, asume las siguientes responsabilidades de tipo legal:

El Código Fiscal de la Federación en su Capítulo IV.- De los Delitos; en su artículo 44° A, Fracción II, sanciona el delito de encubrimiento en los siguientes términos: Comete el delito de encubrimiento quien sin pravo acuerdo, después de la ejecución del delito y sin haber participado en él, ayude en cualquier forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta u ocultare, alterare, destruyere o hiciere desaparecer -- los rastros, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el producto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se -- sancionará con prisión de seis meses a seis años".

Artículo 45° del Código Fiscal de la Federación.- En todo lo no previsto en el presente título serán aplicables -- las reglas consignadas en el Código Penal.

Artículo 85°, Fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación.- Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y

su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

I Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se -- inscribirán para estos efectos a las personas de nacionali-- dad mexicana que tengan título de Contador Público registra-- do en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secreta-- ría.

II Que el dictamen se formule de acuerdo con las -- disposiciones del Reglamento de este artículo. La Secreta-- ría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cum-- plimiento de esta fracción.

El Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de -- la Federación, también marca ciertas responsabilidades que -- el contador público debe observar en el momento de emitir su Dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes que soliciten sus servicios; de acuerdo con los siguientes -- artículos:

Artículo 7° del Reglamento del Código Fiscal de la --

Federación.- Estará impedido para dictaminar sobre estados-  
financieros de un contribuyente, por afectar su independencia  
e imparcialidad, el contador público registrado que:

I Sea cónyuge, pariente por consanguineidad o civil  
en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del  
cuarto y por afinidad, dentro del segundo, del propietario o  
del socio principal de la empresa o de algún director, admi-  
nistrador o empleado que tenga intervención importante en la  
administración.

II Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dicta-  
mine, director, miembro del consejo de administración, admi-  
nistrador o empleado del contribuyente o de una empresa afi-  
liada, subsidiaria o que esté vinculada económicamente o ad-  
ministrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se-  
le designe y se le retribuyan sus servicios.

El Comisario de la sociedad no se considera impedido-  
para dictaminar, salvo que ocurra otra causal de las que se-  
mencionan en este artículo.

III Tenga, haya tenido o pretenda tener, en el ejer-  
cicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia 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 auditoría 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 bolsas de valores en e--jercicio.

VI Sea funcionario o empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las dependencias fiscales de las entidades federativas coordinadas.

VII Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Artículo 9° del Reglamento del C.F.F.-- Es la validación oficial a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, emitidas por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.; en sus títulos correspondientes a:

I Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento legal.

II Las relativas al trabajo profesional, cuando:

A).- La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse de los elementos de juicio suficientes para fundamentar su dictamen.

B).- Haya obtenido elementos probatorios suficientes y adecuados. El contador público estará obligado a recabar elementos probatorios suficientes para probar los hechos y criterios en que se fundan los estados financieros y obtener las pruebas adecuadas respecto de tales hechos y criterios relevantes.

En la obtención de los elementos probatorios, el contador público usará los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Se considera que un hecho, registro, partida o documento tiene importancia relativa cuando su inclusión, exclusión o cambio en su presentación, valuación o descripción, pudiera modificar substancialmente la interpretación de los-

estados financieros. Se entiende por riesgo probable la posibilidad de error en que pudiera incurrirse por carecer de, o ser insuficientes, los elementos probatorios de un hecho - que se pretende demostrar.

El cumplimiento de las normas de auditoría a que se refiere esta fracción, será consignado fehacientemente y bajo la responsabilidad del contador público en los papeles de trabajo en que se base su dictamen.

III Las relativas al dictamen e información, cuando el contador público exprese su opinión sobre los estados financieros cerciorándose que:

a) Fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Dichos Principios fueron aplicados sobre bases consistentes. Se entiende por consistencia el empleo de -- los mismos métodos o criterios contables respecto de los hechos, registros, partidas y documentos, tanto en el ejercicio fiscal que se dictamina como en los anteriores.

c) Los elementos probatorios y la información presentada en los estados financieros del contribuyente y en --

las notas relativas, son suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

En caso de excepción a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consiste y su efecto cuantificado en los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Artículo 10° del Reglamento del C.F.F.- El contador público deberá emitir conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne:

I La descripción de acuerdo con lo que indiquen las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría, acerca de:

- a) El régimen fiscal del contribuyente.
- b) La verificación documental realizada.
- c) La revisión de bases, cálculos y entero de los -



impuestos federales correspondientes.

- d) La revisión de la información complementaria incluida en los anexos a que se refiere el artículo 8° de este Reglamento.

II La declaración, bajo protesta de decir verdad, - del apego del dictamen a lo ordenado en el artículo 85° del Código Fiscal de la Federación y de este Reglamento, así como su opinión acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, indicando, en su caso las omisiones observadas independientemente de su importancia relativa.

En caso de la omisión o incumplimiento de las disposiciones anteriores, el Reglamento del Artículo 85° marca las sanciones a que se hará acreedor el contador público; de acuerdo con sus artículos:

Artículo 13° del Reglamento del C.F.F.- La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público, o le amonestará de acuerdo con lo siguiente:

I La suspensión procederá cuando:

- a) El contador público acumule tres amonestaciones.  
En este caso la suspensión podrá ser hasta por -

- un año.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
  - c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 85° del Código Fiscal de la-Federación, y 7°, 8°, 9°, 10°, y demás relativos de este Reglamento. En este caso la suspensión-podrá ser hasta por tres años.
  - d) El contador público esté sujeto a proceso por --presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, por falsedad en declaraciones -judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro, también de carácter intencional que amerite pena corporal, en este caso la -suspensión durará hasta la resolución definitiva de la causa.

II La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiera reincidencia a la violación de las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entign

de que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

- b) Hubiera participado en la comisión de cualquiera de los delitos señalados en el inciso d) de la fracción anterior.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a) y II, inciso a), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

### III La amonestación procederá cuando:

- a) Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 8º, 9º, y 10º
- b) Se presenten extemporáneamente el dictamen.
- c) El contador público no cumpla con los requerimientos que le formule la Secretaría en los términos de los incisos a), b) y c) de la fracción I del artículo 11º.

Artículo 14º del Reglamento del C.F.F.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un --plazo de 15 días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

### 3.- AUTORIZACION O RECHAZO PARA PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

La aceptación para presentar estados financieros dictaminados, procede cuando el Aviso así como el Dictamen Fiscal, se elaboren de acuerdo con las disposiciones del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y en su caso, apejándose a las Resoluciones que establezcan Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal -- vigentes.

El Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación marca los requisitos básicos para la aceptación del dictamen fiscal en varios de sus apartados, correspondientes a los títulos siguientes:

1.- Registro del contador público en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Fiscalización, para efectos de poder emitir dictamen para efectos fiscales.

2.- Presentación del aviso en tiempo y forma señalados.

3.- Formulación del dictamen y documentación complementaria que el contador público registrado deberá presentar,

de acuerdo con lo indicado.

4.- Presentación del Dictamen en tiempo y forma señalados.

En lo concerniente al rechazo en la presentación de estados financieros dictaminados, inicialmente las solicitudes presentadas no tendrán trámite en la Dirección General de Fiscalización cuando se presenten las siguientes causales:

1.- Cuando el contador público que dictamine no esté registrado en los términos previstos por la fracción I del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

2.- Cuando el ejercicio de que se trate no haya terminado aún; invariablemente los contribuyentes deberán presentar el aviso que se menciona en el Artículo 3° del Reglamento del Artículo 85° del C.F.F., después de que el ejercicio a que se refieran haya terminado efectivamente.

3.- Cuando el contribuyente haya sido o esté siendo objeto de revisión por parte de la autoridad fiscalizadora, de acuerdo con el Artículo 4° del Reglamento del Artículo 85° del C.F.F..

4.- Cuando a la fecha de presentación del aviso ya-

hubiere terminado el ejercicio inmediato siguiente, en cuyo caso el aviso será por éste último y no por el anterior.

Cuando se trate de Despachos de Contadores Públicos, - deberá precisarse el profesionista que efectivamente vaya a dictaminar los estados financieros para fines fiscales, asumiendo en consecuencia la responsabilidad total y personal.

#### 4.- BASES PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN PARA EFECTOS -- FISCALES.

##### 4.1.- INSTRUCTIVOS DE LA SERIE 10.

Los Instructivos de la Serie 10 de la Dirección General de Auditoría Fiscal, fueron once guías de carácter interno que extraoficialmente se facilitó su conocimiento entre los contadores públicos para que éstos supieran como cumplir con determinado requisito, la forma de presentar algunos documentos o para orientar a sus propios clientes sobre la forma de mostrar datos que requiriera en un momento dado la autoridad fiscalizadora.

Sin embargo el contador público al emitir dictamen de estados financieros para efectos fiscales debía estar en condiciones de poder demostrar que había seguido las indicaciones de dichos instructivos y que se había ajustado a las disposiciones fiscales y a los estándares y procedimientos de auditoría adoptados por el Colegio de Contadores Públicos legalmente reconocido.

Una breve descripción del contenido básico de dichos Instructivos es que, con el fin de uniformar criterios sobre la estructura técnica y trámites relativos del Dictamen de Estados Financieros con efectos fiscales, es la siguiente:



**Instructivo No. 10.1**

**Dictamen Fiscal de Estados Financieros.-** En este --  
Instructivo se dió a conocer el texto del Dictamen, oficial-  
mente aprobado en cuya redacción sobresalía la declaración -  
bajo protesta de decir verdad que el dictamen se había emi--  
tido de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 85° del Códi-  
go Fiscal de la Federación, así como también la mención que-  
se había incluido el examen del cumplimiento de las disposi-  
ciones fiscales federales vigentes en esa fecha.

Quando el Contador Público emitía un dictamen con sal-  
vedades, éstas deberían presentarse en forma tal que su al--  
cance, significado e implicaciones quedaran claramente ex --  
presadas.

**Instructivo No. 10.2**

**Solicitud de exhibición y explicación de papeles de -**  
trabajo. Este instructivo se refería a la obligatoriedad --  
por parte del Contador Público o del representante que hubie-  
se intervenido en la auditoría a petición delas autoridades-  
correspondientes, de exhibir y explicar en su totalidad los -  
papeles de trabajo.

**Instructivo No. 10.3**

Se establecen los requisitos de presentación de Dictámenes para efectos fiscales en los términos del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

En este instructivo se estableció el orden y requisitos mínimos de la presentación del Dictamen, informe y anexos complementarios; siendo los principales:

- 1.- Dictamen
- 2.- Balance General
- 3.- Estado de Resultados
- 4.- Estado de Variación en las Cuentas de Capital Contable
- 5.- Notas a los Estados Financieros
- 6.- Informe sobre la Revisión General de Impuestos
- 7.- Anexos complementarios a los Estados Financieros

Estos dos últimos contenían una serie de requisitos referidos al alcance y naturaleza de los procedimientos incluyendo asimismo una serie de leyendas que al final debería expresar el Contador Público en relación con los Estados y Notas que firmaba.

**Instructivo No. 10.4**

Reglas de carácter general relacionadas con solicitudes y la presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales por contador público.

En este instructivo se daban a conocer las reglas referentes al llenado de la solicitud de presentación de estados financieros dictaminados con fines fiscales.

Los datos de la solicitud eran de identificación tanto del contribuyente como del contador público que dictaminaba, además de otros datos de tipo estadístico e informativo de los estados financieros del contribuyente.

En este instructivo se dieron las bases para la obtención de prórrogas, cambio de contador público, etc.

**Instructivo No. 10.5**

**Dictamen fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.**

En el caso de contribuyentes que tuvieron declaraciones por varios ejercicios sucesivos pendientes de revisar, podrían presentar estados financieros dictaminados de acuerdo al Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación por el úl-

timo ejercicio utilizando para ello el texto aprobado pero - por cada uno de los ejercicios anteriores presentaban un informe diferente.

#### Instructivo No. 10.6

Presentación de declaraciones complementarias de los contribuyentes dictaminados por contador público.

Cuando como consecuencia de la auditoría practicada existieran modificaciones a las cifras declaradas originalmente en todos los impuestos a que era afecto el contribuyente en forma directa o como retenedor, debería presentar declaraciones complementarias a fin de que todas las cifras dictaminadas quedaran debidamente declaradas, pagando las diferencias de impuestos resultantes a su cargo más los recargos de Ley, pero sin sanciones.

#### Instructivo No. 10.7

Este instructivo tenía como objetivo unificar la estructura técnica del dictamen de estados financieros para efectos fiscales de Personas Físicas, destacando para ello, que en el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias

reflejara la situación financiera y los resultados de las -  
operaciones de todas las empresas propiedad del contribuyen-  
te. Para tal efecto el contador público elaboraría:

1.- Un detalle completo de todas las empresas que -  
integraban su actividad mercantil.

2.- Que los estados financieros que se proponían --  
presentaran el patrimonio e ingresos totales de todas las -  
empresas que se hubieran mencionado conforme al punto ante-  
rior.

Lógicamente el texto del dictamen también se vió mo-  
dificado.

#### Instructivo No. 10.8

El Dictamen Fiscal Nulatorio y la negación de opinión  
sobre estados financieros dictaminados por Contador Público.

En este instructivo se pueden apreciar las mismas cau-  
sales de la Opinión Negativa o abstención de opinión recono-  
cidas por la profesión.

Pero se incluía un aspecto importante que es el hecho  
de que cuando existan salvedades que afecten la situación fi

cal y que por su magnitud nulifiquen en forma general el -- contenido de los estados financieros, tomados en su conjunto, el contador público debería emitir invariablemente dictamen nugatorio ya que de hecho limitaban substancialmente, su opinión profesional expresada en el cuerpo del mismo.

Consecuentemente no se daría al dictamen los efectos fiscales a que se refiere el Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

#### Instructivo No. 10.9

Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como circularización obligatoria.

Toda revisión o examen debería sujetarse a los estándares y procedimientos de auditoría adoptados por colegio -- legalmente reconocido, debiendo estar en todo momento, el -- Contador Público en condiciones de poderlo demostrar mediante papeles de trabajo, especialmente lo referente a Inventarios, Cuentas y Documentos por Cobrar y por Pagar.

Las pruebas físicas y toma de inventarios son obligatorios; cualquier procedimiento alternativo o supletorio y-

la salvedad respectiva solo surtirán efectos, cuando se demuestre a juicio de la Dirección General de Auditoría Fiscal que el control interno del contribuyente y el alcance y resultados de su aplicación fuesen satisfactorios.

#### Instructivo No. 10.10

Uniformidad en la presentación e integración de informes y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por contador público para efectos fiscales.

En este instructivo se daban a conocer las formas que debían incluirse en el legajo o cuaderno del dictamen para ser consultados por la Dirección General de Auditoría Fiscal con objeto de unificar la técnica en la presentación e integración de los estados financieros en el siguiente orden:

- a) Dictamen
- b) Balance General
- c) Estado de Resultados
- d) Estado de Variaciones en las Cuentas del Capital Contable.
- e) Notas a los Estados Financieros
- f) Informe sobre Revisión General de Impuestos

- g) Estado Comparativo de Producción y Ventas
- h) Análisis de Gastos (Administración, Ventas, etc.)
- i) Estados de Movimientos de las Reservas complementarias de Activo y Reservas de Pasivo
- j) Relación de prestaciones fiscales
- k) Conciliación entre el Resultado Contable y el Fiscal para efectos del Impuesto al Ingreso Global - de las Empresas
- l) Conciliación entre los Ingresos Declarados para efectos del I.S.R. y los declarados para I.S.I.M.
- m) Documentación complementaria
- n) Determinación de la Participación de Utilidades a los Trabajadores
- o) Impuestos Retenidos, y Enterados por pagos al Extranjero

Instructivo No. 10.11

Falta de la observancia de la fracción segunda del --  
Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

Este último instructivo reconoce ciertas afirmaciones hechas en el dictamen en apego al Artículo 85° del Código -- Fiscal de la Federación o en su defecto conforme a los estándares y procedimientos de auditoría adoptados por los Colegios de Contadores Públicos reconocidos.



Además sienta las bases sobre las que el "Comité de -  
Estudio y Aplicación de Sanciones a Contadores Públicos Re--  
gistrados" previo estudio de los casos propuestos por las --  
Subdirecciones de Auditoría Fiscal, aplicará las sanciones a  
los Contadores Públicos que irán desde la Amonestación, Sus-  
pensión de Registro, hasta la Cancelación del Registro de --  
Contador Público según amerite el caso.

Llevándose para tal efecto una estrecha comunicación-  
con el Colegio de Contadores de que se trate a fin de que --  
éstos procedan de acuerdo a lo pertinente en sus relaciones-  
con sus asociados.

4.2.- ARTICULO 2º TRANSITORIO DEL CODIGO FISCAL DE LA - -  
FEDERACION.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de Abril de 1967, derogó mediante su Artículo 2º Transitorio, al Decreto del 21 de Abril de 1959; quedando reglamentado el Dictamen de estados financieros a través del Artículo 85º que se incluye simultáneamente a la publicación -- del nuevo código.

En esencia no cambió la naturaleza jurídica del dictamen, pero aclaró y confirmó los efectos y consecuencias del mismo dando mayor valor probatorio a las afirmaciones del -- contador público contenidas en el mismo y otorgó mayor reconocimiento legal a las disposiciones fiscales sobre las Normas y Procedimientos de Auditoria.

Artículo 2º Transitorio del Código Fiscal de la Federación.

Derogación de Legislación anterior.

A partir de la fecha indicada en el artículo anterior (1º de Abril de 1967), se derogan:

I.- El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas.

II.- La Ley de 30 de diciembre de 1946 que creó un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

III.- La Ley de 29 de diciembre de 1948 que creó un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de nulidad promovidos contra las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal.

IV.- El Decreto del 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal.

4.3.- ARTICULO 85º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Dictámenes de Contador Público.

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen -  
contadores públicos sobre los estados financieros y su rela-  
ción con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se --  
presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen-  
los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté regis-  
trado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se --  
inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad  
mexicana que tengan título de contador público registrado en  
la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un  
Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las -  
disposiciones del Reglamento de este artículo. La Secreta -  
ría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cum-  
plimiento de esta fracción.

En caso de que el contador público no hubiere dado --  
cumplimiento a dichas disposiciones, la Secretaría, previa --

audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del -  
registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera -  
reincidencia o el contador hubiera participado en la comi --  
sión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cance -  
lación de dicho registro. En estos casos se dará aviso inme -  
diatamente por escrito al Colegio Profesional y, en su caso -  
a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca -  
el contador Público en cuestión.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los --  
dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que -  
podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y -  
comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solida -  
rios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que -  
correspondan.

## C A P I T U L O    I V

### MODIFICACIONES A LOS REGLAMENTOS PARA LA ELABORACION DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

#### 1.- DEROGACION DEL SISTEMA DE CALIFICACION.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (Impuesto del Centenario), que se implantó en México el 20 de julio de 1921; trajo consigo el Sistema de Calificación, que consistía en la Revisión y Calificación de todas y cada una de las manifestaciones o declaraciones de los contribuyentes, por una Junta Calificadora Regional designada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dicho sistema vigente hasta 1962, venía resultando inoperante debido a los constantes aumentos de declaraciones a revisar, la demanda de calificadores, el aumento en los rezagos, así como la imposibilidad por parte del contribuyente de solicitar la devolución de los pagos en exceso o indebidos, hasta en tanto no se hubieran calificado los ejercicios relativos.

Esto provocaba una reacción desfavorable de los contribuyentes ya que no se cumplía con el principio de "equidad"-

de los impuestos mencionados con anterioridad, con las consecuencias económicas relativas para los mismos, los que en ocasiones perdían el derecho de solicitar la devolución con motivo de la prescripción del crédito en contra del Fisco.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, que entró en vigor a partir de 1963, derogó el sistema de calificación pues su artículo 13° expresamente señalaba: "Las declaraciones a -- que se refiere esta Ley no serán objeto de calificación". -- Evitándose de esta manera los problemas expuestos anteriormente, al mismo tiempo se determinaron las facultades de -- las autoridades fiscales para "revisar" las declaraciones -- de los contribuyentes, ya que en el mismo Artículo se aclaraba: "Dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá formular liquidaciones adicionales que de terminan la rectificación del impuesto a cargo del contri -- buyente. Transcurrido dicho plazo que no es susceptible de -- interrupción, se extinguirá por caducidad la acción fiscal -- para los citados fines".

Para llevar a cabo la revisión, el Artículo 14° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalaba los métodos medianu

te los cuales las autoridades fiscales podían llevarla a cabo, siendo:

I.- Requerir a los causantes con el fin de que exhiban, en su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades, los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás documentos que consideren indispensables para el estudio de sus declaraciones.

II.- Pedir a los propios causantes los informes que estimen necesarios, con el fin de determinar el impuesto a su cargo;

III.- Ordenar actos de vigilancia, con el fin de comprobar la verdadera situación económica de los causantes y el debido cumplimiento de las obligaciones que les impone esta Ley;

IV.- Requerir a las personas que tengan o hayan tenido relaciones de negocios con los contribuyentes, para que exhiban los asientos de su contabilidad, la documentación y la correspondencia que se refiera a las operaciones realizadas con aquellos;



V.- Ordenar que se practiquen a los causantes visitas y revisión general de sus libros, documentos y correspondencia, con el fin de comprobar los datos de las declaraciones presentadas o suplidas.

Por otra parte el Decreto Presidencial del 30 de abril de 1959, ya mencionaba la posibilidad de sustraerse del Sistema de Calificación, pues su Artículo 2° Transitorio, mencionaba:

"Los causantes que tengan declaraciones del Impuesto sobre la Renta pendientes de calificar, cualquiera que sea el monto de sus ingresos, podrán recurrir al procedimiento que establecen los Artículos 7° y siguientes".

En estos casos los causantes presentarán nuevas declaraciones de conformidad con el Artículo 11° y cubrirán diferencias de impuestos sin imposición de sanciones y sin que proceda la consignación penal, pero causándose los recargos que establecen las Leyes.

No procederá la presentación de las declaraciones conforme a este Artículo, cuando se haya expedido la Orden de Auditoría o de investigación y se haya notificado al causante.

**2.- SUSTITUCION DE LOS INSTRUCTIVOS DE LA SERIE 10 POR EL -  
REGLAMENTO DEL ARTICULO 85° DEL CODIGO FISCAL DE LA FE-  
DERACION.**

El Artículo 11° del Decreto del 21 de Abril de 1959, - fue la primera guía para el Contador Público para la elaboración de los Estados Financieros para efectos fiscales, y como una orientación adicional se crearon en 1960 los Instructivos de la Serie 10, los cuales fueron corrigiéndose o ampliándose a través de Circulares y Criterios emitidos por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal con la colaboración del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.;- hasta 1967 fecha en que se derogó el mencionado Decreto, quedando incluso sin personalidad jurídica la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, órgano que actuó solo de hecho- pues no fue sino hasta Enero de 1972 que volvieron a reglamentarse las funciones de esa Dirección.

A partir de 1967 y con motivo de la derogación del Decreto del 1° de Abril de 1959 la situación del Contador Público al emitir Dictamen para efectos fiscales, quedó contemplada en el Artículo 85° del entonces nuevo Código Fiscal de la Federación, este artículo se encontró incompleto por lo - que fue necesario apoyarlo mediante una serie de criterios -

que al igual que los instructivos fueron material de orientación extraoficial pues es hasta el 11 de Abril de 1980 -- cuando se publica el Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación, el cual viene a legislar todo lo relacionado con el Contador Público y el Dictamen para efectos fiscales, sus alcances y limitaciones, cuyo objetivo es establecer claramente el régimen de los contribuyentes dictaminados, en forma tal que las relaciones Fisco - Contador Público y Contribuyente, se sujeten a un marco jurídico y técnico que delimite con precisión los derechos y obligaciones de cada uno.

El Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación, que fue publicado en Diario Oficial de 11 de Abril de 1980, consta de 14 artículos fundamentales y 1 sobre disposiciones transitorias, observando esencialmente -- los siguientes conceptos:

#### TRAMITE DE INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE CONTADORES PUBLICOS

##### Requisitos:

- Ser de nacionalidad mexicana.
- Tener Título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública.

- Ser miembro de un colegio de contadores públicos reconocido por la misma Secretaría (S.E.P).

**Documentos a Presentar:**

- Acta de nacimiento o carta de naturalización.
- Título Profesional.
- Cédula Profesional emitida por la S.E.P.
- Constancia reciente (dos meses) emitida por el colegio a que pertenezca, que lo acredite como miembro activo.
- Declaratoria por parte del contador público, bajo protesta de decir verdad de que no está acusado o condenado por delito fiscal, o intencional contra el patrimonio de las personas, o por falsedad en declaraciones.

**AVISO DE DICTAMINACION**

**Requisitos:**

- Referirse al último ejercicio fiscal.
- Ser suscrito por el contribuyente y el contador público - que va a dictaminar.

**Plazo de Presentación:**

- Dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.
- En caso de obtención de prórroga para la presentación de la declaración anual del I.S.R. también se prorrogará el - plazo para presentar el aviso por el mismo tiempo.

**Lugar de Presentación:**

- Oficialía de partes de la Dirección General de Fiscalización.

**Excepciones:**

No surtirá efectos el aviso, cuando no se presente --  
con las formalidades antes citadas o cuando:

- El contador público no esté registrado o su registro esté cancelado o suspendido.
- Se haya emitido Orden de Visita domiciliaria sobre el e--  
jercicio a dictaminar o sobre los anteriores. En este úl--  
timo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público po--  
drá dar efectos al aviso presentado, mediante notifica --  
ción al contribuyente y al contador público, dentro de --  
los tres meses siguientes a su presentación.
- Exista impedimento legal del contador público que lo sus--  
criba.

**PRESENTACION DEL DICTAMEN.**

**Integración:**

**Dictamen**

**Estados Financieros Básicos**

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Modificaciones al Capital Contable
- Estados de Cambios en la Situación Financiera

- Notas a estos Estados

Informe sobre la Revisión de la Situación Fiscal del Contribuyente.

**Anexos:**

- Estado Comparativo de Resultados
- Estado Comparativo de los Costos de Producción y Ventas
- Análisis Comparativo por Subcuentas de los Gastos de Administración, Ventas, Financieros y Otros.
- Análisis del Movimiento del Ejercicio de las Reservas complementarias de Activo y Reservas de Pasivo.
- Relación de Obligaciones Fiscales, manifestadas bajo protesta de decir verdad
- Conciliación entre el Resultado Contable y el gravable -- para I.S.R.
- Conciliación entre Ingresos Dictaminados y los declarados para I.S.R. y otros Impuestos Federales
- Determinación de la P.T.U.
- Demás documentos que señalen las reglas de carácter general.

**REQUISITOS PARA SU FORMULACION.**

- Cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría - generalmente aceptadas.

**CONTENIDO DEL INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL.****Descripción de:**

- Régimen fiscal del contribuyente
- La verificación documental realizada
- La revisión de bases, cálculo, y entero de los impuestos federales correspondientes
- La declaración bajo protesta de decir verdad, del apago - del dictamen a lo ordenado en el Artículo 85° del C.F.F.- y su Reglamento.

**PLAZO DE ENTREGA.**

- Dentro de los siete meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

**PRORROGAS.**

- Por un mes, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor comprobadas, previa solicitud un mes antes del vencimiento del plazo original
- Por el tiempo de prórroga obtenido para la presentación - de la declaración anual de I.S.R.

**NOTA:** El Dictamen se entregará en la Oficialía de Partes de la Dirección General de Fiscalización.

**RENUNCIA A PRESENTAR DICTAMEN.**

- El contribuyente podrá renunciar a la presentación del --

dictamen, comunicándolo a la Secretaría dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso, --- justificando los motivos que tuviese.

#### SUSTITUCION DE CONTADOR PUBLICO

Por iniciativa del contribuyente:

- Deberá comunicarlo a la Secretaría dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso, justificando los motivos que tuviese. En este caso se podrá conceder prórroga de un mes, para la presentación del dictamen, --- previa solicitud del contribuyente.

Por causas imputables al contador público:

- Deberá comunicarlo a la Secretaría, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso. En el caso -- de incapacidad física o impedimento legal, el contador público podrá renunciar a la formulación del dictamen, en cualquier tiempo dentro del plazo de su presentación. En esta situación, el contribuyente podrá presentar el aviso de sustitución dentro del plazo indicado.

#### IMPEDIMENTOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR.

I.- Tener los siguientes grados de parentesco con el propietario o socio principal de la empresa, o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

A).- Director

B).- Por consanguineidad o civil, en línea recta sin límite de grado



- C).- Colateral, dentro del segundo grado
- D).- Por afinidad, dentro del segundo grado

II.- Ser o haber sido dentro de la empresa, en el ejercicio fiscal que dictamina:

- A).- Director
- B).- Miembro del Consejo de Administración
- C).- Administrador
- D).- Empleado con intervención importante en la administración

III.- Tener, haber tenido, o pretender tener, en el ejercicio fiscal que dictamina, ingerencia económica en los negocios del contribuyente.

IV.- Recibir participación directa en función de los resultados de su auditoría o emitir un dictamen en el cual sus emolumentos dependan del resultado del mismo.

V.- Ser agente o corredor de bolsa de valores en el ejercicio.

VI.- Ser funcionario o empleado de la Secretaría o de las dependencias fiscales de las entidades federativas -- coordinadas.

VII.- Estar vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, de tal forma que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

#### REVISIÓN SECUENCIAL DEL DICTAMEN.

A desahogar por conducto del contador público:

- 1a. etapa: Requerimiento de información faltante en los estados financieros dictaminados.
- 2a. etapa: Revisión de papeles de trabajo.
- 3a. etapa: Solicitud de información.
- 4a. etapa: Exhibición de Libros y documentación original.

El desahogo a satisfacción de las dos primeras etapas, eliminará el desahogo de las dos siguientes.

En el caso de revisión previa sólo se revisará el dictamen en su primera etapa.

NOTA: En el desahogo de estas cuatro etapas, no se consideran iniciadas las facultades de revisión.

#### A DESAHOGAR DIRECTAMENTE CON EL CONTRIBUYENTE.

En el caso de que el contador público no proporcione la información y documentación solicitada, ésta se solicitará por escrito directamente al contribuyente, con copia --

al contador público.

#### A DESAHOGAR CON TERCEROS Y DEMAS OBLIGADOS.

Si la documentación y la información no son proporcionadas por el contribuyente, o a juicio de la Secretaría, lo proporcionado no es suficiente, se podrá requerir a terceros y demás obligados lo necesario para verificar la certeza de los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

#### VISITA DOMICILIARIA.

Si persisten dudas importantes sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del contribuyente, se podrá solicitar que se ejerzan directamente las facultades de vigilancia sobre los sujetos pasivos, responsables solidarios y terceros.

#### OFICIO DE OBSERVACIONES.

Si de la revisión practicada al dictamen se conocen hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, éstos se harán de su conocimiento con copia al contador público, mediante documento -- conocido como "Oficio de Observaciones".

**INCONFORMIDAD.**

Una vez notificado el contribuyente de las observaciones detectadas, tendrá un plazo de 20 días para manifestar por escrito su inconformidad, ante la Dirección General-Técnica, Dirección de Liquidación, Subdirección de Revisión-de Dictámenes y Revisiones Especiales.

**PRUEBAS.**

Las pruebas documentales pertinentes ofrecidas en la inconformidad, deberán presentarse con la misma o a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su presentación.

**AMONESTACION AL CONTADOR PUBLICO.**

La amonestación procederá cuando el contador público incurra en los supuestos señalados en la fracción II del artículo 13° del Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

**SUSPENSION O CANCELACION DEL REGISTRO.**

Se darán estos efectos al registro del contador público cuando se coloque dentro de lo previsto por las fraccio -

nes I y III, respectivamente, del artículo 13° del Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

**CAUSAS DE AMONESTACION, SUSPENSION O CANCELACION DE REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO.**

**Amonestación:**

- Se presenten incompletos los documentos relativos al dictamen.
- Emisión del dictamen sin salvedades, existiendo excepciones que las ameriten.
- No se precisen ni cuantifiquen las excepciones al cumplimiento de las disposiciones fiscales o a las normas de auditoría.
- No emita abstención de opinión, careciendo de elementos probatorios para dictaminar.
- Omisión parcial o total del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- Presentación extemporánea del dictamen.
- No se dé cumplimiento a los requerimientos de información y documentación o de papeles de trabajo.

**SUSPENSION**

- Acumulación de tres amonestaciones -Suspensión hasta por un año.
- No se formule el dictamen, debiendo hacerlo -Suspensión -- hasta por dos años.

- Que en la formulación del dictamen se contravengan las - disposiciones fiscales, las normas de auditoría, o los - requisitos que establecen el reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando el contador público esté sujeto a proceso por la - presunta comisión de los delitos que se mencionan en el - inciso d), de la fracción primera, del Artículo 13° del - Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Fede - ración.

#### CANCELACION.

- Acumulación de tres suspensiones.
- Participación en la comisión de delitos de los señalados en el inciso d) de la fracción primera, del artículo 13° del Reglamento del Artículo 85° del Código Fiscal de la Federación.

## CONCLUSIONES

- 1.- En la actividad económica del país, la participación del Contador Público es cada vez más amplia y necesaria, ya que por su capacidad profesional puede desarrollarse en áreas como Finanzas, Impuestos, Administración, Producción, Contabilidad en General, Auditoría, etc., bien sea dentro de las empresas ocupando puestos directivos o en forma independiente como asesor.
- 2.- Las áreas donde tradicionalmente se ha desarrollado más son la Contabilidad en General y la Auditoría, ésta última de mayor importancia, ya que en su sentido más amplio la Auditoría es el examen de los Libros, Cuentas, Comprobantes y Registros, con el objeto de comprobar la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una empresa, algunas veces sugiriendo inclusive reclasificaciones y ajustes.
- 3.- La práctica de una auditoría cualquiera que sea el tipo, proporciona claras ventajas para quien la practica, pues aparte de conocer la correcta o incorrecta aplicación contable de las operaciones de una empresa permite cono-

cer fallas de procedimiento y sistema, reorientando éstos a la consecución de los objetivos trazados.

4.- Una vez practicada una serie de técnicas, métodos y análisis propios de la profesión, de acuerdo con una serie de normas y procedimientos de auditoría, adaptadas éstas a las diferentes circunstancias, el contador público emite su opinión conocida como Dictamen, tomando en cuenta que dicha opinión está enfocada siempre a la naturaleza de la revisión que haya originado el examen.

5.- La formación profesional, técnica y académica, hace del contador público la persona idónea para la práctica de toda clase de auditorías.

6.- Por su capacidad el Contador Público se ha ganado la confianza de terceros incluyendo al Estado quien ha reconocido a través del Sistema de Dictámenes para efectos fiscales como medio de tributación aprobado.

7.- El Contador Público al practicar Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales y expresar su opinión a través del Dictamen contrae responsabilidad de tipo ético, legal y profesional, pues de su actuación-



deriva el crédito que le sea otorgado.

- 8.- Los requisitos y formalidades que establecen las Leyes para dictaminar con carácter fiscal son las Normas y -- Procedimientos Mínimos de Auditoría adoptados por la -- profesión que se convierten en obligatorios y están enfocados principalmente a cubrir aquellas áreas de relación directa con el correcto cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales a que esté afecto el contribuyente de que se trate.
- 9.- La actuación profesional del Contador Público es de tal importancia que el contribuyente tendrá un mayor grado de seguridad de haber tributado correctamente, situación que se tomará por cierta por las autoridades hasta en tanto no se pruebe lo contrario.
- 10.- El dictamen fiscal nace propiamente en 1959, el 29 de -- abril, el cual se ha venido ajustando a diversas circunstancias, pero la orientación y modificaciones que pueda tener sólo serán de forma, tratándose de aclarar situaciones imprevistas o no claras, pues su validez está ganada y seguramente seguirá siendo de igual valor.

## B I B L I O G R A F I A

**AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS**  
Arthur W. Holmes

**NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Edición - 1981

**APUNTES DE AUDITORIA**  
Compilación de Varios Autores - U.M.A.M.

**MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO**  
W.A. Paton

**DECRETO DEL 29 de ABRIL DE 1959**

**INSTRUCTIVOS DE LA SERIE 10**  
Emitidos por la D G.A.F.F.

**ESTUDIO DEL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES**  
Enrique García Figueroa  
Tesis Profesional E.S.C.A.- 1978

**CODIGO DE ETICA PROFESIONAL**  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**  
1938 - 1966

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**  
1967 - 1981