

26
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

SEMINARIO DE INVESTIGACION
CONTABLE QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
PRESENTAN

MARIA GUADALUPE LOPEZ DURAN
CARLOS SANDOVAL LOPEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO:
C.P. AGUSTIN DIAZ CAMPOMANES

MEXICO, D.F.
TEBIS CON
FALLA DE ORESEN

1992



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 está 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.

Indice

Introducción.....	6
Capítulo I	
Auditoría a los Estados Financieros.....	8
Capítulo II	
Dictamen de Estados Financieros.....	23
Capítulo III	
Dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales.....	33
Conclusiones.....	64
Bibliografía.....	65

Dictamen de Estados Financieros

Introducción

La Contaduría Pública en México al igual que otras profesiones ha ido evolucionando de acuerdo con las necesidades y las interrogantes que le han sido planteadas tanto en el ámbito social como en el económico; esa atención y la apertura de nuevas actividades a la profesión, ha traído consigo la intervención del Contador Público en las diferentes áreas que comprende esta carrera.

Una de estas áreas es la Auditoría que por tratarse de una actividad profesional implica el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública, es así como la profesión a través de su organismo ya integrado (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.) ha pugnado porque el desarrollo de esta actividad se identifique plenamente con el Contador Público en su calidad de independiente; para lo cual desde su inicio se ha dedicado a la investigación y desarrollo de la citada área, aportando para ello puntos de vista técnicos adoptados por los asociados.

Muestra de éstos son: código de ética profesional, principios de contabilidad, normas y procedimientos de auditoría, algunos lineamientos técnicos que como evidencia de trabajo del Contador Público en su calidad de auditor independiente debe observar;

además de las observancias legales y fiscales que se dan en el país en materia tributaria.

Existiendo de esta manera por parte del Gobierno Federal un órgano encargado de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Este órgano es la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, el cual incorporó métodos de fiscalización de los contribuyentes, uno de ellos es el dictamen de Contador Público para efectos fiscales; llegando a ser obligatorio para algunos contribuyentes en la actualidad. Por lo tanto, es importante reconocer el impulso que recibió el campo de desarrollo profesional del Licenciado en Contaduría con el nacimiento de dicho dictamen.

Debido a lo anterior el Licenciado en Contaduría se ha visto obligado en profundizar en el estudio teórico y la aplicación práctica de las Leyes Fiscales en atención a la correcta determinación de las bases impositivas; ya que le son de gran ayuda en su práctica profesional. Para desarrollar el trabajo de auditoría proporcionándole los elementos de juicio y convicción necesarios para emitir su opinión de manera objetiva en un dictamen el cual es de suma importancia por ser lo único que el público vé del trabajo del Auditor, adquiriendo así no sólo responsabilidad con la persona que contrata sus servicios sino también con todas las demás personas que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o inversión.

Esperamos que el contenido de los temas que a continuación se presentan cumplan con la meta deseada, no sin antes someterlos a la respetable consideración de especialistas en la materia y lectores en general.

Capítulo I

- 1 Auditoría a los Estados Financieros
 - 1.1 Generalidades
 - 1.2 Concepto
 - 1.3 Importancia
 - 1.4 Objetivo y Finalidad de la Auditoría
 - 1.5 Alcance - Auditorías Iniciales
 - 1.6 Herramientas
 - 1.6.1 Normas de Auditoría
 - 1.6.2 Procedimientos de Auditoría
 - 1.6.3 Técnicas de Auditoría
 - 1.6.4 Control Interno
 - 1.6.5 Planeación

1.1 Generalidades

En la actualidad el Contador Público puede desempeñar diversas actividades o trabajos, poniendo en práctica sus conocimientos técnicos.

Una de sus actividades es la Auditoría de Estados Financieros, la cual tiene por objeto final emitir una opinión en la cual haga constar que dichos estados financieros presentan o no razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad económica a una fecha determinada, la cual se realiza dentro del marco de los principios de la contabilidad aplicados en forma consistente.

La actuación del Contador Público se finca en técnicas y en ética, la primera se adquiere con el estudio, la segunda con la práctica habitual de los principios morales que la sociedad estima esenciales para depositar su confianza en ésta.

1.2 Concepto

La Auditoría de Estados Financieros, es el campo de desarrollo profesional más completo y más interesante, porque es aquí donde el Licenciado en Contaduría aplica los conocimientos adquiridos durante su formación profesional.

Arthur W. Holmes, la define como: el examen objetivo de los Estados Financieros preparados inicialmente por la administración, de tal manera que se entiende por examen objetivo, aquel que se realiza de los registros contables de información financiera y de otros documentos que respaldan las operaciones de una entidad económica.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en los

boletines de las Normas y Procedimientos, lo define: Auditoría es el examen de libros, comprobantes y otros registros contables, de un individuo o corporación mediante el empleo y consideración sistematizada de normas, que son afines a la naturaleza del examen, con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante, emitir una opinión de que los Estados Financieros que se formulan presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa auditada.

Nuestra opinión al respecto es la siguiente:

Auditoría de Estados Financieros: es la revisión parcial o total de los rubros que integran los estados financieros de una persona o una entidad económica, por la cual nos podemos percatar si presenta razonablemente o no la situación financiera, y en base a esto emitir una opinión.

A continuación se hace una observación del concepto de Auditoría emitida por el Instituto, ya que se habla de que el resultado de la Auditoría es un resultado positivo sin considerar que pueden ser lo contrario.

1.3 Importancia

La importancia de la Auditoría en nuestros tiempos es ahora considerada como una conveniencia para los dueños de empresas, que en base a ésta, pueden tomar decisiones sin tener alto riesgo sobre las transacciones a realizar.

Por otro lado las autoridades fiscales en México consideran a la Auditoría como necesidad ya que con las disposiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 26-12-90 que se analizarán a fondo en el punto 3.2.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público trata de que los contribuyentes realicen el pago de sus impuestos correspondientes de acuerdo a la Ley, apoyándose en un Contador Público independiente a través de su dictamen.

1.4 Objetivos y Finalidades de la Auditoría

La Auditoría ha influido de manera determinante para lograr un mejor crecimiento de la empresa ya que siempre estará dirigida hacia la búsqueda de mejoras, implantando y/o modificando sistemas de control interno encaminadas a constituir a su vez en un ahorro o reducción de costos que permitan lograr mejores objetivos a través de menos recursos.

La Auditoría tiene como objetivo proporcionar al auditor los elementos de juicio necesarios para poder elaborar su dictamen de manera objetiva y profesional.

El fin de llevar a cabo una auditoría es el resultado de una política administrativa planeada de acuerdo con las necesidades de información de la empresa de que se trate y de los objetivos que la misma persiga, se mencionan en seguida:

- a). Para efectos fiscales, la finalidad de la auditoría es lograr a través de la revisión en las cuentas de resultados y en las de balance, que el contribuyente ha declarado y cubierto correctamente todos los impuestos para este efecto, y en su caso, determinar las omisiones en que haya incurrido.
- b). Permite a los propietarios de un negocio recibir por parte de una persona totalmente imparcial y ajena a la empresa una opinión acerca de la situación financiera del negocio, así como el resultado de sus operaciones.

-
- c). Cuando hay proyectos de la venta de un negocio con objeto que tanto el comprador como el vendedor, tenga una información de la situación financiera del negocio.
 - d). Proporciona a las instituciones de crédito, la información necesaria para el otorgamiento de sus créditos.
 - e). En caso de suspensión de pagos o de quiebras, para saber que la situación financiera que se determine es correcta.
 - f). Implantar sistemas de inspección y de control interno o para mejoramiento de los que ya están implantados.
 - g). Implantación de sistemas de costos que se apeguen a las necesidades de la empresa.
 - h). Determinar las pérdidas después de un siniestro.
 - i). Determinación de causas de variaciones entre los resultados de un ejercicio y otro.
 - j). Para que se puedan determinar responsabilidades y que se tomen las medidas necesarias en caso de existir fraudes de fondos.
 - k). Poder determinar, hasta cierto punto la eficiencia del personal, y poder tomar medidas de estímulo o de represión.
 - l). En caso de fusión de sociedades, para determinar las condiciones en que debe llevarse a cabo tal evento.
 - m). También para que las personas interesadas en hacer alguna inversión en la empresa, tengan los datos necesarios para estudiar las ventajas y desventajas de dicha operación.
 - n). Para que en caso de muerte de un socio, sus herederos puedan determinar el monto de sus derechos y obligaciones en relación con la empresa.

1.5 Alcance

Para poder determinar al alcance, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que va a realizar, el Auditor deberá efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno contable existente.

El cumplimiento de este estudio da al Contador Público una experiencia profesional muy valiosa y por otra parte, permite a los usuarios apreciar la ayuda que el Contador Público puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente en relación con el control interno contable existente en una empresa.

Cabe hacer mención que los objetivos que se persiguen en cualquier revisión de estados financieros son los mismos que se persiguen en las auditorías iniciales, las cuales se detallan a continuación:

Auditorías iniciales:

- 1). Los estados financieros nunca han sido examinados por Contador Público independiente.
- 2). Se nombra a un nuevo auditor aun cuando en el año anterior se hayan examinado los Estados Financieros.

Como consecuencia de lo anterior, el problema básico que presentan al Contador Público las auditorías iniciales, se refiere principalmente a la naturaleza, alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría y en los casos de cambios de auditor, a la evaluación en su caso, del trabajo realizado por su antecesor.

1.6 Herramientas

El Contador Público al realizar una auditoría a estados financieros, necesita de herramientas que le sirvan de apoyo para fundamentar su criterio y tener bases para poder emitir su opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen.

Las herramientas formales con las que cuenta el Contador Público en su carácter de Auditor de estados financieros son:

- a) Normas
- b) Procedimientos
- c) Técnicas
- d) Control Interno
- e) Planeación

1.6.1 Normas de Auditoría

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

Consideramos que, las normas de auditoría son importantes herramientas que le sirven al Contador Público por muchas razones.

- Proporciona una escala de medición que permite juzgar la situación de los contadores públicos.
- Son reconocidas en las esferas legales y de negocios como las normas de calidad de la profesión.
- Las normas de auditoría sirven como guías de carácter general que el auditor debe tener presentes.

-
- Nos indican la importancia del cuidado y diligencia profesional y de la independencia mental requerida en cada uno de los trabajos.
 - Nos sugieren que el Auditor debe desarrollar su habilidad para planear y administrar su trabajo.

Las normas de Auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

a) Normas personales

Las normas personales se refieren a las cualidades del auditor, existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

- I. *Entrenamiento técnico y capacidad profesional.*
El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.
- II. *Cuidado y diligencia profesional.*
El Auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen.
- III. *Independencia.*
El Auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

b) Normas de ejecución del trabajo

Al tratar las normas personales, se señaló que el Auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

I. *Planeación y supervisión.*

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada y constante.

II. *Estudio y evaluación del control interno.*

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar los procedimientos de auditoría.

III. *Obtención de evidencia suficiente y competente.*

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar su opinión.

c) Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de

su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen en los estados financieros.

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

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa, o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

II. *Bases de opinión sobre estados financieros.*

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

1.6.2 Procedimientos de auditoría

“Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o

circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

De lo anterior, nos podemos dar cuenta que los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas que se aplican en la práctica.

Naturaleza de los procedimientos de auditoría

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá aplicar su criterio profesional, fundamente una opinión objetiva y profesional.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría

No es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global, por esta razón se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa sobre la partida global, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

1.6.3 Técnicas de auditoría

Las técnicas, son las herramientas de trabajo del Contador Público, mediante las cuales obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las definen como: "Técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

De lo anterior, podemos decir que las técnicas de auditoría están orientadas fundamentalmente al Contador Público independiente; sin embargo, es de observarse que son de aplicación general a cualquier tipo de auditoría.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 2, las clasifica como sigue:

- Estudio general
- Análisis
- Inspección
- Confirmación
- Investigación
- Declaración
- Certificación
- Observación
- Cálculo

Estudio general. Apreciación sobre la fisonomía y características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Análisis. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

-
- a) *Análisis de saldos.* Se efectúa sobre aquellas cuentas cuyos movimientos se compensan, como es el caso de clientes, en la que se compensan los cargos por ventas efectuadas con los pagos efectuados. Es análisis de saldos, ya que únicamente se revisan las partidas residuales y se clasifican en grupos significativos y de igual naturaleza.
- b) *Análisis de movimientos.* Se realiza cuando no es posible determinar los movimientos que se compensan como sucede, por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien, que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que viniera a constituir el saldo final de la propia cuenta.

Inspección. Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Investigación. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho legalizado, por lo general, con la firma de una autoridad.

Observación. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

Cálculo. Verificación matemática de una partida.

1.6.4 Control interno

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define como sigue: "el control interno, comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos y verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Como se puede observar, esta definición es muy importante ya que contempla todo el universo de actividades, de ahí que el control interno presupone la planeación, la determinación de objetivos, la asignación de recursos y la definición de sistemas de operación y debe tener fines de evaluación de resultados y la rectificación de las actividades a fin de cumplir con la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Como resultado de este trabajo, está obligado a formular suge-

rencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la empresa.

1.6.5 Planeación

La auditoría de estados financieros, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.

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

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

Capítulo II

2 Dictamen de Estados Financieros.

2.1 Antecedentes

2.2 Concepto

2.3 Importancia

2.4 Responsabilidad profesional del Licenciado en Contaduría en la elaboración del dictamen.

2.5 Maneras de expresar un dictamen y la estructura del informe.

2.6 Diversas formas de emitir un dictamen.

2.1 Antecedentes del dictamen

Sobre el dictamen se ha tenido una gran controversia por saber cuál fue su origen, sin embargo, sí existen antecedentes en distintos países y épocas, lo que nos va dando una idea de lo que por dictamen pudiera entenderse el cual ha tenido innumerables cambios y avances, de los cuales se exponen algunos de ellos.

En Inglaterra, el 7 de abril de 1888, se publicó en la revista "The accountant" de Londres el siguiente texto de dictamen:

"Tengo delante de mí el balance, limitado al año terminado en... de..., el cual fue auditado y encontrado correcto".

Otro modelo de dictamen publicado en 1900 en los Estados Unidos, es el siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Compañía "X", por el año terminado en... de 19... y certificamos que en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de pérdidas y ganancias están correctas".

En 1960 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el Folleto "La Actividad del Contador Público como Auditor Independiente, su Dictamen y Responsabilidad", se emite un modelo de dictamen bastante completo, pero sin que tuviera el carácter de obligatorio; posteriormente el Boletín 21 de dicha Comisión, aparece ya el texto del dictamen cuyo contenido es el siguiente:

"He examinado el balance general de la Compañía "X", S.A. al... y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativas por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen se efectuó y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyo 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 compañía "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 los del año anterior".

En la anterior redacción 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 refiere precisamente a ciertos requisitos de carácter personal que debe tener el auditor, así como la forma de realizar su trabajo y por último los lineamientos establecidos para dar la información o emitir un dictamen como resultado de la auditoría.

Finalmente existe un modelo de dictamen conocido como dictamen nuevo emitido en 1974, por la Comisión de Normas y Procedimientos con el siguiente texto:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la compañía "X", S.A. al... del... 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 a fin de que llegue a ser de uso general.

2.2 Concepto

Según los hermanos Mancera, el dictamen se define en estos términos, dictamen contable, sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión y juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

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., el cual dice:

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.

En conclusión, el dictamen del Contador Público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión, con que el Contador Público expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

2.3 Importancia del dictamen

El dictamen es particularmente importante, ya que es lo único que el público vé 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 sin duda alguna es un instrumento que es muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes. Documento que tiene 31 años de aplicación lo que por sí mismo habla de la confianza que en él han depositado tanto las autoridades mencionadas como las personas que lo solicitan, particularmente empresarios.

La utilidad de este documento también se evidencia en dos hechos importantes. El primero de ellos consiste en que si un grupo de empresas desea consolidar sus resultados (para fines fiscales), cada una de ellas debe dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, y los estados financieros de la controladora deben mostrar los resultados de consolidación fiscal.

Es indudable que a través del tiempo que lleva de utilizarse el dictamen ha existido una intensa participación y apoyo de las autoridades hacendarias, ya que de no haber sido así tampoco hubiera sido posible su aplicación.

2.4 Responsabilidad profesional del Licenciado en Contaduría en la elaboración del dictamen

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 haberlos analizado y verificado con las limitaciones expresas en el mismo, responsabilizándose el Contador Público, no sólo con su cliente, sino con todo aquel que esté de alguna manera relacionado con los resultados del examen practicado.

Esta opinión es útil para todas aquellas personas que con base a los estados financieros tengan que tomar decisiones, ya sea 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, hasta las reformas publicadas el 26 de diciembre de 1990 en el Diario Oficial de la Federación.

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.

2.5 Maneras de expresar un dictamen y la estructura del informe

Existen dos formas de presentar un dictamen:

- a) Dictamen tradicional.

"He examinado el Balance General de la Compañía "X", S.A.; al... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente 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 fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.

b) Dictamen nuevo

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

En cuanto al cuerpo de dictamen, consta de dos partes para el tradicional, el primer párrafo está destinado para informar sobre el alcance del trabajo realizado, y un segundo párrafo donde se expresa la opinión sobre la situación financiera de la empresa.

En lo que respecta al dictamen nuevo sólo cuenta con un párrafo en el que se expresa el alcance del trabajo y la opinión del Contador Público.

2.6 Diversas formas de emitir un dictamen

A continuación se mencionan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen, según las circunstancias.

1. Limpio o sin salvedad
 2. Con salvedad o excepciones
 3. Negativo
 4. Abstención de opinión
-
1. Expresado como se ha mencionado, implica necesariamente que el Contador Público, no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró concepto o partida significativa que estuvieran en desacuerdo con los principios de contabilidad, y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad,

incluyendo las reglas particulares. En estos casos, el Contador Público puede expresar su opinión limpia o sin salvedades.

2. Como es lógico, en ocasiones el Contador Público no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por haber estado sujeto a una limitación al alcance de su examen por existir alguna partida que no esté de acuerdo con los principios de contabilidad. De aquí que cualquier excepción de importancia deberá reflejarse necesariamente como una salvedad o excepción al propio dictamen.

En términos generales se presentan las siguientes clases de salvedades:

- a). Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b). Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad.
- c). Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d). Incertidumbre.

Cuando las salvedades son importantes, pero no a tal grado que haga negativa una opinión sobre los estados financieros, tomados en conjunto, el dictamen se expresará únicamente con las salvedades necesarias.

Lógicamente el grado de importancia que se asigna a las salvedades, es materia de juicio personal por parte del profesional en vista de las circunstancias. El dictamen con salvedades deberá presentar dichas excepciones en tal forma, que su alcance, significado o implicaciones queden incluidas tan cerca como sea posible de la asevera-

ción o declaración a la que dichas salvedades intenten calificar mediante el uso de expresiones tales como "Excepto por "o" "Sujeto a".

Puede hacerse referencia en el dictamen a una o varias notas a los estados financieros que contengan la explicación detallada de un asunto materia de salvedad o excepción, como en el caso de excepción por inconsistencia de los principios de contabilidad, cuando una excepción deriva de limitaciones al alcance de la revisión, la salvedad deberá expresarse dentro del cuerpo del mismo dictamen y no ser mencionado en las notas de los estados financieros, toda vez que las nota son expresiones o afirmaciones del cliente y en consecuencia no pueden referirse al trabajo desarrollado por el Contador Público.

3. El Contador Público debe expresar una opinión negativa cuando como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la posición financiera y los resultados de sus operaciones de acuerdo con los principios de contabilidad, no presentan esta posición y resultados razonablemente de acuerdo con dichos principios y las excepciones a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada.

Una opinión negativa debe incluir una explicación de las razones que la originaron y de su efecto neto cuantificado, porque de no incluir todas esas razones se ocultaría información a la que tiene derecho de conocer el lector.

En el caso de existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del Contador Público de que los estados financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía.

-
4. El abstenerse de expresar una opinión, es necesario cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante ya sea por el cliente o por las circunstancias.

La posición financiera puede verse afectada por asuntos no resueltos que influyen en la vida misma de la empresa, lo que impide al Contador Público, opinar sobre la situación financiera de la empresa, el mismo Contador Público, deberá expresar todas las razones o motivos que dan lugar a la abstención.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. El Contador Público, si ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/ o el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad así debe expresarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no se deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictoria y confusa la abstención.

Capítulo III

Dictamen de estados financieros para efectos fiscales

- 3.1 Antecedentes de la dirección de auditoría fiscal federal
- 3.2 Fundamentos legales para ser dictaminado
- 3.3 Fundamentos legales para quien dictamina
- 3.4 Diferencias entre el dictamen para efectos fiscales y financieros.
- 3.5 Autorización o rechazo para presentar estados financieros dictaminados
 - 3.5.1 Plazo para la presentación del dictamen
 - 3.5.2 Aviso de presentación del dictamen
 - 3.5.3 Causas por las que no surte efecto el aviso
 - 3.5.4 Renuncia a la presentación del dictamen
- 3.6 Obligaciones de quienes presentan aviso de dictaminación
- 3.7 Bases para la elaboración del dictamen fiscal
- 3.8 Procedimiento de revisión del dictamen
 - 3.8.1 Suspensión del registro del Licenciado en Contaduría
 - 3.8.2 Amonestación del Licenciado en Contaduría
 - 3.8.3 Cancelación del registro del Licenciado en Contaduría

3.1 Antecedentes de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal

Antecedentes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y otros lineamientos normativos en materia del dictamen de Estados Financieros para fines fiscales.

1959

21 de abril.- El C. Presidente de la República, Lic. Adolfo López Mateos expidió el decreto por el cual se creaba la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, dependiente de la Subsecretaría de Ingresos de la S.H.C.P.

30 de abril.- Se da a conocer en el Diario Oficial de la Federación dicho decreto presidencial, el cual tuvo como finalidad principal constituir un organismo que se encargara de la vigilancia del cumplimiento de las leyes fiscales, por parte de los contribuyentes, y cuyo objeto a partir de entonces es centralizar todo el sistema de revisión de los causantes para lograr la observancia de todas las leyes impositivas, su competencia, facultades y responsabilidades; pues a través de ella (DAFF) la S.H.C.P. llevaría a cabo todas las revisiones de carácter contable para salvaguardar los intereses del fisco; abarcando su campo de acción a todas aquellas disposiciones fiscales de carácter federal, como son: Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, Impuesto a las Importaciones y Exportaciones, Impuestos y Derechos a la Ley General del Timbre e Impuestos Especiales.

1960

En los primeros meses la S.H.C.P. gira instrucciones a las oficinas Federales de Hacienda que debían recibir declaraciones del I.S.R. de contribuyentes con ingresos anuales de 10 millones de pesos, sin que éstos tuvieran que presentar Estados Financieros dictaminados por el Contador Público registrado.

Lo anterior se debió a la disposición que dictaba el Art. 7o. del decreto del 21 de abril de 1959.

1962

18 de enero.- Se publica en el Diario Oficial de la Federación el Oficio 102-119, en el que se señala que el causante que hubiere sido dictaminado por Contador Público, ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de ISR, por los ejercicios dictaminados.

1967

1º de abril.- Entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, y en su Art. 85 se contienen los lineamientos relativos al dictamen fiscal, derogando el Decreto del 21 de abril de 1959 (D.O.F. 30-XII-1966).

1980

Se emite el reglamento al Art. 85 del Código Fiscal de la Federación.

1980

11 de septiembre.- En el Diario Oficial de la Federación se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para fines fiscales.

1981, 1982 y 1983

A través de las reglas generales que anualmente emite la S.H.C.P. durante los años arriba mencionados, se dieron a conocer los lineamientos aplicables en materia del dictamen fiscal (D.O.F. 23-II-1981; D.O.F. 20-III-1982 y D.O.F. 31-III-1983).

1983

1º de enero.- Entra en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el D.O.F. 31-XII-1981, el cual rige hasta la fecha, y en su Art. 52 se incluyen las disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.

1984

29 de febrero.- En el D.O.F. se emite el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, aún en vigor, el que en sus Arts. 45 a 58 se refiere a aspectos relacionados con el dictamen fiscal.

1987

23 de octubre.- Se publican en el Diario Oficial de la Federación, como adición a las reglas generales de carácter fiscal para 1987, diversas disposiciones relacionadas con el dictamen fiscal, con el informe complementario sobre el IVA y con la declaratoria de Contador Público para efectos de devolución de IVA.

1988

30 de junio.- Se dan a conocer diversas reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación aplicables al dictamen fiscal, resaltando el hecho de que disminuyó de manera sensible el número de anexos fiscales a presentar.

Las reformas antes mencionadas, entraron en vigor a partir del día 16 de julio de 1988.

1990

4 de enero.- Se publican en el Diario Oficial de la Federación, diversas modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo una de ellas el cambio de nombre a lo que, hasta esa fecha, se llamó Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal; denominándose en lo futuro Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

1990

15 de mayo.- En el Diario Oficial de la Federación se publican reformas a los reglamentos de las diversas leyes fiscales, las cuales incluyen cambios que se relacionan con los informes fiscales.

1990

26 de diciembre.- Sin duda alguna que después de la creación del dictamen fiscal, la reforma más trascendente, relacionada con ese documento, es la publicada en el D.O.F. 26-XII-1990, en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el Artículo 32-A, el cual establece que para cierto tipo de personas físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial.

1991

15 de marzo.- Se publican en el Diario Oficial de la Federación, disposiciones relacionadas con los plazos para la presentación de avisos e informes, tanto para quienes tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, como para los que deseen hacerlo voluntariamente, así como para las personas que reciben donativos.

Igualmente, se precisa que el primer ejercicio a dictaminar es el que termina en diciembre de 1990, pero los supuestos de la obligatoriedad se miden con los datos del ejercicio inmediato anterior, sea éste regular o irregular.

Así mismo, se dan a conocer los nuevos formularios a utilizar en materia de dictamen fiscal y dictamen sobre enajenación de acciones.

Destaca, como aspecto novedoso, la opción establecida para presentar el dictamen financiero en discos de cómputo, en lugar del cuaderno que tradicionalmente se presenta.

También se da a conocer la posibilidad que tienen las personas que hagan dictaminar fiscalmente sus estados financieros, de disminuir de manera automática el factor de utilidad que aplican en sus pagos provisionales.

Un aspecto que seguramente es motivo de discusión sobre el hecho de que el dictamen fiscal sea obligatorio, es el referente al apoyo adicional que las autoridades deben otorgarle a ese documento, pues si bien es cierto que se le ha brindado respeto y confianza, también se han dado casos en que existiendo dictamen fiscal en una empresa, se le practica auditoría directa, sin que para ello exista alguna razón de importancia que lo justifique.

Por lo anterior, consideramos que en justa reciprocidad es conveniente que se incluya en el Código Fiscal de la Federación o en su reglamento, una disposición en donde se establezca que quienes estén dictaminados para fines fiscales, no serán objeto de revisión directa por parte de las autoridades respectivas lo que, además redundaría en una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes. Sobre el particular existe antecedente en el oficio 102-119 publicado en el D.O.F. de fecha 18 de enero de 1962, el cual aunque ya se encuentra derogado, sirve de marco de referencia.

20 de diciembre. Se publica la Miscelánea Fiscal para 1992 en la que el Art. 32 "A" del CFF sufre modificaciones importantes que entrarán en vigor el 01 de enero de 1992.

3.2 Fundamentos legales para ser dictaminado

De acuerdo a la fracción IV de las disposiciones transitorias aplicables al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, del 26-XII-1990, se hace obligatorio que cierto tipo de contribuyentes presenten dictamen fiscal ante las autoridades hacendarias.

Código Fiscal de la Federación

Art. 32 A (20-XII-91). Contribuyentes obligados a ser dictaminados.

Las personas que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligados a dictaminar, en los términos del Art. 52 del Código Fiscal de la Federación.

Ingresos, activo y trabajadores

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Estas cantidades se actualizarán anualmente en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Para esta fracción se considera como una persona, el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las siguientes características:

- a) Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.
- b) Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

Donatarias autorizadas

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada.

Código Fiscal de la Federación, Transitorio

Ultimo ejercicio de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros.

Los contribuyentes que deban dictaminar sus estados financieros en los términos de la fracción I del Art. 32-A del Código Fiscal de la Federación, considerarán como último ejercicio fiscal el de 1990 y

contarán hasta diciembre de 1991 para presentar el dictamen correspondiente. El aviso respectivo será presentado a más tardar el 31 de julio de 1991.

Resolución Miscelánea (15 de marzo de 1991)

- a) *26 de diciembre de 1990.*- Los contribuyentes considerarán como ejercicio a dictaminar por el año de 1990, el terminado el 31 de diciembre de dicho año, tomando en cuenta la información del ejercicio inmediato anterior para determinar si se encuentran en alguno de los supuestos a los que se refiere la fracción I del Art. 32-A del Código Fiscal de la Federación.
- b) No libera a las personas morales cuyos socios o accionistas sean personas físicas, del cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 32-A.
- c) Los contribuyentes no estarán obligados a dictaminar, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, a excepción de los casos en que, de conformidad con el Art. 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago de Impuesto a que se refiere esa Ley.
- d) Las personas que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán presentar el aviso HAFF-1 y sus estados financieros dictaminados por el Contador Público correspondiente al ejercicio de 1990, a más tardar en los meses de julio y diciembre de 1991, respectivamente.
- e) Los contribuyentes que hubieran dado el aviso para dictaminar sus estados financieros, podrán presentar en discos flexibles de 5 1/4", la información relativa al cuaderno del dictamen y

sus anexos. El disco flexible se presentará en dos tantos, debiendo acompañar al mismo la carta de presentación y la hoja en la que conste el dictamen firmado por el Contador Público que lo emite.

- f) Los contribuyentes que deseen hacer dictaminar sus estados financieros, podrán presentar el aviso y el dictamen, a más tardar el 15 de abril y el 31 de octubre de 1991, respectivamente.
- g) Así mismo, se dan a conocer las formas oficiales HAFF-1, HAFF-2, HAFF-3, HAFF-4 y HAFF-5, relativas a "DICTAMEN FISCAL", y sustituyen a las formas oficiales HDF-1, HDF-2, HDF-3, HDF-4 y HDF-5, respectivamente.

HAFF-1	Nombre del formulario solicitud de registro de contadores.	Núm. de ejemplares Cuadruplicado
HAFF-2	Aviso para presentar dictamen fiscal e información adicional o para sustitución de Contador Público.	Septuplicado
HAFF-3	Aviso para presentar dictamen fiscal sobre enajenación de acciones.	Quintuplicado
HAFF-4	Carta de presentación del Dictamen Fiscal e información adicional en disco flexible.	Septuplicado
HAFF-5	Carta de presentación de dictamen fiscal sobre enajenación de acciones.	Quintuplicado

-
- h) Quedan autorizados para disminuir su coeficiente de utilidad, los contribuyentes que hayan hecho dictaminar sus estados financieros correspondientes al ejercicio inmediato anterior a aquel por el que pretenden disminuir dicho coeficiente.

Lo anterior no es aplicable tratándose de contribuyentes que componen el sistema financiero, así como los que paguen Impuestos sobre la Renta en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley citada.

3.3 Fundamentos legales para quien dictamina

Requisitos para que el Contador Público emita informes fiscales.

El Contador Público podrá emitir dictamen de estados financieros, siempre y cuando obtenga el registro correspondiente que otorga la S.H.C.P., por conducto de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, y para ello se deberá cumplir con los siguientes requisitos, establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, conocidos hasta el 31 de diciembre de 1990.

1. El registro únicamente lo pueden obtener 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 (Art. 52 CFF).
2. La persona que desee obtener el registro aludido en el punto anterior, deberá presentar la solicitud respectiva, utilizando el formato fiscal identificado con la clave HAFF-1, ante la Administración Fiscal Federal, o ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, según corresponda al domicilio del Contador Público.

A dicho formato se acompañará la siguiente documentación (Art. 45 RCFF).

- a) La que acredita su nacionalidad mexicana.
- b) Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- c) Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

En el mismo formato, se incluye la leyenda relativa a la manifestación que se hace, bajo protesta de decir verdad que no se está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Sin embargo, como el ejercicio de la contaduría pública en los campos de la auditoría y lo fiscal, cada vez se torna más especializado, consideramos conveniente que los requisitos para obtener el registro ante la S.H.C.P. se ampliarán, al menos, con lo siguiente:

- a) Que el aspirante compruebe tener determinada experiencia en el ejercicio de la auditoría.
- b) Las personas que cuenten con registro, demuestren por determinados lapsos de tiempo, mantenerse actualizadas en los aspectos contables de auditoría fiscal, que le son inherentes al ejercicio de la auditoría.

En relación al punto anterior, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y los colegios a él federados, como es el caso del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., establecen en sus estatutos, que los socios pertenecientes a esas instituciones de carácter

profesional, deben cumplir con un programa de actualización profesional, y para tal efecto en forma bianual presentarán un reporte en donde indiquen la manera bajo la cual cumplieron con dicho programa.

Inpedimentos para dictaminar

El Contador Público con registro para emitir dictamen fiscal, no podrá hacerlo sobre los estados financieros u otros informes, en donde vea afectada su independencia e imparcialidad mental, y se considera que ello ocurre en las siguientes situaciones (Art. 53 RCFF).

1. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
2. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y que se le retribuyan sus servicios.
3. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
4. 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.

5. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
6. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
7. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Comisario

El comisario de una sociedad no se considera impedido para suscribir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, salvo que concurra alguna de las circunstancias antes mencionadas.

3.4 Diferencias entre el dictamen para efectos fiscales y financieros

De conformidad con lo dispuesto por el Art. 46, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los estados financieros que se pueden dictaminar son los correspondientes al último ejercicio, es decir, por lo de ejercicios anteriores no puede emitirse dictamen fiscal.

El dictamen fiscal es la opinión profesional de un contador público, en relación con los estados financieros de una empresa, en la que afirma o niega si éstos presentan la situación financiera de la

misma, de acuerdo con principios de contabilidad. Desde este punto de vista, el dictamen fiscal es exactamente igual que el "dictamen financiero".

En cuanto al trabajo de auditoría que se desarrolla, es el mismo tanto para emitir el dictamen únicamente con fines financieros como para emitirlo para efectos fiscales, y lo único que diferencia a un informe de otro, son los anexos que se incorporan al que es con fines fiscales. Anexos que le sirven a las autoridades competentes para interpretar y analizar adecuadamente los resultados de operación y fiscales.

El dictamen fiscal por ser dirigido específicamente a la autoridad hacendaria, presenta las siguientes características, que lo diferencian del dictamen financiero:

1. Tiene uso restringido. Sólo es útil a la autoridad hacendaria y no debe circular entre terceros diferentes de ésta.
2. Incluye una opinión adicional —informe— del Contador Público, referida específicamente al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.
3. Incluye información adicional —anexos— relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dichos anexos requeridos por la Ley (Art. 50 del RCFF fracción VI), y que se incluyen en el anexo 8 del dictamen fiscal, son los siguientes:

- a) Análisis comparativo —años dictaminado y anterior—, por subcuentas, de gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros.

-
- b) Relación de contribuciones fiscales federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, por el ejercicio, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
 - c) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
 - d) Conciliación entre los ingresos declarados para efectos del impuesto sobre la renta, y los declarados para efectos del impuesto al valor agregado, y, en su caso, del impuesto especial sobre producción y servicios.
 - e) Relación de contribuciones por pagar, propias o como retenedor, al cierre del ejercicio.

Aunque ninguna Ley lo predispone se recomienda, anexar copia de las contribuciones pagadas por el Cierre del Ejercicio.

3.5 Autorización o rechazo para presentar estados financieros dictaminados

3.5.1 Plazo para la presentación del dictamen

El dictamen y los anexos respectivos, se deben presentar en tres ejemplares ante la DGAF, o ante la Administración Fiscal Federal, a más tardar dentro de los siete meses posteriores a la terminación del ejercicio de la persona física o moral que se dictamina.

Utilización del diskette

Como aspecto novedoso, en la regla número 28 de la resolución miscelánea (DOF 15-III-91), se permite la opción de que, en lugar de

presentar el dictamen fiscal a través del cuaderno tradicional, se presente la información correspondiente utilizando disco flexible de cómputo.

Por otra parte, y al igual que lo señalado respecto al aviso, los cambios fiscales originados en 1990, implican que, no obstante lo establecido por la RCFF, los dictámenes correspondientes a 1990, de sociedades mercantiles, por única ocasión, se presentarán en los siguientes plazos:

Cuando se toma regla 58-B

- a) Si el ejercicio inició en algún mes de 1989 y terminó en septiembre, octubre o noviembre de 1990, y se opta por tener un ejercicio fiscal de 13, 14 ó 15 meses, que concluye el 31 de diciembre de 1990, y se cae en los supuestos de la obligatoriedad, el dictamen se presentará a más tardar el 31 de diciembre de 1991.

Cuando no se toma la regla 58-B

- b) Si el ejercicio inició en algún mes de 1989 y termina en septiembre, octubre o noviembre de 1990, y no se opta por seguir lo dispuesto en la regla 58-B de Resolución Miscelánea, por el citado año de 1990, además del ejercicio antes referido, se tendrá otro irregular que inicia en octubre, noviembre o diciembre y termina en el propio diciembre, por lo tanto, se presenta la situación de que conforme al oficio número 24488 emitido por la DGAFF, el dictamen correspondiente a esos ejercicios se presentaría a más tardar el 31 de octubre de 1991; sin embargo, se da el hecho de que por el ejercicio irregular terminado en diciembre de 1990, la fracción IV del Art. 3o. de disposiciones transitorias, aplicables al

Código Fiscal de la Federación (DOF 26-XII-90) permite entregar el dictamen respectivo a más tardar el 31 de diciembre de 1991, siempre y cuando en este último caso se esté en los supuestos de obligatoriedad del dictamen.

Ejercicios enero-diciembre y donatarias

Tratándose de ejercicios que inician en enero de 1990 y se encuentran en los casos de dictamen obligatorio, lo presentarán a más tardar en diciembre de 1991. Las donatarias también presentarán el dictamen a más tardar el 31 de diciembre de 1991.

Por otra parte, quienes no caigan en la obligación de dictaminarse, pero que de manera voluntaria deseen hacerlo, presentarán el informe a más tardar el 31 de octubre de 1991.

Ampliación del plazo

Cuando se haya dado el caso de sustitución del Contador Público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del mes siguiente al plazo normal.

Así mismo, es facultad discrecional de la autoridad fiscal competente conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y anexos correspondientes, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo normal. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por la persona física o moral que se va a dictaminar y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

Extemporaneidad

El dictamen que se presente fuera de los plazos comentados, no surtirá efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar ese hecho a la persona física o moral que se hizo dictaminar, con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

3.5.2 Aviso de presentación del dictamen

Se presenta ante la DGAFF, o ante la Administración Fiscal Federal que por razones de domicilio le corresponda a la persona que va a dictaminar su posición financiera y se hace a más tardar dentro de los tres meses posteriores a la terminación del ejercicio, si se trata de dictaminar a una persona moral. Si el dictamen se refiere a una persona física, se presenta a más tardar dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio.

Sin embargo, con motivo de los cambios fiscales ocurridos durante 1990, principalmente por el hecho de que los ejercicios fiscales de las sociedades mercantiles en el futuro deberán concluir en el mes de diciembre de cada año, así como por la obligatoriedad del dictamen fiscal, por única ocasión, el aviso se presentará en los siguientes plazos:

- a) Si el ejercicio fiscal de la empresa inicia en algún mes de 1989 y concluye en septiembre, octubre o noviembre de 1990, y opta por la regla 58-B, que en esencia permite tener un ejercicio fiscal de 13, 14 ó 15 meses, y se está en los supuestos de la obligatoriedad, el aviso se presentará a más tardar el 31 de julio de 1991, toda vez que su ejercicio fiscal concluye en diciembre de 1990 y por tanto le aplica lo dispuesto en la fracción IV del Art. 3o. de disposiciones transitorias, aplicables al Código Fiscal para 1991 (DOF 26-XII-90).

-
- b) Si la empresa inició su ejercicio fiscal en algún mes de 1989 y lo concluye en septiembre, octubre o noviembre de 1990 y no opta por la regla 58-B de Resolución Miscelánea, su aviso de conformidad con el oficio número 24430 emitido por la DGAFF lo tendrá que presentar el 15 de abril de 1991.

Sobre lo anterior en el oficio de referencia se indica que el aviso comprenderá también el ejercicio irregular iniciado en octubre, noviembre y diciembre de 1990, que termine en el propio mes de diciembre de 1990, por lo tanto, en cierta forma existe contradicción entre el oficio citado y la disposición transitoria aludida en el inciso anterior, puesto que este último precepto legal permite que por los ejercicios que terminen en diciembre de 1990, y se esté en alguno de los supuestos que obligan a dictaminarse, el aviso se presente el 31 de julio de 1991. Sin embargo, lo recomendable es presentar el aviso a más tardar el 15 de abril de 1991, que comprenderá los dos ejercicios citados.

- c) Por lo que respecta a las sociedades mercantiles u otras personas morales, como serían las asociaciones y sociedades civiles, que iniciaron su ejercicio en enero de 1990 y lo concluyen en diciembre de 1990 y vayan a dictaminar fiscalmente sus estados financieros, por encontrarse en los supuestos de obligatoriedad, el aviso lo presentarán a más tardar el 31 de julio de 1991.
- d) En cuanto a las personas que reciben donativos, presentan el aviso a más tardar el 31 de julio de 1991.
- e) Finalmente las empresas que no se encuentren en los supuestos de la obligatoriedad, pero que de manera voluntaria deseen dictaminar sus estados financieros, presentará el aviso el 15 de abril de 1991.

Prórroga

Es importante señalar que a partir de las reformas ocurridas en el mes de junio de 1988 al RCFF, se eliminó la posibilidad de que cuando hubiera prórroga para la presentación de la declaración anual de ISR, automáticamente se consideraba ampliado el plazo para presentar el aviso de dictamen fiscal; por lo tanto, el aviso, para que surta efectos legales, debe presentarse dentro del tiempo antes mencionado.

3.5.3 Causas por las que no surte efecto el aviso

No se les dará efectos legales a los avisos cuando ocurra alguna de las siguientes situaciones (Art. 47 RCFF).

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

Sin embargo, cuando la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores al que se va a dictaminar la S.H.C.P. tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al Contador

Público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

5. Exista impedimento del Contador Público que lo suscribe

3.5.4 Renuncia a la presentación del dictamen

No obstante que el contribuyente haya dado aviso de dictaminación, tiene la posibilidad de renunciar a la presentación del dictamen, o bien, a la sustitución del Contador Público originalmente designado, siempre que lo comunique a las autoridades competentes, bajo las siguientes reglas:

1. Tratándose de renunciaciones a la presentación del dictamen, el contribuyente deberá presentar aviso dentro de los 3 meses siguientes a la presentación de que se comunicó la obligación de presentar estados financieros dictaminados por el Contador Público, justificando los motivos que tuviere.
2. En el caso de sustitución del Contador Público originalmente designado, cuando existan razones de incapacidad física o impedimento legal de éste, el aviso se podrá presentar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen. En este supuesto, la autoridad competente, previa solicitud del contribuyente, podrá autorizar la presentación del dictamen, dentro del octavo mes siguiente, a la terminación del ejercicio fiscal en cuestión.
3. Cuando el Contador Público sea quien renuncia a emitir su dictamen, deberá comunicarlo por escrito a la autoridad competente, señalando los motivos que justifican en su decisión, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso de dictaminación (Art. 48 RCFF).

3.6 Obligaciones de quienes presentan aviso de dictaminación

El conjunto de documentos que el contador debe presentar ante las autoridades correspondientes se le conoce como cuaderno de dictamen fiscal, el cual tiene como fundamento legal el Art. 50 RCFE.

Índice General del Cuaderno de Dictamen Fiscal

Nº de anexo

- | | |
|---|---|
| 1 | Dictamen |
| 2 | Balance General |
| 3 | Estados de Resultados |
| 4 | Estados de Variaciones en el Capital Contable |
| 5 | Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo |
| 6 | Notas a los Estados Financieros |
| 7 | Informe sobre la Revisión de la Situación Fiscal del Contribuyente, emitido por el Contador Público |
| 8 | Anexos a los Estados Financieros |

Integración del Cuaderno de Dictamen Fiscal

Nº de Anexo	Fracción e Inciso Art. 50	Documentación
1	II	Dictamen relativo a los estados financieros.
	III	Los siguientes estados financieros básicos examinados por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen
2	A)	Estado de posición financiera
3	B)	Estado de resultados
4	C)	Estado de variaciones en el capital contable
5	D)	Estado de cambios en la situación en base a efectivo
6		Notas a esos estados
7	IV	Informe sobre la revisión de situación fiscal del contribuyente, emitido por el Contador Público
8	VI	Los siguientes anexos a los estados financieros:

Integración de los Anexos Serie 8

Nº de Anexo	Inciso Art. 50-VI	Documentación
8.1	A)	Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos.
8.2	B)	Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las provenientes de ingresos distintos a dicha actividad o la mención expresa de que no causó otras contribuciones o que no obtuvo otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por Impuesto sobre la Renta.
8.3	C)	Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
8.4	D)	Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y, en su caso, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

8.5	E)	Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente o como retenedor.
8.6	F)	Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.
8.7		Relación de saldos y operaciones realizadas con compañías afiliadas, asociadas y subsidiarias, así como con los principales accionistas.
8.8		Información relacionada con consolidación fiscal.

Notas:

- I. Como se puede apreciar, en el índice respectivo no se menciona la fracción I, y la razón de ello es que dicha fracción se refiere a la carta de presentación del dictamen, la cual sólo se acompaña al citado cuaderno, pero no como parte de sus anexos.
- II. Respecto a la fracción V, ésta fue derogada a partir del 16 de mayo de 1990.
- III. El cuaderno de dictamen fiscal se presentará en original y copia.

3.7 Bases para la elaboración del Dictamen Fiscal

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en donde el Contador Público emite su opinión acerca del resultado del trabajo, debe elaborarse en base a los siguientes lineamientos:

- a) Se declarará bajo protesta de decir verdad, que se emite el informe en apego a lo dispuesto en el Art. 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y por lo que respecta a la revisión efectuada, que ésta se llevó a cabo conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Manifestación de no haber observado omisión alguna en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, o en su calidad de retenedor; en la inteligencia de que esta manifestación no comprende el examen de la clasificación arancelaria, y de los valores declarados por el contribuyente en materia de importaciones y exportaciones.

En el supuesto de haber detectado cualquier omisión, deberá hacerse esta mención en forma explícita.

Así mismo, es necesario precisar, que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

- c) Mención expresa de haber verificado el cálculo y entero de los impuestos incluidos en la relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, o en su carácter de retenedor; detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido.

- d) Manifestación de haber revisado, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso, en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:
- Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta, y otros impuestos federales.
 - Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y otros impuestos federales.
 - Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- e) En el informe se deberá emitir declaración en el sentido de haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos de los estados financieros, conciliando, en su caso, las diferencias con los documentos básicos, originadas por reclamos para su presentación.
- f) Será firmado por el Contador Público que lo realice, anotando su número de registro.

3.8 Procedimiento de revisión del dictamen

El dictamen fiscal es el instrumento por medio del cual la S.H.C.P., verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; y para ello revisa, conforme a sus lineamientos normativos internos, que el informe de que se trate cumpla los requisitos necesarios establecidos en los diferentes ordenamientos legales aplicables, y que son: el C.F.F. y su reglamento; LISR y su reglamento; LIVA y su reglamento, así como en las reglas generales de carácter

fiscal que anualmente se emiten. En síntesis, que el informe esté completo.

Posteriormente se analizan los anexos que a juicio de la DGAFF, se considere son relevantes.

Para llevar a cabo la revisión de un informe fiscal, la autoridad respectiva podrá solicitar, por escrito, al Contador Público lo siguiente: (Art. 55 RCFF).

- a) Cualquier información que conforme a las disposiciones respectivas debiera estar incluida en los informes fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) A juicio de la autoridad, también solicitará la exhibición de los sistemas y registros contables y la documentación original de las operaciones revisadas a través del dictamen.

Asimismo, en ciertos casos las autoridades podrán solicitar información sobre los hechos mencionados en el dictamen o informe fiscal, a la propia persona física o moral que se dictamina, así como a terceras personas.

3.8.1 Suspensión del Registro del Licenciado en Contaduría

Los motivos por los cuales puede ser amonestado o suspendido temporalmente un Contador Público para efectos de suscribir in-

formes fiscales, o bien por los cuales le puede ser cancelado su registro ante la S.H.C.P., son: (Art. 57 RCFF).

1. *Suspensión por un año.*

Se da cuando el Contador Pública acumule tres amonestaciones.

2. *Suspensión por dos años.*

Se aplicará cuando no formule y presente el informe fiscal, estando obligado a ello.

3. *Suspensión por tres años.*

Procede cuando se elabora el informe fiscal contraviniendo las disposiciones establecidas en el Art. 52 del CFF y demás relativos de su reglamento.

3.8.2 Amonestación del Licenciado en Contaduría

Las causas de amonestación son las siguientes:

- a) Presente incompletos los documentos y anexos que conforman el cuaderno del dictamen fiscal de estados financieros, incluyendo como parte de él al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- b) Que los documentos y anexos del dictamen fiscal de estados financieros no reúnan los requisitos establecidos en los Arts. 51 y 54 del RCFF.
- c) No presente en la forma debida la declaratoria para fines de compensación o devolución del Impuesto al Valor Agregado.
- d) No presente en forma completa y con todos los requisitos procedentes el dictamen sobre enajenación de acciones.

-
- e) Así mismo, es motivo de amonestación y suspensión, el hecho de que el Contador Público se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.
 - f) También se amonestará cuando no se atiendan los requerimientos de información que sobre los informes fiscales formulen las autoridades competentes.

Es importante mencionar que el cómputo de las amonestaciones se hace por cada actuación del Contador Público, es decir, por cada informe.

3.8.3 Cancelación del Registro del Licenciado en Contaduría

La cancelación procederá cuando:

1. Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Pública acumule tres suspensiones.
2. Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

En estos casos se dará inmediatamente aviso, por escrito, al colegio profesional, y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en cuestión. (Art. 52 CFF)

3.9 Programa Síndicos del Contribuyente

Este programa tiene como propósito fundamental facilitar la relación del contribuyente con las autoridades fiscales. Dicho programa persigue procurar mayor eficiencia en los trámites, para eliminar rezagos, brindar apoyo directo al contribuyente en sus gestiones ante las autoridades, erradicar abusos y trato inadecuado del personal operativo de cualquiera de las áreas que integran la Administración Tributaria.

Este programa opera a través de la participación de distintas personas que se han denominado Síndicos del Contribuyente y han sido designados, por cada uno de los Colegios e Institutos federados, y los mismos están adscritos a cada una de las Administraciones Fiscales Federales del país en donde existe algún Colegio Federado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

La misión de los Síndicos consiste en informar a las autoridades los problemas que enfrentan sus representados, referidos a ineficiencias, abusos y trato inadecuado por parte del personal o retrasos indebidos en trámites.

La información se entregará al Administrador Fiscal Federal correspondiente en las reuniones mensuales que se llevarán a cabo con la finalidad de recibir estos reportes y las exposiciones de los Síndicos respecto de los problemas captados en la región. Además, se turnará una copia de cada uno de estos informes a la Coordinación de Administración Fiscal correspondiente.

Las Administraciones Fiscales Federales informarán mensualmente a las Coordinaciones respectivas, el grado de avance del programa así como los problemas captados por los Síndicos en la región y las acciones correctivas llevadas a cabo.

Conclusiones

A través de la Auditoría de Estados Financieros que lleva a cabo el Contador Público independiente, los contribuyentes que requieren sus servicios, pueden cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, en su caso, y a consecuencia de esto, las autoridades fiscales se ven beneficiadas al recibir en forma veraz y oportuna el cumplimiento de dichas obligaciones, ahorrando en cierta forma, el trabajo que desarrollan los Auditores (fiscales).

La responsabilidad que adquiere el Contador Público al emitir el dictamen para efectos fiscales o financieros, es sobremanera importante, ya que es el medio más eficaz y digno de crédito sobre la razonabilidad de los estados financieros, producto de la confianza que en México se ha depositado en la profesión.

Para la elaboración de un dictamen para efectos fiscales, existen ciertas disposiciones que se encuentran reglamentadas en el Código Fiscal de la Federación y en su reglamento, las cuales deberán ser observadas tanto por el Contador Público que efectúa dicho dictamen, así como también por el contribuyente que utilice sus servicios.

Bibliografía

Apuntes de Auditoría

Facultad de Contaduría y Administración. UNAM.

Auditoría

Walter B. Meeigss.

Programas de Auditoría

Arthur Holmes

Principios de Contabilidad

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Código de Ética Profesional

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Normas y Procedimientos de Auditoría

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Código Fiscal de la Federación y

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Miscelánea de Aspectos Fiscales

Emitidos en el Diario Oficial de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta y

Reglamento del Impuesto sobre la Renta