

12
20j



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



**"EL RECONOCIMIENTO SOCIAL DEL DICTAMEN
DEL CONTADOR PUBLICO"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MARIA DE LOURDES BECERRA PEREZ

ASESOR: L.C. JOSE LUIS COVARRUBIAS GUERRERO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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

INTRODUCCION

1. ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

a) Antecedentes.....	1
b) Conceptos básicos.....	2
c) Aceptaciones de la palabra dictamen.....	4
d) Tipos de dictamen.....	6

2. GENERALIDADES DEL DICTAMEN

a) Importancia del dictamen.....	34
b) Objetivos de la dictaminación de estados financieros.....	36
c) Utilidad del dictamen.....	37
d) Usuarios del dictamen.....	38
e) Profesionales que emiten el dictamen.....	40
f) Disposiciones legales sobre el dictamen.....	42
g) Evolución del texto del dictamen.....	44
h) Diferencias entre el dictamen fiscal y el dictamen financiero.....	46
i) Reglas generales de presentación del dictamen.....	48

3. NORMATIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO

a) Generalidades.....	50
b) Entorno legal del Contador Público.....	51
c) Obligaciones del C.P.....	52
d) Derechos del C.P.....	53
e) Responsabilidad del C.P.....	54
f) Requisitos del C.P. para dictaminar estados financieros.....	58
g) Limitaciones o impedimentos para dictaminar.....	59
h) Sanciones al incumplimiento de las disposiciones.....	60

4. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

a) Generalidades y origen del dictamen.....	63
b) Fundamento legal del dictamen para efectos fiscales.....	67
c) Facultades de revisión de dictámenes de la S.H.C.P.....	70
d) Contenido del dictamen fiscal.....	76
e) Ventajas y desventajas del dictamen fiscal.....	78
f) Obligatoriedad del dictamen fiscal.....	79

5. RECONOCIMIENTO SOCIAL DE DIVERSAS PROFESIONES Y SU FUNDAMENTO

a) Profesión notarial.....	81
b) Profesión de Corredor Público.....	87
c) Otras profesiones.....	92

CONCLUSIONES.....	93
-------------------	----

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

De las opiniones que emite el Contador Público, la de mayor interés y uso común es el dictamen de los estados financieros básicos que presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una entidad, por lo cual consideré importante realizar este trabajo de investigación acerca del dictamen.

Debido a la importancia que ha cobrado en la actualidad la profesión contable y concretamente la dictaminación de Estados Financieros, básicamente para efectos fiscales, por Contador Público autorizado, consideré necesario establecer un cuestionamiento, en cuanto a la validez o reconocimiento que se da al dictamen del Contador Público; es decir, el presente trabajo lo llevé a cabo con el fin de conocer porqué el Contador Público, no obstante el profesionalismo que demuestra en su trabajo, aún no se le ha otorgado la fe pública.

Es importante mencionar que durante el transcurso del tiempo, la profesión contable ha adquirido gran confianza por parte de los usuarios de la información financiera, sin embargo no se le ha dado el reconocimiento que debiera.

Es opinión generalizada que la confianza pública que tienen los usuarios hacia la opinión que emite el Contador, es derivada de la independencia mental con que actúa el Contador al desempeñar su actividad. Sin embargo, esta independencia mental en algunos casos se ve limitada o no existe (esto lo establece el Código de Ética Profesional); en este sentido y considerando el hecho de que la independencia ha sido una de las bases más importantes de la confianza ganada por la profesión, cualquier acto que la ponga en duda mina dicha confianza y expone a que se subestime la opinión que emite el Contador.

En el campo de actuación del Contador Público, que comprende la dictaminación de Estados Financieros, tienen un papel importante su responsabilidad y personalidad, ya que su labor trasciende al sector socio-económico; de esta forma, para cumplir dignamente con su trabajo, debe conjugar sus relaciones humanas, su ética, su espíritu de justicia y su vocación de servicio.

De lo anterior, se deriva que el Contador Público al cumplir reglas, normas y principios, está llevando al cabo un trabajo profesional, por lo cual se le debe conferir la validez o el reconocimiento que requiere.

Aunque originalmente el dictamen ha sido utilizado para efectos financieros, se ha visto la conveniencia de utilizarlo para otros fines administrativos y más recientemente como un elemento de prueba en las relaciones de los empresarios con las autoridades fiscales, por ello en un capítulo del presente mencióno los diferentes tipos de dictamen que existen, tanto para efectos financieros como para efectos fiscales.

Por ser el dictamen fiscal uno de los mas significativos para la Contaduría Pública, hago referencia a este tipo de dictamen, ya que con la creación del dictamen fiscal se le ha dado mayor énfasis a la práctica independiente de nuestra profesión, haciendo de ésta una actividad exclusiva del C.P. y, en consecuencia, creando una alta responsabilidad profesional y moral ante el fisco y el contribuyente.

El dictamen fiscal ha cumplido con sus objetivos; sin embargo, durante sus años de vida, se han presentado algunas dificultades que distorsionan su cometido y obstaculizan su funcionamiento; no obstante en diversas ocasiones ha quedado de manifiesto el respeto, credibilidad y confianza hacia los Contadores Públicos.

De acuerdo con lo anterior y como resultado del diálogo que ha existido entre los institutos colegiados y las autoridades, la profesión contable ha logrado recuperar la confianza de la autoridad en el Contador Público, dictaminador de estados financieros con fines fiscales; acrecentar la imagen de los beneficios que trae consigo el dictamen fiscal; el establecimiento de otras modalidades de dictámenes para efectos fiscales; en términos generales se podría decir que el dictamen para efectos fiscales es una prueba de confianza hacia el profesionalismo del C.P.

Puesto que el dictamen sobre estados financieros, con efectos fiscales, es una de las actividades básicas de nuestra profesión, que implica un servicio a la comunidad y al mismo tiempo una colaboración efectiva con las autoridades en su labor de fiscalización, se deben considerar positivamente las modalidades que el avance tecnológico hace necesario incorporar a nuestra actividad, como es el caso de la nueva forma de presentación del dictamen fiscal a través de medios magnéticos (*diskette*).

Por otro lado, respecto de la fe pública, legalmente los únicos que cuentan con ésta son los notarios, corredores y los comisionados en calidad de peritos; a quien más se reconoce la facultad de fe pública es al notario, el cual, por costumbre y estructura legal es responsable de vigilar que los actos que ante él se realicen, cumplan con los requisitos de ley y por consiguiente tiene la capacidad de oficializar dichos actos.

Cabe mencionar que la calidad del profesionista es lo que se reconoce en el Contador Público y en el Notario se reconoce la facultad de fe pública que le ha sido otorgada.

Con el fin de obtener una opinión más concreta respecto a la fe pública, llevé a cabo una encuesta entre Contadores y Notarios Públicos, cuyos resultados y opinión se presentan en el capítulo de conclusiones.

Dado que la naturaleza de la Contaduría Pública responde a una necesidad social en el ámbito económico y financiero, es importante que el Contador Público observe todas y cada una de las disposiciones legales y normativas aplicables a su ejercicio y campo de actuación para satisfacer dichos requerimientos. Por ello, en el desarrollo de este trabajo se trata lo concerniente a la normatividad del Contador

Público para, asimismo, reafirmar las responsabilidades que tiene hacia quienes brinda su servicio. Generalizando, se trata en esencia lo que es el dictamen tomando como base diversas acepciones del término, para así determinar si verdaderamente es un dictamen y cuál es el reconocimiento real que se le otorga; para esto menciono algunos aspectos básicos, como son la importancia, utilidad y objetivos del dictamen.

Espero que el presente trabajo sea de utilidad para los lectores que tengan inquietud acerca del tema aquí tratado, así como para futuros estudios sobre el mismo.

1. ASPECTOS GENERALES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

ANTECEDENTES

Recordando un poco lo que ha sido la actividad del C.P. es importante mencionar que se confundía al Contador con el tenedor de libros, siendo que, desde hace tiempo, el Contador se considera como el consejero financiero de una negociación.

Anteriormente las funciones básicas del Contador Público eran: organización y reorganización de oficinas; auditoría o glosa, ésta se refiere a la revisión metódica y ordenada de una contabilidad, mediante la comprobación de las operaciones asentadas y la investigación de los hechos que pueden tener alguna relación con el análisis de las cuentas; este análisis reporta ventajas como: prevención e investigación de fraudes, verificación de la exactitud de las operaciones realizadas en determinado periodo; certificación de balances, ésta era el resultado de la revisión antes mencionada, lo cual en algunas ocasiones era indispensable para, por ejemplo, la obtención de préstamos.

La principal ventaja de lo que se conocía como certificado era que ningún Contador llevaría a cabo la certificación sin tener el pleno conocimiento, adquirido por diversos medios, de que las operaciones revisadas eran verdaderas y cuya exactitud era indiscutible, o de lo contrario su obligación era dar a conocer los verdaderos resultados de su revisión.

La verificación de estados financieros hecha por Contadores Públicos ha sido siempre y seguirá siendo de suma importancia; así, las sociedades al tener dictaminados sus estados financieros obtienen la garantía que presta el C.P. como profesional independiente.

Actualmente en Inglaterra, Francia, Alemania y algunos estados de la Unión Americana, los Contadores Públicos tienen por Ley funciones especiales, con fe pública en cuantos actos intervienen; y aun su intervención ha sido impuesta por la misma Ley en diversos actos de comercio.

En México, a pesar de que desde hace algunos años existen Contadores titulados y cuya profesión está debidamente reglamentada, aún no ha surgido alguna Ley que dé el reconocimiento a todos los actos llevados a cabo por los Contadores; de esta forma es necesario llamar la atención sobre todos aquellos actos en que la intervención del C.P. se impone por sus conocimientos, siendo una garantía para el comercio y para cuantas personas estén interesadas en la resolución o en el dictamen de un Contador.

CONCEPTOS BASICOS

Debido a que en el presente trabajo se utilizan diversos términos técnicos, considero de importancia mencionar el significado de los más citados.

AUDITORIA: es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos. Etimológicamente viene del latín *auditare* que significa oír.

CERTIFICACION: es la característica que va implícita en todos los documentos que sirven de pruebas originales y declaraciones que tienen representación legal de la entidad y que implica una verdad absoluta; también se dice que es un documento en el que se certifica algo, entendiéndose por certificar al hecho de afirmar alguna cosa, dándola por cierta o hacer cierta una cosa por documento público.

El certificado es emitido por representante del gobierno federal y tiene como característica la fe pública.

Al practicar el examen de los estados financieros el auditor está obligado a emitir su opinión profesional; sin embargo, cuando empezó esta nueva actividad para el C.P. en México, se especificaba que tenía la responsabilidad legal de certificar los balances; analizando esta situación se comprobó que el término certificado no se podía aceptar, ya que daba a entender un grado de exactitud que no tienen los estados financieros, esto implicaba que los datos examinados eran verdades absolutas e irrefutables pero dado que el examen no incluye una revisión detallada de todas las operaciones, y por otro lado considerando que la contabilidad en algunos casos utiliza apreciaciones o estimaciones, entendiéndose con esto que existe un gran número de métodos contables alternativos que se manejan dentro de lo que son los Principios de Contabilidad (por lo que ningún estado financiero puede considerarse como la única presentación correcta), no podía tomarse como una verdad que no tiene discusión alguna, por ello se optó que se cambiara el término por otro más adecuado como lo es "dictamen".

De acuerdo con lo anterior el auditor sólo opina, no da algo por seguro, no afirma o atestigua, sólo expresa un juicio, un parecer; las conclusiones del C.P. son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos, es decir su opinión es la expresión de su juicio personal.

FE: El diccionario de la Real Academia define a la fe como "una creencia basada en el testimonio ajeno, la confianza en una persona o cosa, la promesa que se hace con cierta solemnidad, el testimonio o aseveración de que una cosa es cierta o el documento que certifica la verdad de una cosa".

FE PUBLICA: Asimismo define a la fe pública como "la autoridad legítima atribuida a notarios, escribanos y otros funcionarios, para que lo contenido en los documentos que expiden se tenga por verdadero salvo prueba en contrario"; de conformidad con esto dar fe significa el hecho de ejercitar la fe pública los notarios, es decir asegurar o certificar una cosa que se ha visto o algún hecho que se ha realizado.

Es importante señalar que la palabra pública etimológicamente significa de la comunidad, de acuerdo con esto la fe pública vendría siendo la confianza o creencia que la comunidad tiene hacia quienes están investidos de ésta.

En base a lo anterior es posible decir que, es la potestad que en nuestra legislación se otorga a ciertos ciudadanos y que los únicos autorizados para otorgar la fe pública son los notarios, corredores públicos y actuarios de juzgados que han cubierto los requisitos señalados por la Ley, con la finalidad de dar validez a los hechos y a los actos.

ACEPCIONES DE LA PALABRA DICTAMEN

Dictamen es una palabra de principios del siglo XVII, etimológicamente viene del latín *dictamen* que significa acción de dictar, dictaminar; la palabra dictar es del latín *dictare*, del vocablo *dicere* que significa decir.

Por otro lado el significado gramatical de la palabra dictamen, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es "parecer o informe razonado que se emite sobre algún asunto, ordinariamente para ilustración de algún superior. En la práctica, queda reservado casi exclusivamente a los informes que en asuntos judiciales emiten algunos funcionarios como el auditor, el juez instructor o el fiscal"

Analizando la definición anterior podemos observar que se hace alusión a informes judiciales lo cual no es aplicable en nuestro caso, puesto que sólo son opiniones con carácter informativo, por otro lado nos da a entender que el auditor es un funcionario público lo cual no sucede en nuestro país, ya que una característica del auditor es su independencia de funciones gubernamentales.

Respecto a lo que se menciona del informe razonado que se emite, se presume que el C.P. tiene que emitir juicios u opiniones profesionales sobre los asuntos inherentes a él; en este sentido es importante señalar que juicio en su significado filosófico es la facultad en cuya virtud el hombre puede distinguir lo verdadero de lo falso, esto permite aseverar que el C.P. tiene la capacidad necesaria y suficiente para opinar sobre los asuntos que se le encomienden.

También se define al dictamen como la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa; así, opinión es un concepto o juicio que se forma de una cosa, es la forma o concepto en que se tiene algo; por otro lado juicio también se define como una opinión, parecer o dictamen. Como se puede observar opinión y juicio son sinónimos de la palabra dictamen al igual que acuerdo, informe, ponencia, veredicto, parecer y creencia, por mencionar sólo los más significativos.

En base a lo anterior otro concepto que se debe tomar en cuenta es el de informe, considerando que en el transcurso de este trabajo se hace mención de los diferentes informes que emite el C.P.; se dice que un informe es una noticia o instrucción que se da acerca de alguna persona o cosa, es la acción y efecto de informar o emitir dictamen; a su vez informar es enterar, dar noticia de algo, dar forma sustancial a una cosa, emitir su dictamen un cuerpo consultivo o persona competente.

Según el Instituto Americano de Contadores el dictamen o certificado del Contador Público en funciones de auditor, "es un documento por el cual el C.P. independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros". En este concepto dicho Instituto se apega más a lo que es la certificación, y como tal la considera como sinónimo de dictamen, siendo que esto no puede ser,

en virtud de que lo que se emite es sólo una opinión profesional y el hecho de certificar significa afirmar algo

Para la Comisión Nacional de Valores el dictamen es "la certificación de un balance, es la expresión de la opinión profesional del C.P. respecto a que el citado documento representa la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases del ejercicio anterior y, en su caso, los efectos del cambio".

De acuerdo con el Boletín H-01 emitido por el IMCP, A.C. y publicado en noviembre de 1991 el dictamen es "el documento formal que suscribe el C.P. conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate"; de acuerdo con esto la importancia del dictamen radica en que es lo único que el público, los usuarios de la información financiera, conocen del trabajo del C.P.

Es importante señalar que un documento es un escrito con que se prueba, acredita o hace constar una cosa, es decir es cualquier cosa que sirve de prueba.

Tomando en cuenta las acepciones explicadas anteriormente es posible resumir que, el dictamen es el documento en el cual consta el trabajo desarrollado y la expresión concisa de lo que opina el Contador Público, acerca de la razonabilidad con que los estados financieros, tomados en conjunto, reflejan la situación financiera y los resultados obtenidos por una entidad, de conformidad con los preceptos profesionales (principios de contabilidad generalmente aceptados). En este sentido es la culminación del trabajo de auditoría desarrollado por el C.P. de acuerdo a las normas de su profesión.

Por otro lado se dice que el dictamen proporciona una significación y confianza a los documentos mostrados en los estados financieros, pero para que tal confianza se presente por parte de los interesados hacia el auditor, éste debe cumplir con el Código de Ética, así como los requisitos mínimos de calidad en el aspecto profesional, como es el caso de las normas de auditoría.

En suma, las opiniones, informes y documentos que presente el C.P. deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

Es importante señalar que los conceptos de los institutos tienen un sentido más técnico en su significado y por tanto definen al dictamen en función a su contenido.

TIPOS DE DICTAMEN

Como es sabido las opiniones del Contador Público son sobre información contable; así el Contador ejerciendo como auditor, para emitir su opinión con característica de objetiva y profesional debe allegarse de pruebas o elementos que le convengan sobre la adecuada razonabilidad de dicha información contable, siendo tal si la misma tiene las características de utilidad y confiabilidad.

Por tanto, cuando el Contador realiza trabajo de auditoría, con la opinión o dictamen que emite está proporcionando a los usuarios un grado adicional de credibilidad y confiabilidad sobre las características de la información contable, esto es está apoyando la utilidad y credibilidad de la misma.

Es importante señalar que debido al grado de responsabilidad que tiene el Contador Público al emitir un dictamen, al elaborarlo debe considerar las limitaciones o problemas que haya encontrado en su revisión y de esta manera mencionarlo en su dictamen, así, puede elaborar su dictamen limpio; con salvedades, éstas pueden ser: por desviación en los principios de contabilidad, falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, limitación al alcance del examen y por contingencias y opinión; abstención de opinión y opinión negativa de acuerdo a los hechos que se hayan presentado, por lo cual considero que se debe dar mayor importancia a su opinión ya que está actuando de acuerdo a reglas que ya tiene establecidas y que lo norman en su actuación profesional.

Es posible distinguir dos tipos de dictámenes:

I. Técnicos, éstos pueden ser:

- a) Opinión sobre estados financieros básicos
 - Preparados con base en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
 - Preparados con base diferente a Principios de Contabilidad.
- b) Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados
- c) Opiniones profesionales emitidas con propósitos especiales
- d) Dictamen sobre control interno
- e) Informe del Contador Público en el desempeño de la función de comisario
- f) Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios
- g) Opinión sobre la incorporación de hechos subsecuentes en estados financieros proforma
- h) Informe largo

II. Fiscales: como es sabido las personas físicas con actividades empresariales y las morales de acuerdo con diversas disposiciones fiscales pueden, a su elección, o están obligadas a que un Contador Público registrado en la S.H.C.P, emita diversos reportes mediante los cuales se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, así los tipos de dictámenes para efectos fiscales son:

a) Para Impuesto sobre la Renta

- Opinión sobre estados financieros básicos para fines fiscales este tipo de dictamen, puede ser obligatorio o voluntario
- Informe sobre la situación fiscal
- Dictamen simplificado de estados financieros de personas autorizadas a recibir donativos deducibles para I.S.R.
- Dictamen de la operación realizada por persona física relativa a la enajenación de acciones
- Dictamen de la operación realizada por persona física relativa a la enajenación de otros bienes distintos de acciones

b) Para Impuesto al Valor Agregado

- Declaratoria de Contador Público registrado para devolución de impuesto al valor agregado, ésta puede ser mensual, anual antes de auditar, anual ya auditado
- Informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado

c) Especiales

- Depósito fiscal
- Cuenta aduanera
- Destrucción de inventarios

Otras opiniones importantes que no se incluye en la clasificación antes mencionada son: el dictamen para efectos judiciales y el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados.

Dado que cada uno de los diferentes tipos de dictamen tiene sus modalidades de presentación y características propias, que en cuanto a forma los hacen distintos entre si, pero en esencia el objetivo es el mismo (emitir una opinión profesional), para efectos del presente trabajo sólo se mencionan las generalidades de algunos de ellos, ya que el objeto de esto es que el lector conozca los tipos de dictamen y tenga una idea general de cada uno de éstos.

Por su naturaleza y características propias los dictámenes más significativos o trascendentes son el financiero y el fiscal, por ello a éstos se dedica un solo capítulo, en el cual se explica con más detalle en que consiste cada uno.

Opinión sobre Estados Financieros preparados con base diferente a Principios de Contabilidad

Este tipo de opinión se aplica a instituciones que funcionan como empresas que sólo realizan funciones de ingresos y egresos, por ejemplo las instituciones de crédito que se basan en lo establecido por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; el dictamen de casas de bolsa que se refiere a la revisión efectuada básicamente en el control interno, observando el cumplimiento de lo establecido en la Comisión Nacional de Valores o el dictamen del ISSSTE que se rige por la Ley de Salud, ya que la Secretaría correspondiente emite las bases de cuantificación.

Cabe señalar que recientemente fueron publicadas en el DOF las disposiciones aplicables a los auditores que dictaminen casas de bolsa y como requisito adicional para poder dictaminar se señala que el Contador debe acreditar experiencia profesional, de tres años como mínimo, en entidades del sistema financiero; como impedimentos se marcan: ser accionista de la casa de bolsa de que se trate, tener parentesco con administradores, comisarios, funcionarios o accionistas de la misma; tener relación de dependencia laboral y económica o ser deudor de la casa de bolsa que dictamine. Debe solicitar su registro en la Comisión Nacional de Valores, adjuntando a la solicitud: copias del título y cédula profesionales, constancia del colegio profesional al que pertenezca, copia del registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (anteriormente Dirección General de Auditoría Fiscal Federal) de la SHCP, *curriculum vitae* y constancia que acredite su experiencia de acuerdo a lo establecido, y escrito en el que manifieste bajo protesta de decir verdad que no se encuentra en impedimento para dictaminar.

El dictamen deberá ir acompañado de: el informe corto, el cual debe contener estado de situación financiera, estado de resultados, estado de variaciones en el capital contable, estado de cambios en la situación financiera, éstos comparativos con el ejercicio inmediato anterior, y notas a los estados financieros. A su vez, debe presentar un informe largo con información complementaria más analítica que considere trascendente. La entrega del dictamen y el informe largo deberá hacerse dentro de los sesenta días naturales siguientes al cierre del ejercicio al que corresponda el dictamen.

Dictámenes u opiniones emitidas con propósitos especiales

Son aquellas opiniones que tienen una redacción especial y se dan de acuerdo a la naturaleza, características de la información y a los hechos a que se refieren, por ejemplo de: estados proformas; estados de costo de producción; estados financieros: presupuestados, de personas físicas, de una organización sin fines de lucro, de los sindicatos; evaluación de resultados en los proyectos, datos económicos y estadísticos; encuesta de radio; fijación de sueldos para obreros, empleados y ejecutivos.

Otros que se contemplan dentro de este tipo son: certificación de la circularización pagada de periódicos y revistas; revisión del cálculo de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad; dictamen: en relación con el B-10, gubernamental; auditorías: sobre la productividad de un negocio, de la contabilidad por áreas de responsabilidad, de los estados y municipios, y la auditoría administrativa, la cual maneja conceptos y trata de darle un enfoque o interpretación numérica, por ejemplo la actuación de determinado departamento, en este caso se concluye con un informe.

De los citados anteriormente se podrían señalar:

Dictamen Gubernamental: en éste se dan a conocer los resultados que se obtuvieron del examen realizado con respecto a la eficacia y congruencia con la que se han utilizado los recursos en el logro de los objetivos y metas establecidos, es decir, la información de carácter económico que los estados financieros contienen, permite conocer la capacidad del organismo que los formula, cómo cumple su objetivo social y el grado de eficacia con el que conduce sus actividades; así el dictamen incorpora a estos elementos mayor credibilidad. La información que debe presentarse como parte del cuaderno de dictamen es: informe corto; informe del ejercicio presupuestal, incluyendo las desviaciones encontradas; informe largo; informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del organismo; y carta de sugerencias, esto es, debe contener las observaciones y conclusiones correspondientes a efecto de que se formulen las recomendaciones tendientes a mejorar en general las operaciones realizadas por la dependencia o entidad. Las principales características de la redacción de este dictamen son: claridad, precisión, propiedad, concisión, sencillez y cortesía.

Dictamen en relación al boletín B-10: éste se puede dar en diferentes situaciones como son: quienes cumplen con la divulgación que necesita dicho boletín; omiten revelar los efectos de la inflación en su información financiera; revelan parcialmente la información necesaria.

Dictamen sobre la revisión del cálculo de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades: este tipo de dictamen surge de la inconformidad de los sindicatos contra empresarios en cuanto a dicha participación de las utilidades; el C.P. para formular su dictamen referente a las objeciones que le fueron comentadas por parte de los trabajadores, tiene un periodo de 30 días para revisar la declaración anual de la empresa que está sujeta a las inconformidades. Concluido este plazo tiene 30 días más para que a través de sus representantes (sindicato), fundamente y señale toda objeción por parte de los trabajadores, los cuales serán independientes de su revisión.

En general, las opiniones con propósitos especiales pueden ser:

- Sobre componentes, cuentas o partidas de estados financieros dictaminados
- Sobre los resultados de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos
- Sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales

- Otras opiniones especiales

A continuación se presentan ejemplos de los dictámenes con propósitos especiales más trascendentes, con el objeto de conocer su contenido y las características que los diferencian entre sí.

Dictamen en relación con el B-10

Al H. Consejo de Administración de la Compañía "X"

Muy señores nuestros:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La Compañía omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera por el ejercicio que terminó el.....de..... de De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

En mi opinión, excepto por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente, la situación financiera de la compañía "X" al....., el resultado de las operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por lo que se refiere a la información adicional para interpretar los Estados Financieros.

México, D.F. 19

Despacho
Contador Público
Cédula Profesional

**Dictamen sobre la revisión del cálculo de la Participación
de los Trabajadores en las Utilidades**

**A la Asamblea d Socios
Al sindicato "X"**

He examinado el estado del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 19... Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El estado examinado fue formulado con base en las cifras que presentan los estados financieros y también en la resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En mi opinión, el estado del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la Compañía "X" que se acompaña y que importa la cantidad de N\$ _____, al de de 19..., cuyo pasivo presenta razonablemente la determinación de las utilidades y su aplicación a los resultados del año examinado, junto con las inconformidades motivadas y concretadas.

México, D.F. 19

**Despacho
Contador Público
Cédula Profesional**

Dictamen sobre la circularización pagada de una revista

Al Consejo de Administración de la Editorial "X"

Mi examen se basó en las cifras que me fueron proporcionadas por la Compañía "X" y que importa la cantidad de N\$ _____ al 31 de diciembre de 19 _____. Mi examen fue practicado de acuerdo con los procedimientos aplicables en estos casos. En la nota 2 del estado financiero anexo se explican ampliamente las características de la circularización pagada de la revista "X".

En mi opinión profesional, el promedio de circularización pagada de la revista se ajusta a las reglas establecidas al respecto por organismos autorizados para ello y las cifras de N\$ _____ proporcionadas por la Compañía "X" al 31 de diciembre de 19 ____ presentan razonablemente esta posición.

México, D.F. 19

Despacho
Contador Público
Cédula Profesional

Dictamen para las Auditorías Administrativas

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

He examinado las áreas administrativas de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 19___. Mi examen consistió en la revisión de todos los procedimientos del proceso administrativo para la evaluación de los objetivos, políticas, planes, estructura orgánica y el elemento humano, para determinar qué medidas ha de adoptar el sistema administrativo para subsanar las deficiencias, establecer mejores métodos, adoptar otros medios de control y lograr mejor uso de los recursos humanos y materiales.

En mi opinión, las áreas administrativas, según estudios que se acompañan, presentan razonablemente un plan de organización lógico y factible en la Compañía "X", al 31 de diciembre de 19___.

México, D.F. 19

**Despacho
Contador Público
Cédula Profesional**

Dictamen sobre Control Interno

Es importante señalar que los objetivos del control interno son: proteger los activos; obtener información adecuada (la cual tiene las características de utilidad y confiabilidad, y cumple con los requisitos de ser veraz, suficiente y oportuna); incrementar la eficiencia en la operación y constatar que se están alcanzando los objetivos.

Este dictamen se refiere a la opinión que se emite respecto a la revisión del sistema de control interno que se tiene implantado, puede ser a una fecha específica o por un periodo determinado. Debe contener el alcance del trabajo y fecha o periodo al que se refiere la opinión; mencionar si el estudio o evaluación de dicho sistema se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría; indicar que el diseño y mantenimiento del sistema es una responsabilidad de la administración y describir los objetivos que el mismo persigue; concretamente la opinión se da respecto a si, el sistema en conjunto cumple con los objetivos del control interno contable, diseñado para prevenir o detectar errores o irregularidades que afecten en forma importante las cifras que muestran los estados financieros; en su caso se deben describir las excepciones encontradas.

Es pertinente destacar que el control interno también puede ser en el aspecto administrativo, este se refiere a las políticas contables y financieras que indican cómo se deben registrar las operaciones.

Ejemplo

A los señores accionistas de la Compañía ABC, S.A.

He hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., en vigor al periodo del 1o. de enero al 31 de diciembre de 19__.

Mi estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La administración de la Compañía ABC, S.A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos, de las técnicas de control. Los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores e irregularidades y no ser

detectadas. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema a periodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados, debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse.

En mi opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

México, D.F. 19

Despacho
Contador Público
Cédula Profesional

Informe del C.P. en sus funciones de Comisario

De conformidad con el Boletín H-31 referente a la asociación del nombre del C.P. con estados financieros publicados, en su calidad de Comisario, el C.P. independiente tiene la obligación legal y de acuerdo con las normas de auditoría, de emitir el dictamen que corresponde a su actuación como tal. Dicho informe lo presenta trimestral o semestralmente, en él menciona hasta qué grado la empresa está cumpliendo con sus funciones, ya que debe de vigilar que la administración lleve bien las cosas.

Cabe destacar que el comisario como tal puede emitir un informe siendo o no auditor o conjuntamente con otro comisario; de acuerdo con esto es posible decir que dependiendo de la función que desempeñe, podrá emitir un dictamen o sólo un informe.

Informe del Contador cuando éste funge como comisario sin ser el auditor.

México, D.F.

A la Asamblea General de Accionistas de Compañía X, S.A.

En mi carácter de Comisario, me permito rendir el siguiente informe en relación con el ejercicio que terminó el

Asistí (o en mi ausencia asistió mi suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

Revisé el dictamen que se acompaña, rendido por los auditores externos de la empresa, en relación con el examen que llevé de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, de los estados financieros preparados por la Administración de la Compañía.

En mi opinión, basada en las funciones de vigilancia antes descritas:

- a. Las políticas y criterios contables y de información seguidos por la compañía, son adecuados y suficientes en sus circunstancias y se aplicaron sobre bases consistentes con las del año anterior.
- b. Los estados financieros adjuntos reflejan razonablemente la situación financiera de Compañía X, S.A. al, así como el resultado de sus operaciones y los cambios en la inversión de los accionistas y en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, por lo que me permito proponer su aprobación a la Asamblea General de Accionistas.

México, D.F. 19

Atentamente
Contador Público
Comisario
Cédula Profesional

Informe del comisario siendo el auditor

México, D.F.
(misma fecha del dictamen como auditor)

A la Asamblea General de Accionistas de Compañía ABC, S.A.

En mi carácter de Comisario, he examinado el balance general de Compañía ABC, S.A. al y los estados de resultados, de cambios en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera que le sean relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y por consiguiente incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Además asistí (o en mi ausencia asistió un suplente) a las juntas del Consejo de Administración y recabé la información que consideré necesaria respecto a las operaciones de la sociedad.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos, los cuales fueron preparados por la Administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de Compañía ABC, S.A. al....., así como el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que termina en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior, por lo que me permito proponer su aprobación a la Asamblea General de Accionistas.

México, D.F. 19

Atentamente
Contador Público
Comisario
Cédula Profesional

Dictamen del comisario.

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Señores Accionistas:

En mi carácter de comisario propietario de esta sociedad, y en cumplimiento con las obligaciones que me imponen los artículos 166 y 174 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como los estatutos sociales, he examinado el estado de posición financiera de Compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19___, y los correspondientes estados de resultados y de utilidad acumulada y de cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Tuve conocimiento del resultado de la auditoría practicada por Contadores Públicos sobre dichos estados, a la fecha antes mencionada.

Con base en lo anterior les propongo la aprobación de los estados financieros adjuntos, al serles presentados por el Consejo de Administración en la próxima Asamblea Ordinaria de Accionistas.

México, D.F. 19

Atentamente
Contador Público
Comisario
Cédula Profesional

Informe Largo

Se conoce como informe largo a la información que presenta el auditor en donde se hace una explicación detallada de las pruebas que utilizó, dando a conocer los resultados obtenidos; a diferencia del dictamen de estados financieros la información que contiene el informe largo es mucho más extensa. Este informe debe proporcionar análisis, comparaciones y comentarios sobre los estados dictaminados y sobre estados e información adicional obtenida que se relacione con éstos.

El informe largo varía mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen, por ello no existe una forma específica de presentación, sino que se elabora de acuerdo a las necesidades de la entidad; considerando que cada informe es un caso particular, éste siempre debe contener: dirección y fecha, índice del contenido, introducción e identificación de los estados financieros, antecedentes históricos, datos de operación (no financieros), datos financieros (con sus comentarios), anexos y firma.

Los anexos de este informe son: balance general comparativo; estado de resultados; estado de costo de producción; relación condensada y comparativa de gastos de administración; relaciones analíticas y comparativas de gastos de venta, financieros e indirectos; y ajustes y/o reclasificaciones.

El informe largo debe ser dirigido al director de la entidad auditada y como complemento del dictamen puede servir para: la administración de los negocios, la obtención de créditos bancarios o de otra índole, atraer nuevos inversionistas, determinar el valor de un negocio para fines de compra o venta, etc., es decir, pueda perseguir los mismos objetivos que el dictamen como tal y los cuales se señalan en el capítulo correspondiente al dictamen.

Se dice que el informe largo y el dictamen de estados financieros constituyen dos partes de un mismo trabajo.

Es importante señalar que existen informes especiales los cuales se pueden agrupar en cuatro tipos:

1. Carta de recomendación a la gerencia para mejorar el control interno y los procedimientos contables.
2. Cartas al consejo de administración, llamando la atención de problemas de un especial interés para el mismo.
3. Informes que tienen instrucciones específicas para la gerencia
4. Informe de valuación, contiene la información y la opinión, estimación de un problema específico.

Dictamen para efectos judiciales

Es pertinente mencionar que en el año de 1990 la Procuraduría General de Justicia del D.F. y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., celebraron un convenio, para que este último designe peritos en asuntos de tipo contable, financieros y fiscales que pudiera necesitar la mencionada dependencia gubernamental.

Lo anterior surgió debido a que en los juicios civiles y penales en que se ven envueltos los comerciantes, es casi siempre necesaria la presentación de los libros de contabilidad para la prueba de las reclamaciones que dan origen al litigio; así el peritaje dentro de un proceso judicial constituye uno de los elementos de prueba significativos e importantes para la decisión final que tome el juez que dicte la resolución respectiva.

Cabe destacar que desde que existen Contadores Públicos titulados en México, tanto los jueces como los mismos comerciantes han acudido a ellos en solicitud de sus servicios como peritos, y se han dado resultados satisfactorios, así los jueces han tenido a la vista dictámenes técnicos que han servido de base para una sentencia justa.

Actualmente el ejercicio pericial se concreta a aplicar los conocimientos profesionales de la contabilidad, en tanto a los principios de la misma y las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que dan fuerza moral y técnica al juicio de opinión y dictamen de los Contadores al servicio de la justicia.

La finalidad de ese documento es que, el tribunal competente pueda comprenderse de los problemas de orden técnico, que surjan en el desarrollo del proceso y poder tomar la decisión procedente.

Los requisitos para ejercer la actuación pericial son:

- Poseer título legalmente expedido y estar dentro de las condiciones del Capítulo de la Ley que reglamenta la actuación de los Peritos
- En el caso de los peritos oficiales adscritos a la Dirección Pericial de la Procuraduría, sólo basta su asignación oficial en los casos y juicios en que se les señale su intervención
- La cédula del registro profesional de la Dirección de Profesiones de la S.E.P., es suficiente para estar constitucionalmente capacitado a ejercer la profesión adquirida.

La investigación consiste básicamente en la revisión de los libros y declaraciones, es decir en términos contables vendría siendo una auditoría.

Los casos de intervención pericial más importantes son:

- En materia criminal, relacionados con el área contable: robos, fraudes, abusos de confianza, desfalcos y manipulaciones contables operadas.

- En materia civil: determinar hechos contradictorios de las partes, que puedan determinarse por asentamientos contables, en materia económica reclamada (sucesiones y participaciones).
- En materia mercantil: fundamentalmente la quiebra.
- En materia fiscal: defraudaciones al fisco en las diversas formas que la Ley de la materia lo señala.
- En materia laboral: revisión de contabilidades sindicales, cuando haya delitos que perseguir, de parte, y se pretenda determinarlos en su caso.

Al igual que en la auditoría financiera y fiscal el resultado de la investigación es un dictamen, de esta forma, siendo el perito un asesor de calidad de la Justicia, para resolver su intervención requiere de una actitud ética indiscutible, de un juicio sereno y capaz para emitir sus conclusiones, en base a sus conocimientos especializados; en este sentido la buena fe debe imponerse en su criterio y la capacidad en la preparación y emisión de su dictamen.

Como toda revisión requiere la elaboración de papeles de trabajo, en donde se plasmen los datos obtenidos en la inspección, a su vez deben realizarse cuadros numéricos analíticos que permitan una mejor interpretación y apuntes matemáticos o porcentajes, en los que se pueda fundar las consideraciones consistentes del dictamen; también debe elaborar anotaciones de razonamientos resultantes de la revisión.

De acuerdo con lo anterior el perito deja constancia de su intervención mediante un informe que puede ofrecer la fórmula de un tipo de escrito que sea lógica exposición judicial.

Dicho informe debe contener: la autoridad a quien se dirige; antecedentes relativos al perito; el cuerpo del informe, que consta de los resultados, es decir, los hechos propios de la materia pericial; las consideraciones que norman los juicios del perito y el dictamen propiamente dicho que son los hechos concluyentes de opinión.

Se dice que dependiendo de quienes sean las personas que participen en un proceso, las disposiciones legales que norman la pericial contable como una prueba dentro del juicio son: el Código Federal de Procedimientos Civiles en sus arts. 143 a 158; el Código Federal de Procedimientos Penales arts. 220 al 239; El Código de Procedimientos Civiles arts. 346 a 352; y el Código Fiscal de la Federación arts. 230 y 231.

Ejemplo de dictamen pericial.

Juicio 579 40
Productos Químicos, S.A.
VS
S.H.C.P.

Asunto: Impuesto al Valor Agregado

C.C. Magistrados de la Séptima Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.

El Contador Público, con Cédula Profesional número, designado perito por Productos Químicos, S.A. en el juicio mencionado al rubro, ante ustedes comparezco y expongo:

Habiendo efectuado la revisión de los libros de contabilidad y demás documentación comprobatoria de la empresa Productos Químicos, S.A., vengo a continuación a rendir el dictamen que me corresponde haciéndolo al efecto en los siguientes términos:

Parte Actora

a) ¿Cuál es el monto de los ingresos por conceptos gravados, semigravados y exentos, de acuerdo con el Impuesto al Valor Agregado percibidos por esta empresa durante los años 19 , 19 , y de enero a marzo de 19 ? En mi opinión, el monto de los ingresos antes mencionados fue el siguiente:

	Gravados	Semigravados	Exentos
Año de 19__	\$ 00,000	\$ 00,000	\$ - 0 -
Periodo del 1o de enero al	00,000	00,000	- 0 -
31 de marzo de 19__	00,000	00,000	0,000
	\$ 00,000	\$ 00,000	\$ 0,000

b) ¿Qué elementos se utilizaron para obtener el monto de los ingresos y qué método, aconsejado por la técnica contable, se siguió para obtener esos mismos ingresos?

Para obtener el dato del monto de los ingresos a que se refiere la pregunta del inciso a) utilicé los siguientes procedimientos:

1. El Mayor número 1 debidamente autorizado por la Oficina Federal de Hacienda en Pachuca, Hgo. De la revisión del mismo se desprende que en dicho libro se llevaron cuentas de ingresos. Las cifras que muestran mi opinión según el inciso a) están de acuerdo con las cifras correspondientes del Mayor citado.
2. El Diario Principal autorizado por la misma Oficina, el cual me sirvió para hacer pruebas de los asientos registrados en el Mayor.

3. Los diarios auxiliares de ventas correspondientes no autorizados, en los que la empresa clasificó y registró con más detalle las ventas de mercancías, que me sirvieron para cotejar las cifras asentadas con las cifras correspondientes registradas en el Mayor
 4. Un análisis de las cuentas de Otros Productos, en el que se registraron los ingresos por conceptos ajenos a las ventas normales de la empresa, tales como Ventas de Activo Fijo y Servicios Cobrados, que de acuerdo con los procedimientos contables usuales se acostumbra registrar en cuenta por separado.
 5. Las pólizas de contabilidad, las copias de notas de venta y demás documentación comprobatoria que me pareció necesario utilizar para cerciorarme, a base de pruebas selectivas, de que todos los ingresos fueron registrados en los libros correspondientes.
 6. Examiné los elementos descritos en los incisos anteriores de esta respuesta valiéndome de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- c) Precisar el monto del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los ingresos indicados en la pregunta anterior

El monto del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los ingresos indicados en las preguntas de los incisos a) y b) es como sigue:

	Base	Porcentaje	Impuesto
Año de 19__	\$ 000,000	%	\$ 00,000
Año de 19__	000,000	%	00,000
Periodo del 1o de enero al 31 de marzo de 19__	00,000	%	0,000
Totales	\$ 000,000		\$ 00,000

Autoridades Demandadas

Dirán los C.C. peritos si después del examen que se efectuó en este dictamen pericial para revisar el monto de los ingresos e impuestos de la empresa Productos Químicos, S.A., dichos ingresos e impuestos no fueron superiores ni inferiores a los que declaró durante los periodos indicados en puntos anteriores.

Protesto haber procedido de acuerdo con mi leal saber y entender, según lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que marca la responsabilidad de este dictamen pericial.

México, D.F. 19

Despacho
 Contador Público
 Cédula Profesional

Dictamen de Personas Autorizadas a recibir Donativos

De acuerdo con el art. 32A del C.F.F. se incluyen como personas obligadas a dictaminarse para fines fiscales, a las personas morales que tengan autorización para recibir donativos, se precisa que, en este caso, el dictamen se presenta en forma simplificada; debido a las modificaciones que se han dado en el citado Código, se establece que este dictamen se debe presentar en disco magnético, se deben entregar tres *diskettes* conteniendo el dictamen, la información que se presentará se integrará en archivos separados, el primero debe contener los datos de identificación de la donataria, así como los datos del Contador y del representante legal, el segundo debe contener información del dictamen referente a: estado de ingresos y egresos, relación de donativos recibidos en especie y total de los recibidos en efectivo, total de gastos de administración; y el tercero debe contener información como: relación de donantes y donativos, relación de contribuciones federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, relación de bienes inmuebles, análisis de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio y relación de donatarias a las que les haya otorgado donativos.

La presentación del dictamen fiscal simplificado en los *diskettes* es por triplicado, a éstos se debe acompañar: la carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del C.P. que dictamina, dictamen e informe sobre la revisión fiscal de la donataria con firma autógrafa del Contador, y relación de los archivos.

Dictamen sobre enajenación de acciones

Para un mejor entendimiento de éste, es importante mencionar que de acuerdo al C.F.F. y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se define a la enajenación de acciones como la transmisión de propiedad de las acciones aun en la que la enajenante se reserve el dominio.

Este dictamen está regulado por el artículo 52 del C.F.F., en donde se establecen los requisitos que debe cumplir el C.F. que vaya a realizarlo.

El dictamen fiscal, para el caso de la enajenación de acciones, es un instrumento para emitir la opinión del C.P., acerca de la razonabilidad del costo ajustado de las acciones y por ende el valor de la ganancia obtenida sobre la cual se efectuará la retención correspondiente, que será en la mayor parte de los casos menor a lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El aviso se presenta ante la AGAFF, o ante la Administración Fiscal Federal que corresponda al domicilio fiscal de la persona que enajena las acciones, a más tardar el día diez del mes de calendario inmediato posterior a la fecha de enajenación y la forma fiscal a utilizar es la identificada con la clave HAFP-3.

El dictamen e información correspondiente, se deben presentar en dos ejemplares, dentro de los 30 días hábiles posteriores a aquel en que se presentó o debió presentarse la declaración del impuesto, la cual debe realizarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha de enajenación.

El cuadernillo de dictamen deberá contener:

- Dictamen de C.P. registrado en la Secretaría en los términos de la fracción I del citado artículo 52 del C.F.F.
- Determinación del resultado obtenido en la enajenación, señalando por cada sociedad emisora el precio de las acciones, su costo promedio por acción y el resultado parcial obtenido en la operación, así como el nombre, firma y número de registro que autoriza al Contador para dictaminar.
- Análisis del costo promedio por acción
- Determinación de la utilidad o pérdida de cada ejercicio transcurrido desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación, de acuerdo a lo especificado para cada uno de ellos en el art. 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta
- Cálculo del impuesto correspondiente a cargo del contribuyente aplicando la tarifa establecida en el art 103 de la citada Ley.

El texto del dictamen deberá contener:

- La afirmación de que examinó la determinación del costo promedio

por acción de las acciones enajenadas y la declaración del impuesto correspondiente y de si las mismas se llevaron a cabo en los términos de la Ley y su reglamento

- Nombre del enajenante y del adquirente
- Nombre de la sociedad emisora de las acciones
- Fecha de la enajenación de las acciones
- Mencion en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de: la antigüedad en la tenencia de las acciones, las utilidades por acción generadas, las utilidades o dividendos distribuidos por enajenación.

El Contador emitirá su dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte de la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago y que no se encuentra con impedimento profesional para emitirlo; en caso de observar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el Contador deberá mencionar en qué consiste y cuantificar su efecto sobre la operación.

El cuaderno del Dictamen deberá acompañarse de su carta de presentación, la cual se identifica con la clave HAFP-5.

Informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado

Este informe que tuvo su origen en el año de 1987 y cuya finalidad fue la de proporcionar elementos de fiscalización a las autoridades de ciertos estados, ha dejado de tener aplicación en virtud de los cambios originados en materia de convenios de coordinación fiscal, lo que también motivó reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y de hecho la información que contenía ese documento, pasó a ser el anexo 8.6 del dictamen.

Declaratoria para fines de devolución de Impuesto al Valor Agregado

Este documento surgió en el año de 1987, su finalidad es la de agilizar la devolución o compensación contra otros impuestos federales, de los saldos mensuales a favor que en materia de I.V.A., tengan las personas físicas y morales.

Respecto de este documento, no se presenta ningún tipo de aviso para emitirlo, sino que se acompaña al formato de solicitud de devolución o compensación de I.V.A. identificado con la clave HIVA-3.

En cuanto al informe en sí, se adjunta a la solicitud antes citada, por lo tanto la fecha será aquella en que se inicie la promoción respectiva y el número de ejemplares será el mismo que los tantos en que se presenta el aviso.

Es conveniente mencionar que de conformidad con el art. 15-A del reglamento de la Ley del I.V.A. es obligatorio formular declaratoria; dicha declaratoria la tiene que suscribir el mismo Contador Público que emitió o emitirá el dictamen fiscal, y se emitirá por cada ocasión en que se desee obtener la devolución de IVA, esto significa que puede ser mensual.

Dictamen del Instituto Mexicano del Seguro Social

El dictamen ante el IMSS es el documento formal suscrito por el profesional C.P. independiente conforme a las normas de la profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados. Se dice que con objeto de asegurar los derechos de los trabajadores surge la necesidad de vigilar el cumplimiento de tales obligaciones.

Algunos beneficios que proporciona este dictamen a las empresas son: reducir en alto grado revisiones directas por parte del Instituto; oportunidad de regularizarse en los pagos; no hay necesidad de que el dictamen sea periódico, sino que se puede hacer sólo una vez.

El IMSS por conducto de la Jefatura de Servicios de Auditoria a Patrones y Verificación, tiene a su cargo el registro de Contadores Públicos que pretenden dictaminar respecto del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la citada Ley.

El C.P. que desee inscribirse en dicho registro debe solicitarlo en las formas autorizadas por el Instituto y anexar constancia del último año expedida por la SHCP, para acreditar su vigencia en el registro ante ésta.

El patrón para emitir el dictamen debe presentar dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación de su ejercicio fiscal el aviso al Instituto en las formas autorizadas; dicho aviso debe ser suscrito por el patrón y el C.P. que vaya a dictaminar.

Según lo establecido por la Ley el Contador debe rendir un dictamen específico e independiente a cualquier otro tipo de dictamen dentro del término de seis meses, contados a partir de la fecha de presentación del aviso.

Los documentos que el C.P. debe entregar al Instituto, con motivo de su dictamen, los presenta en un solo legajo que contiene: dictamen, informe y anexos; el informe debe contener: breve descripción de las características generales del patrón y específicas sobre las modalidades del Seguro Social que le sean aplicables, características de los contratos de trabajo colectivos e individuales. Tanto en el dictamen como en el informe se deberá anotar al calce el número de registro, nombre y firma del Contador.

En cuanto a los impedimentos para llevar a cabo este dictamen son los mismos que se citan en el capítulo de la Normatividad del C.P., que son los establecidos en el Código de Ética Profesional, sólo se aumenta el hecho de estar prestando sus servicios al IMSS u otro organismo fiscal competente para determinar contribuciones.

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen los Contadores Públicos se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario; y el Instituto podrá ejercer sus facultades de vigilancia o comprobación,

en este sentido la reglamentación del IMSS viene siendo la misma que establece el C.F.P. Por otro lado si a juicio del Instituto el dictamen no satisface los requisitos establecidos, lo hará del conocimiento del patrón y del C.P., procediendo a ejercer directamente las facultades de vigilancia y comprobación que le otorga la Ley del Seguro Social.

Quando el Instituto detecte irregularidades en el dictamen podrá, por conducto de la Jefatura de Servicios de Auditoría, amonestar cuando presente incompletos o extemporáneamente el dictamen, el informe y anexos; en caso de que no cumpla con los requerimientos que le formule el Instituto para aclarar su dictamen lo suspenderá hasta por un año cuando acumule tres amonestaciones; hasta por dos años cuando no formule el dictamen, cuando la documentación aclaratoria solicitada por el Instituto no sea presentada a la fecha de su vencimiento y existan prórrogas, y hasta de tres años cuando del dictamen presentado se resuelva que lo hizo en contravención a lo dispuesto en la Ley o cuando esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito fiscal.

Podrá cancelar el registro cuando: hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen, se entienda que hay reincidencia cuando se acumulen tres suspensiones; cuando la sentencia que ponga fin al proceso le sea condenatoria; deje de ser socio activo del colegio profesional al que pertenece, establezca relación laboral con el Instituto o deje de tener vigencia su registro en la SHCP.

Ejemplo de dictamen del Instituto Mexicano del Seguro Social

H. Consejo de Administración y Accionistas de la Empresa
Cía. X, S.A.

P r e s e n t e

México, D.F. a 31 de octubre de 19__

Con base en el examen que practiqué a las liquidaciones de pago al I.M.S.S., preparado por la Administración de la empresa "X", S.A., por el periodo comprendido del 1er. bimestre de 19__ al 6o. bimestre de 19__, es mi opinión que ha cumplido con las obligaciones que marca el artículo 19 fracciones I, II y III de la Ley del Seguro Social (sin encontrar situaciones irregulares de importancia) observando que al enterar el patrón las cuotas obrero patronales del Seguro Social, incurrió en omisiones que fueron cubiertas con liquidaciones complementarias por un importe total de N\$ 60.11 (sesenta nuevos pesos 11/100 M.N.) y que se originaron principalmente por haberse cotizado y pasado las cuotas de sumas no integradas de algunas modificaciones a los sueldos de trabajadores, incluyendo algunos no declarados.

Mi examen se efectuó conforme al "Instructivo para la dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados" y a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyeron las pruebas selectivas en la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios, excepto por el párrafo anterior.

Despacho
Contador Público
Registro I.M.S.S.

Dictamen fiscal de Personas Físicas

Para la elaboración de este dictamen fiscal, el contribuyente al entregar su solicitud de autorización, debe presentar un detalle completo de todas las empresas que integren su actividad mercantil, a su vez debe establecer que los estados financieros que se proponen presentar reflejarán el patrimonio e ingresos totales, señalando que todas las operaciones mercantiles realizadas por él han quedado registradas en sus libros de contabilidad.

Dictamen sobre Estados Financieros de Personas Físicas

Al Señor "X"

He examinado el estado de activos y pasivos de la Compañía "X" al 31 de diciembre de 19__, y el estado de resultados y de variaciones del capital contable que le es relativo por el año que terminó en esa fecha. Los estados de la negociación mencionada, que opera a nombre del Señor "X" no incluyen otros valores que son de su propiedad personal. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los estados financieros que se anexan presentan razonablemente los activos y pasivos de la empresa "X" al 31 de diciembre de 19__ así como sus ingresos y gastos por el año que terminó en esa fecha, según se desprende de los libros y registros de dicha negociación, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F. 19

Despacho
Contador Público
Cédula Profesional

Dictamen fiscal en disco magnético

Cabe mencionar que actualmente en aspectos de presentación existe una nueva modalidad del dictamen de estados financieros para efectos fiscales y ésta es a través de disco magnético; en esencia el dictamen es el mismo, la única diferencia es que se establece un formato específico al cual se deben adaptar las diferentes entidades que se dictaminan para estos efectos.

Al respecto la S.H.C.P. publicó en el D.O.F. diversas resoluciones, en las cuales obliga al C.P. a presentar la información en discos flexibles elaborados de acuerdo con el instructivo para la integración y presentación de los documentos que debe contener el dictamen.

La presentación del citado disco flexible es por triplicado, al cual se debe anexar: carta de presentación del dictamen (forma HAFP-4), anexo 1 que contiene el texto del dictamen, anexo 2 con el informe de la situación fiscal, anexo 3 que contiene la relación de archivos y anexo 4, el cual consiste en copia de las declaraciones complementarias por auditoría.

De acuerdo con esto y debido a las recientes modificaciones al Código Fiscal de la Federación y su reglamento respecto de la información financiera dictaminada para efectos fiscales, se señalan algunos cambios en el modelo de dictamen que se utiliza; en términos generales el dictamen deberá basarse en las disposiciones normativas vigentes; sin embargo, se considera conveniente agregar algunas referencias en el cuerpo del dictamen en relación con los modelos.

Ejemplo de dictamen en disco magnético

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

He examinado los balances generales de la Compañía "X", S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años terminados en esas fechas, que se encuentran incorporados en los discos magnéticos flexibles entregados a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificados con los números de serie XXXX. Dichos estados financieros son responsabilidad de la Administración de la Compañía. Mis exámenes fueron hechos de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros antes mencionados han sido preparados para ser utilizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y, por lo tanto, los mismos se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha diseñado esa Dirección.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años terminados en esas fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. _____

Registro No. _____ En la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (anteriormente la DGAFP).

México, D.F. a 31 de diciembre de 19__.

Generalizando sobre los tipos de dictamen, es posible decir que en esencia la estructura del dictamen viene siendo la misma, lo único que los hace diferentes es la redacción que se adapta a las circunstancias que se presentan, pero siempre tomando como base los modelos de dictámenes ya preestablecidos.

2. GENERALIDADES DEL DICTAMEN

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

La responsabilidad que adquiere el C.P. al dictaminar, nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión. Para efectos fiscales con el art. 52 del C.F.F. se da la categoría, imagen e importancia al C.P. en relación a su dictamen.

Antes de emitir su opinión, debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros, con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. Así queda entendido que el Contador contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

Se dice que dentro del área de auditoría el dictamen es el documento de la mayor importancia, significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen; a fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público, la Ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes y tal requisito realza en sumo grado su importancia.

Un dictamen de C.P. proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades y verdades a medias que sin él se suscitarían frecuentemente. Su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad, en ocasiones presentes en los estados financieros.

Debido a que el dictamen de estados financieros, técnicamente está sujeto a una serie de requisitos fundamentales que la propia profesión ha establecido y regulado, se ha logrado la confianza y aceptación del público, así se ha obtenido la superación técnica y la confianza pública de su ejercicio profesional.

Como profesión se ha mantenido y ahora acrecentado la confianza de las autoridades, gracias a las normas de conducta, en este sentido la confianza depositada por las autoridades y por la sociedad se debe a las normas de conducta que garantizan una calidad uniforme en sus trabajos. De ahí que el ejercicio de la Contaduría Pública independiente, está dedicada a satisfacer las necesidades de una sociedad moderna en cuanto a comunicación, confianza, oportunidad y calidad.

Para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, porque con él culmina la actuación del profesional en el examen de los estados financieros y por consiguiente es lo único que el público conoce de su trabajo.

El dictamen de estados financieros que para fines fiscales emite el C.P. constituye un instrumento útil para la S.H.C.P.; este documento

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, principalmente empresarios.

Hablar de la importancia del dictamen del C.P. es referirse a la trascendencia que tiene la información financiera en las empresas; el uso de los estados financieros dictaminados no se limita a los funcionarios de la misma, sino que su ámbito trasciende a lo que se podría llamar la esfera interna de la entidad.

Cuando un C.P. dictamina los estados financieros de su cliente, está validando la información contenida en ellos, está añadiendo confianza a la información que será utilizada por muchas personas interesadas en la situación financiera de una empresa.

Por lo anterior el uso del dictamen será cada vez más utilizado y, por ende, de mayor responsabilidad para nuestra profesión.

Los beneficios que tiene el dictamen fiscal, han sido palpables, principalmente para las autoridades fiscales, cuando a partir de los ejercicios fiscales de 1990, se hace obligatorio que determinados contribuyentes dictaminen sus estados financieros para fines fiscales, esto es consecuencia de la utilidad que ha tenido la intervención del C.P.

La eficacia del dictamen de estados financieros para efectos fiscales, se debe a la confianza que le han brindado a éste, el sector privado, oficial y público en general; para sostener esa eficacia del dictamen fiscal los profesionales de la Contaduría Pública debemos seguir incrementando la imagen, responsabilidad, trabajos, preparación, etc., del C.P. ante los sectores privado y oficial.

Esa confianza, que a fin de cuentas se deposita, no en una persona o informe específico, sino en la profesión de C.P., no ha sido producto de la casualidad o de una generosa concesión, sino que es el resultado de los esfuerzos realizados por los profesionales que ejercen dicha actividad.

Otro aspecto que demuestra la confianza otorgada a la Contaduría Pública, es el hecho de que adicionalmente al dictamen de estados financieros para fines fiscales, le fue concedida la facultad para emitir opinión sobre el resultado fiscal de una operación de enajenación de acciones, sobre los ingresos e impuesto manifestado para fines del impuesto al valor agregado, por mencionar los más importantes y los cuales se explican en la sección referente a los tipos de dictamen.

OBJETIVOS DE LA DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS

De acuerdo con el Boletín B la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.

Se dice que la opinión del auditor, por ser independiente a la administración de la entidad, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros dictaminados.

Los objetivos de la dictaminación de estados financieros más importantes son:

- Opinar acerca de la razonabilidad que reflejan las cifras y las operaciones contables financieras y además que se muestran en los estados financieros
- Servir como medio de apoyo a los administradores para la localización de áreas problema y la planeación de operaciones futuras
- Dar confianza a los socios o accionistas, de la seguridad de sus inversiones en la entidad
- Sirve como medio de apoyo al gobierno para verificar el cumplimiento de las obligaciones y disposiciones de carácter legal
- Su objetivo no es descubrir fraudes

UTILIDAD DEL DICTAMEN

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (Industria, Banca y Comercio), en el oficial (S.H.C.P., Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

- Como base para obtener o conceder créditos, es decir, sirve a las instituciones de crédito para que mediante la determinación de la productividad de los negocios puedan tener la seguridad de la recuperación de los créditos que otorga
- Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios
- Como parte del estudio previo que debe efectuar un inversionista
- Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio
- Para el registro de acciones, bonos y obligaciones en la Bolsa de Valores
- En la S.H.C.P. sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes
- Aprobación de tarifas de servicios públicos
- Posición de productores de una competencia nacional
- Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos
- Para inflaciones internas y externas del mercado nacional
- Como elemento para calificar la administración de la empresa
- Por parte de los órganos de vigilancia de las sociedades (en especial para los comisarios) para soportar su dictamen a la asamblea de accionistas

Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del C.P., conduce a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que se desempeña en el campo de la Contaduría Pública.

Es importante destacar que por más de 30 años, la S.H.C.P. ha depositado su confianza en la Contaduría Pública, a través de la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales, lo cual ha constituido un beneficio invaluable al gobierno como elemento de control y vigilancia en la determinación de los impuestos.

USUARIOS DEL DICTAMEN

Los principales grupos o sectores interesados en la marcha de una entidad económica son:

1. Propietarios o accionistas y consejeros, porque ratifica la confiabilidad de las cifras, sobre las que apoyarán sus decisiones y juzgarán en cuanto a:
 - Productividad de su inversión
 - Solvencia financiera del negocio, así como beneficios mutuos
 - Conocimiento del desarrollo de sus aportaciones e inversiones
2. Administradores, directivos o funcionarios
 - Para determinar el resultado de su gestión
 - Comparar lo que ha sucedido con respecto a lo planeado, para la posible toma de decisiones
 - Correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos
 - Planeación de operaciones futuras
3. Comisarios
 - Vigilar la administración de la sociedad
4. Autoridades fiscales (sólo en el caso de dictamen para efectos fiscales)
 - Porque avala la buena fe del contribuyente, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y las autoridades pueden confiar en que se percibió la parte que legalmente le corresponde
5. Estado o Gobierno en general
 - Productividad del negocio en su carácter de exportador
 - Tener una base de apoyo, para determinar datos para fines estadísticos y obtener una seguridad razonable de las utilidades de la empresa
6. Proveedores
 - Capacidad de compra
 - Capacidad de pago, es decir, conocer la situación financiera del cliente para determinar si es sujeto de crédito
7. Acreedores
 - Porque pueden concluir con mayor confianza de la estabilidad económica que garantice el crédito
8. Futuros o potenciales inversionistas, esto es, cuando existan inversionistas que se interesen en ser accionistas de la empresa para:
 - Conocer el valor actual de las acciones
 - Evaluar la conveniencia de ingresar como accionista
 - Conocer la productividad de la empresa que asegure un rendimiento adecuado
9. Bancos (instituciones de crédito)
 - Seguridad y garantía de sus créditos de acuerdo a la

productividad

- Capacidad de pago a corto y largo plazo

10. Trabajadores (empleados y obreros); para conocimiento por parte del personal, en relación a la participación de utilidades que le corresponde, por derecho de Ley, ya que la imparcialidad del C.P. al emitir su dictamen les asegura la corrección en la determinación de ésta.

11. Bolsa de Valores

- Para el registro de acciones, bonos y valores

12. Público en general, esto es, sólo en el caso de empresas registradas en la Bolsa de Valores

De acuerdo con lo anterior, es posible decir que las personas interesadas en el dictamen pueden estar dentro o fuera de la empresa a que se refiera, en atención a las relaciones directas o indirectas que mantengan con ella, formando un núcleo de interés que puede ser desconocido al C.P. y que se constituye en los generadores de responsabilidad profesional más considerable para él.

PROFESIONALES QUE EMITEN EL DICTAMEN

De acuerdo con las diversas reglamentaciones que existen respecto al dictamen de estados financieros, los únicos profesionales que pueden emitirlo son los Contadores Públicos titulados o en su caso registrados ante la SHCP, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos para tal efecto, los cuales se señalan en el capítulo referente a la normatividad del C.P.

Así se dice que el dictamen es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

El C.P. ejerce su profesión por la autorización que le da el título que acredita sus conocimientos, para dictaminar sobre cualquier asunto de contabilidad, cálculo mercantil o financiero; de esta manera el dictamen tiene la fuerza del conocimiento y análisis técnico.

El dictamen implica el cumplimiento del Código de Etica, las normas y procedimientos de auditoría aplicables, observando si la entidad ha dado cabal cumplimiento a los principios de contabilidad.

Por lo anterior, para que el C.P. esté en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes, que le proporcionen la certeza razonable de la autenticidad de las cifras (hechos y fenómenos) que reflejan los estados financieros, lo adecuado de los criterios, sistemas y métodos utilizados para su elaboración, y que estén elaborados de conformidad con principios de contabilidad; de esta manera, los elementos de juicio para emitir la opinión son: normas de auditoría, papeles de trabajo, control interno, evidencia e informe.

Es posible decir que la profesión contable es una de las profesiones con mayor madurez y por razón natural va aparejado su profesionalismo.

La amplitud del campo de acción de nuestra profesión se debe a la confianza del público en general, ya que el nivel universitario de la carrera es la independencia de criterio.

Un reflejo de la amplitud del campo en que se desenvuelve el C.P., está en que siempre se encuentra dispuesto a examinar y dar su opinión sobre cualquier asunto que esté dentro de su esfera de acción, esto se lo exige su mismo profesionalismo. En consecuencia se espera de él sus conclusiones en forma de opinión clara, precisa y sin lugar a vaguedades ni interpretaciones equívocas.

En este sentido el dictamen del C.P. tiene un significado enorme, tanto para el público en general como para él mismo; para el público en general significa la opinión profesional sobre si los estados financieros examinados, reflejan razonablemente la situación financiera de la entidad y para el Contador el dictamen significa la declaración de que su opinión está basada en un trabajo desarrollado

de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y la aplicación de los procedimientos que a su juicio consideró necesarios.

Históricamente la razón de ser de la profesión contable, es el examen de estados financieros que conduce a la expresión de la opinión o dictamen del Contador; esta es la labor que le da a nuestra profesión el carácter de actividad pública, y le da un alcance social.

El dictamen que emite el C.P., es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica, dicho dictamen le permite dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que presentan dichos estados, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme y presentan en forma razonable la situación financiera. Puesto que la opinión que emite es el resultado del examen que realiza sobre los estados financieros, la calidad del examen es de importancia fundamental para la sociedad que ha de confiar en las afirmaciones contenidas en el dictamen.

Cuando el auditor hace constar en el dictamen que su examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría, declara que ha procedido dentro de los cánones de la profesión y que, por lo tanto, excepto por errores de juicio en que, como humanos, pueda haber incurrido involuntariamente, la sociedad puede confiar en que la información que exhiben los estados financieros examinados por él, presenta en forma razonablemente correcta y completa la situación financiera y los resultados obtenidos por la entidad económica examinada. Esta declaración en su dictamen, constituye la máxima responsabilidad en que puede incurrir el C.P., pues la afirmación de haber actuado dentro de las normas de auditoría, es el resumen de una serie de afirmaciones de cuya verdad se responsabiliza plenamente.

El C.P. que sabe cumplir con la promesa que hizo al presentar su examen profesional, cuida de llevar a cabo la responsabilidad que adquiere con esta promesa.

Por lo anterior la actividad de la dictaminación está a cargo de profesionales contables cuya seriedad y profesionalismo de ninguna manera puede ponerse en duda.

DISPOSICIONES LEGALES SOBRE EL DICTAMEN

A continuación se señalan algunas de las leyes mexicanas en que se hace referencia al dictamen del C.P.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

En su título I, capítulo V, art. 212 último párrafo, establece que las sociedades que emitan obligaciones deberán publicar anualmente su balance certificado por C.P.

Art. 213, referente al acta de emisión de obligaciones fracc. I inciso b. "Del balance que se haya practicado precisamente para preparar la emisión, dictaminado por Contador Público".

Ley General de Sociedades Mercantiles

Art. 251 último párrafo establece que: "las sociedades extranjeras estarán obligadas a publicar anualmente un balance general de la negociación, visado por C.P. titulado".

Reglamento de la Ley que establece los requisitos para la venta de acciones de Sociedades Anónimas

Este reglamento que fue publicado en 1940, establece en su art. 4o. que los estados de contabilidad que los solicitantes presenten a la comisión que la respectiva Ley crea, deberán certificarse por C.P. titulado.

Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares

Art. 13, referente a las obligaciones de los bancos para otorgar préstamos, establece que éstos deberán exigir a sus clientes el último balance anual dictaminado por C.P. titulado.

Art. 72, en lo referente a las actividades de la Bolsa de Valores, en su fracc. II, previene que para inscribir en Bolsa los títulos de crédito y los valores o efectos mercantiles emitidos por particulares, instituciones de crédito, sociedades o empresas legalmente constituidas, debe acompañarse a la solicitud un estado financiero de la empresa o persona que haya hecho la emisión, certificado por C.P. titulado y una vez inscritos, los interesados deben informar anualmente de su estado financiero mediante balances certificados por C.P. titulado.

Ley de la Comisión Nacional de Valores

Art. 9. "Las emisoras que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores, deberán publicar su balance anual dictaminado por C.P. titulado en uno de los periódicos de mayor circulación de su domicilio social".

Ley Orgánica del Banco de México

Art. 55 2o. párrafo, referente a la vigilancia de las sociedades, establece que cada una de las series de acciones designará, un C.P. titulado en ejercicio de su profesión, que deberá dictaminar los balances y demás estados financieros que se publiquen.

Reglamento de la Ley de la Industria Eléctrica

Este fue publicado en 1945, actualmente en vigor; en el inciso primero del art. 264 prescribe que a más tardar el 30 de abril de cada año, las empresas eléctricas deben remitir a la Secretaría correspondiente su balance general y su estado de resultados comprobados por C.P. titulado.

Ley para el control de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal

Art. 5. "La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial controlará y vigilará la operación de los organismos y empresas de participación por medio de la auditoría permanente".

Art. 7 fracc. II, "la citada Secretaría revisará los estados financieros mensuales y los anuales, así como los dictámenes que respecto a estos últimos formule el auditor externo".

Estatutos Sociales de Nacional Financiera

Art. 27. "Los comisarios por sí o por medio de auditores que ellos designen y remuneren, tendrán la más amplia facilidad de revisión y vigilancia de los libros y documentos de la sociedad".

De acuerdo con lo anterior es posible apreciar la importancia que se le da al C.P. y básicamente a la opinión que éste emite.

EVOLUCION DEL TEXTO DEL DICTAMEN

Indudablemente la opinión del C.P. no ha contado siempre con la confianza del público, de que goza en la actualidad, no obstante esta confianza se ha dado debido a los cambios importantes que ha sufrido el dictamen en el transcurso del tiempo, por lo cual, es importante señalar de forma general la evolución que ha tenido el texto del dictamen; entre las formas más trascendentes están:

Fue en Inglaterra en abril de 1888 cuando se publicó por primera vez un dictamen el cual decía:

"Tengo delante de mí el balance limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto"

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fue la siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. "X" por el año terminado el 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".

Para el año de 1902 la redacción era la siguiente:

"He examinado las cuentas y el Balance General, y certifico que en mi opinión, son correctos y exhiben la verdadera posición del negocio "X" S.A., al 15 de julio de 1902"

En 1917 el dictamen que surgió fue redactado en los términos siguientes:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía "X" por el período al y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía. "X" al y el resultado de sus operaciones por el período indicado".

En esta forma de dictamen, ya se incluye la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio, este fue el paso inicial.

La Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos dieron a conocer en el año de 1934 un folleto en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma:

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X" a y los Estados de Pérdidas y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de la contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría

detallada de las operaciones. En mi opinión, basado 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 principios de contabilidad aceptados, que la compañía ha observado de manera uniforme durante el periodo que revisamos, su posición al y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión, en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse.

En 1951 se recomienda el uso de una forma estándar de dictamen, su uso se extendió rápidamente y la redacción es la siguiente:

Al Consejo de Administración de la Compañía "X"

Hemos examinado el Balance General de la compañía "X", al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

México, D.F., 19....

Despacho
Contador Público
Cédula Profesional

Como es posible observar este último texto de dictamen es semejante al que se maneja en la actualidad, sólo con algunas variantes que el actual tiene debido a la modernización y a la tecnología.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, considerando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes.

De acuerdo con lo anterior, es posible decir que el dictamen tiene muchos años de utilizarse universalmente y lo único de la novedad es la simplificación del mismo.

DIFERENCIAS ENTRE EL DICTAMEN FISCAL Y EL DICTAMEN FINANCIERO

Dictamen Financiero

Es importante señalar que independientemente de los fines para los que se emita el dictamen, siempre deberá cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ya que representa el producto nato y eminente de un trabajo de auditoría, y por tanto es el resultado de la expresión y juicio profesional del C.P.

Este dictamen sirve de base a los accionistas para la toma de decisiones importantes en su compañía.

Es un requisito indispensable para las instituciones bancarias en cuanto a la otorgación de los créditos.

A los proveedores proporciona la seguridad para el otorgamiento de créditos, y mediante los estados financieros dictaminados es posible determinar la solvencia, capacidad de pago y capacidad de compra.

Dictamen Fiscal

El dictamen fiscal incluye dos opiniones, una es la opinión profesional de un C.P., 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. Adicionalmente, el cuaderno de dictamen para efectos fiscales, incluye el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Su objetivo es dar información a la S.H.C.P., acerca de la situación fiscal del contribuyente, sirve de base al trabajador para determinar el cumplimiento de la participación de las utilidades, también sirve para verificar si la base para la determinación de impuestos a que está sujeta es correcta.

De esta forma, se podría decir que el fin principal del dictamen para efectos fiscales, es la declaración implícita de que los estados financieros examinados, reflejan razonablemente la situación financiera y fiscal de la entidad auditada.

Este tipo de dictamen tiene uso restringido, ya que sólo es útil a la autoridad hacendaria y no debe circular entre terceros diferentes de ésta; incluye una opinión adicional, referida específicamente al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente e incluye información adicional relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Generalizando, se dice que la principal diferencia estriba en que el dictamen financiero, sólo consta de los cuatro estados financieros básicos y las notas a éstos, y en el dictamen para efectos fiscales se incorporan además otros anexos que interesan a la autoridad en

cuanto a la situación fiscal de la entidad; por otro lado el dictamen financiero, a diferencia del fiscal, no requiere de ningún aviso; puede ser por varios ejercicios; puede ser por un ejercicio anterior al último, cosa que no sucede con el fiscal, ya que éste sólo debe referirse al último ejercicio; se puede expresar en plural y puede firmar el mismo despacho de Contadores y el C.P. en particular (el dictamen fiscal sólo puede ser personal); no hay plazo límite para la presentación del dictamen financiero y para el fiscal sí.

El financiero aunque puede estar sujeto a revisión, no existen procedimientos predeterminados.

REGLAS GENERALES DE PRESENTACION DEL DICTAMEN

El dictamen constituye una opinión profesional e independiente, sobre si dichos estados fueron o no preparados conforme a principios de contabilidad; por su naturaleza e importancia el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios, que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes y otros asuntos tales como: la revelación de que la información financiera a dictaminar, es responsabilidad de la administración de la entidad, quién debe suscribirlo, cuándo fecharlo e incluso en qué tipo de papel membretado debe presentarse.

Por lo general el dictamen se refiere a los estados financieros básicos (balance general, estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera).

Existen dos formas de presentación del dictamen:

- a) Haciéndolo parte integrante del balance, al calce del mismo, cuando se desea publicarlo y se quiera, por comodidad, presentar sólo el Balance, por lo regular se hace en aquellas compañías que por Ley tienen que publicar su Balance dictaminado por C.P.
- b) Formulándolo en hoja por separado adjunta a los estados financieros dictaminados.

Las principales reglas de presentación son:

- 1.- Identificación de los estados financieros.

Se debe señalar a qué estados financieros se refiere la opinión que emite el C.P.

- 2.- A quién debe dirigirse.

No se puede establecer una regla fija en relación a quién se debe dirigir el dictamen emitido por el C.P.; si el negocio, objeto de la auditoría, es propiedad de una persona física, el dictamen debe dirigirse a esa persona; si se trata de una persona moral, (una sociedad), debe dirigirse a quien contrató o designó al auditor, ya sea el Consejo de Administración, la Asamblea General de Accionistas, el Director o Presidente de la sociedad. Puede darse el caso de que el dictamen sea dirigido a una tercera persona, por ejemplo un futuro inversionista, con el fin de garantizar su inversión.

- 3.- Redacción y firma del dictamen

Siempre debe aparecer el nombre y firma del C.P., para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen, sin embargo se puede redactar utilizando el plural cuando se trate de una firma de Contadores quien lo suscriba.

4.- Fecha del dictamen

La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, es decir, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando, al retirarse de las oficinas de la entidad.

5.- Obligatoriedad en el uso del modelo de dictamen

Existe un modelo establecido que se debe utilizar con el fin de asegurar uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros; de acuerdo con las últimas modificaciones que sufrió el boletín H-01, deja sin efecto las menciones a la aplicación consistente de principios de contabilidad, y deberá agregarse a los dictámenes la referencia a que "los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía".

Como se puede observar su estructura es a base de afirmaciones básicas sobre los fundamentos del examen, las técnicas utilizadas, el alcance de las pruebas realizadas y la opinión que se sustenta sobre si los estados financieros básicos presentan o no la situación financiera, esto enmarcado en un texto estándar, genérico y obligatorio.

De acuerdo con lo anterior, el dictamen requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de calidad, ya que es un documento formal en el que se expresa una opinión que identifica plenamente la actividad del C.P. y por lo cual constituye el sello de confianza que le imprime el auditor externo a la información financiera que dictamina.

Para todos los efectos el dictamen es uno y único, independientemente de su distribución y utilización para fines internos, de cotización en bolsa o para efectos fiscales.

3. NORMATIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO

GENERALIDADES

Para un mejor desempeño de su profesión el Contador Público debe conocer, observar y hacer que se observen las disposiciones fundamentales relativas al ejercicio de ésta.

Dichas disposiciones han sido emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el cual se fundó en 1923 y fue creado para satisfacer los requerimientos normativos, inherentes al ejercicio profesional que demanda la profesión misma y la sociedad a la que sirve; algunas disposiciones fundamentales son: sus estatutos y reglamentos; el Código de Ética profesional; las normas de educación profesional continua, las cuales representan una de tantas maneras de garantizar a la sociedad a la cual servimos, que nuestros servicios son de la más alta calidad profesional, ya que obligan a los profesionistas a mantenerse actualizados, en cuanto a los conocimientos profesionales en el nivel que lo exige la propia responsabilidad social; y las normas de actuación profesional en las que se contemplan los principios de contabilidad y las normas y procedimientos de auditoría.

Así la necesidad de tener un Código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria, esto es, de reglas que permitan regir la actuación de los Contadores; se dice que mediante el Código la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia, y de respetarse a sí misma. De esta forma el Contador Público debe cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional observando las citadas reglas en todos y cada uno de sus actos.

Es aquí en donde se habla de capacidad profesional, entendiendo a ésta como la aptitud que tiene el Contador para realizar su actividad.

Cabe señalar que la moral es el conjunto de reglas prácticas, para lograr las finalidades éticas; por otro lado la moral profesional es el conjunto de facultades y obligaciones que tiene el individuo, en virtud de la profesión que ejerce en la sociedad; así la ética nace de la condición misma de la dignidad del ser humano, es decir, de su naturaleza racional.

Es por ello que en la profesión de Contador Público, en su actuación profesional, además de cumplir técnicamente con su actividad, debe tener en cuenta el sentido humano de dicha actuación y la trascendencia humana y social que representa su actividad en el ámbito económico de la comunidad; en este sentido la misma ética profesional plantea exigencias tanto a nivel social como a nivel personal, considerando que no basta sólo con la preparación técnica, sino que se necesita unir la vida profesional a lo social.

ENTORNO LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO

Existe un derecho y garantía constitucionales, los cuales se fundamentan en el art. 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicho artículo nos garantiza la libertad de profesión siendo ésta lícita, siempre que no afecte a otra persona y contándose con la autorización respectiva.

También establece que la Ley determinará cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deben llenarse para obtenerlo y las autoridades que deben expedirlo en cada Estado.

De acuerdo con esto es posible decir que el Contador Público puede ejercer su profesión en cada Estado, siempre y cuando cumpla con las disposiciones establecidas en la Ley de Profesiones de la entidad que corresponda.

De lo anterior se deriva que por disposición constitucional, la Ley determinará los requisitos que se deben cumplir para ejercer una profesión; es por esto que el Contador Público debe conocer y observar lo dispuesto en la Ley de Profesiones de la entidad en donde ejerza; como se ha podido observar esta Ley es reglamentaria del art. 5o. constitucional relativo al ejercicio de las profesiones.

Dicha Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 1945, aún vigente; en su art. 2o. establece que la profesión de Contador requiere de título para su ejercicio, entendiéndose por título profesional al documento expedido por institución autorizada, que tenga reconocimiento de validez oficial de estudios a favor de la persona que haya concluido sus estudios respectivos o haya demostrado tener los conocimientos necesarios de conformidad con la misma Ley y otras disposiciones aplicables.

Es importante señalar que se entiende por ejercicio profesional "la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto, o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque sólo se trate de simple consulta o la ostentación del carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo".

De acuerdo al art. 25 de la citada Ley, los requisitos para ejercer una profesión son:

- Ser mexicano por nacimiento o naturalización y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles
- Poseer título legalmente expedido y debidamente registrado, y
- Obtener de la Dirección General de Profesiones patente de ejercicio.

En el art. 29 establece que las personas que sin tener título profesional legalmente expedido, actúen habitualmente como profesionistas incurrirán en las sanciones que establece dicha Ley.

OBLIGACIONES DEL CONTADOR PUBLICO

De acuerdo con la Ley de Profesiones algunas de las obligaciones de todo profesionista y que debe contemplar el Contador Público son: el hecho de celebrar un contrato de prestación de servicios con el fin de estipular los honorarios y las obligaciones mutuas de las partes; la obligación de emplear sus conocimientos y recursos técnicos, esto significa que debe poner todos sus conocimientos científicos y recursos técnicos al servicio de su cliente, así como al desempeño del trabajo convenido; cuando exista inconformidad por parte del cliente, el asunto se resolverá mediante juicio de peritos, si la resolución fuera contraria al profesionista, éste tiene la obligación de indemnizar al cliente por los daños y perjuicios que sufriera. Esta situación, además de ser una obligación, se encuentra comprendida como una responsabilidad civil por parte del Contador, acerca de ello se tratará más adelante.

La obligación de aplicar sus conocimientos, se encuentra ligada a la de prestar el servicio profesional en el tiempo, lugar y forma convenidos, ya que en el cumplimiento tiene que poner todo su saber, su técnica y ciencia al servicio del cliente.

Otra obligación, según dicha Ley, es el hecho de guardar el secreto de los asuntos que le son confiados por parte del cliente, es decir, no revelar nada de lo que tenga conocimiento.

También es obligación avisar al cliente cuando no se pueda continuar prestando el servicio y cuando esto suceda queda obligado a satisfacer los daños y perjuicios que cause, por la no terminación del servicio, por no avisarlo con tiempo o, por ejemplo, cuando en el desempeño de su trabajo se encuentra con circunstancias que no le permitan seguir desarrollándolo, debe comunicarlo a su cliente.

De conformidad con el art. 2615 del Código Civil, debe responder por su negligencia, impericia o dolo, esto quiere decir que sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve y sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

De acuerdo al Código de Etica Profesional es obligación del Contador regir su conducta de acuerdo a las reglas que contiene éste; también señala que debe especificar en cualquier caso, en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones.

Respecto a lo anterior se dice que el Contador debe tener conciencia de la función que desempeña dentro de la sociedad y de la obligación de desarrollarla de conformidad con los cánones éticos.

DERECHOS DEL CONTADOR PUBLICO

De conformidad con la Ley de Profesiones en sus artículos 38, 40 y 42, son derechos de todo profesionista: prestar sus servicios mediante iguala que fije con sus clientes; el hecho de anunciar sus actividades, sin rebasar los conceptos de ética profesional que establezca el Colegio, al respecto el Código de Etica Profesional establece que se debe evitar toda publicidad por cualquier medio, ya que el mismo Instituto llevará a cabo la publicidad institucional que juzgue conveniente.

También se establece el derecho de asociación para ejercer, de acuerdo con las Leyes relativas, pero se dice que la responsabilidad en que incurran siempre será individual. Referente a esto el art. 9o. Constitucional garantiza la libertad de asociación de personas con cualquier objeto lícito; esta garantía individual permite a los Contadores sumar esfuerzos y capacidades para el desempeño de su profesión y constituir personas morales que hagan posible crecer o diversificarse, para lograr satisfacer las necesidades de los usuarios de sus servicios.

Al respecto el Código señala que el Contador debe ostentar en todo momento su responsabilidad personal e ilimitada.

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO

Algunas veces al encomendarse una auditoria con propósitos especiales puede ser con el fin de conocer o descubrir fraudes y al mismo tiempo reflejar tales irregularidades en el dictamen, por consiguiente el Contador adquiere mayor responsabilidad, desde el momento en que quien lo solicite le haga saber que el objeto del dictamen es conocer si existen los mencionados fraudes.

En este sentido el C.P. debe poner en práctica todos sus conocimientos, para así detectar oportunamente cualquier aspecto que se pueda dar, esto es posible mediante la utilización de las técnicas y procedimientos aplicables, y así con esto se estará hablando de que está cumpliendo con su responsabilidad.

Respecto a la responsabilidad que tiene el C.P. hacia los diferentes usuarios de su información o a la profesión misma, existen distintas clasificaciones; en este trabajo no se toma alguna en especial, pero si considerando las responsabilidades más importantes se hace mención de ellas.

Existe una responsabilidad pública, que nace en el momento en que el Contador obtiene el título y toma protesta, comprometiéndose a observar ciertas normas que implican lealtad, discreción y justa actuación, traduciendo esto en un marco de absoluta rectitud.

Responsabilidad Legal

La responsabilidad legal puede ser de tres tipos:

1. Penal: esta se puede dar cuando el trabajo contratado no se desarrolla eficientemente; se encuentra contenida en los artículos 228 y 230 del Código Penal, los cuales se refieren a que un profesionista que incurra en daños y perjuicios en el ejercicio de una profesión, arte o actividad técnica, será sancionado de acuerdo al daño ocasionado, a su vez se especifica que los profesionales sólo se consideran culpables penalmente, cuando causen daños indebidos en el ejercicio de su profesión y hayan cometido algún delito, ya sea intencional o por imprudencia punible. Por tanto, para que un C.P. pueda ser juzgado penalmente se debe demostrar que en su trabajo realmente hubo delito, de esta forma se daría el motivo de la demanda equiparándose con lo que el Código Penal considera como delito intencional o imprudencia punible.
2. Civil: se da básicamente cuando el C.P. no cumple con lo pactado, y puesto que ocasiona daños y perjuicios a su cliente, está obligado a resarcir esos daños o a indemnizar a todos aquellos que fueron afectados con su actuación; esto se encuentra contenido en el art. 2615 del Código Civil, en el que se establece que quien presta sus servicios es responsable sólo hacia quienes sirve, por causa de negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas

que merezca en caso de delito.

Es importante señalar que el mismo Código Civil en su art. 2608, establece que quienes sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho a cobrar retribución por los servicios profesionales que han prestado.

Con respecto a la responsabilidad civil, el art. 71 de la Ley de Profesiones establece que: los profesionales serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos profesionales, sus auxiliares o empleados que están bajo su inmediata dependencia y dirección, siempre que no hubiera dado las instrucciones adecuadas o sus instrucciones hubieran sido la causa del daño.

3. Fiscal: la responsabilidad de carácter fiscal es la que contrae el C.P. que dictamina para efectos fiscales, se encuentra contenida en los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción II refleja la responsabilidad que implica emitir una opinión con fines fiscales, y el 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que señala la responsabilidad que se tiene al dictaminar, pero en el sentido de la observancia de lo dispuesto por el citado artículo; también menciona las sanciones a que se hacen acreedores los Contadores Públicos cuando no cumplen con las disposiciones establecidas, de lo cual se trata más adelante.

Responsabilidad Social

Por otro lado, de acuerdo al Código de Ética, existe una responsabilidad hacia la sociedad, ésta se da en cuanto a la independencia de criterio, es decir, al expresarse un juicio profesional se está aceptando la obligación de sustentar un criterio libre e imparcial, por tanto no se debe permitir que los prejuicios contrarresten la objetividad; también se da mediante la calidad profesional de los trabajos, esto es, que se debe realizar un verdadero trabajo profesional de acuerdo con las disposiciones normativas aplicables, además se debe tener la intención, el cuidado y diligencia de una persona responsable; otra forma en que se cumple esta responsabilidad es a través de la preparación y calidad profesional, quiere decir que cuando el Contador acepte prestar sus servicios debe tener el entrenamiento técnico y capacidad necesaria para el desempeño de sus actividades; finalmente el Contador en todo momento debe aceptar su responsabilidad personal por los trabajos que realiza.

Al adquirir esta responsabilidad el C.P. se compromete a realizar su trabajo con rectitud, honestidad y sinceridad.

Es importante destacar que la responsabilidad para con la sociedad, surge en el momento en que se da la prestación de los servicios profesionales tendientes a la realización del bien común.

Responsabilidad Profesional

La responsabilidad hacia la profesión se enfoca básicamente al respeto y la dignificación que debe existir hacia la profesión misma y quienes la llevan a cabo; se dice que se debe mantener una imagen profesional a base de la calidad profesional y personal, cumpliendo con las normas profesionales y de conducta establecidas, para así contribuir al desarrollo de la profesión.

De lo anterior se deriva que, más que nada se busca la promoción de la excelencia en la práctica profesional, es decir, como profesión no se admite un trabajo mediocre, ni se permite que el nombre de un C.P. se asocie a trabajos cuya finalidad sea poco seria y/o menoscabe la integridad profesional.

A la responsabilidad antes citada también se le podría denominar privada, ya que se refiere a todos aquellos actos u omisiones que puedan afectar, en lo particular y en lo general a la profesión contable, la cual se debe considerar como una entidad común cuyo fin es servir a la sociedad, en base a la honradez profesional y capacidad técnica.

En cuanto a la responsabilidad que tiene con quien patrocina los servicios se encuentra principalmente lo que es guardar el secreto profesional, es decir, que a pesar de cumplirse con el aspecto técnico, debe tenerse muy presente la confidencialidad de la información, que le impone al Contador el deber de callar desde el punto de vista legal, moral y ético; no obstante la legislación federal, particularmente la penal, le impone la obligación de ser auxiliar como testigo en la administración de justicia y el hecho de no proporcionar datos a las autoridades puede ser motivo de pena corporal; otra responsabilidad con respecto a sus clientes es el hecho de no aceptar tareas que falten en algo al honor, a la moral; debe existir lealtad hacia quien contrate los servicios y se debe tener presente que la retribución por el trabajo encomendado no es la razón de ser de la profesión, sino el hecho de brindar un servicio.

En lo referente a la actividad del Contador como auditor o al firmar cualquier tipo de informes, será responsable de éstos en forma individual; de esta manera los informes que emita con su firma, deberán ser el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión y por consiguiente demostrarán la calidad del profesional.

Es importante señalar que en este tipo de responsabilidad se debe considerar que al expresar el juicio profesional, que sirva de base a terceras personas para tomar decisiones, el Contador debe aclarar la relación que guarda ante quien contrató sus servicios. Al respecto el boletín H-31 establece la responsabilidad que asume el C.P. cuando en su carácter de auditor externo o comisario, su nombre queda asociado a estados financieros o a cualquier otra información financiera que se publica, así como cuando se presenta información adicional sobre la cual no va a emitir una opinión; también en el boletín C referente a normas de auditoría, se establece que en todos los casos en que el

nombre de un C.P. quede asociado con información financiera, se deberá expresar de manera clara la naturaleza de su relación con dicha información.

Algunos autores señalan que llegará un momento en que se exija responsabilidad profesional por la vía judicial a los profesionales negligentes e incapaces, aunque de cierta forma esto ya se encuentra contemplado tanto en el Código Penal como en el Código Civil; no obstante aún no se especifica en la Ley, sino que sólo se da a entender en algunos supuestos que mencionan.

El C.P. al actuar como auditor externo acepta una responsabilidad pública no sólo con quien contrata sus servicios, sino con muchas otras personas desconocidas para él, respecto de la información financiera que está dictaminando y que será utilizada para tomar decisiones de diversa índole, por lo cual debe desempeñar su trabajo con un alto nivel de calidad, para así lograr la excelencia profesional en los servicios que presta.

Es importante reconocer, que muchas veces si el profesionista no se siente presionado para cumplir con la responsabilidad que adquiere al hacerse cargo de un trabajo o en ocasiones cuando se ve limitado en su actividad, no trata de superarse y poner todo su empeño en la realización de su trabajo, no obstante considero que no es así como se debe resolver esta situación, es decir, mediante leyes impositivas que lo regulen en su actuación profesional, sino que se debe llevar a cabo por convicción propia.

De acuerdo con lo anterior, en los dictámenes que emita el Contador Público debe asumir la responsabilidad legal y moral para restablecer la confianza que tiene el público en la profesión y que por momentos se ha perdido, dándole énfasis a lo que pueden y deben hacer los profesionales que ejerzan la profesión de la Contaduría Pública, principalmente con respecto a la integridad de su trabajo profesional.

Es importante mencionar que el auditor no es un asegurador a menos que asuma tal situación; no incurrirá en ninguna responsabilidad legal si en su trabajo pone el cuidado razonable que es de esperarse de un auditor experto; por tanto, el auditor no asegura, ni garantiza, ni responde a la buena representación de la gerencia, pero sí asume la responsabilidad de sus propias opiniones.

En este sentido y por el alto grado de responsabilidad que adquiere el C.P. al dictaminar estados financieros, debe tener: una elevada calidad humana y amplia cultura general; amplios conocimientos sobre el entorno socio-económico y los fenómenos que lo afectan; amplios conocimientos y práctica en el área de procesamiento electrónico de información y vastos conocimientos en las áreas de finanzas y administración.

REQUISITOS DEL C.P. PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS

De acuerdo con el Código de Ética Profesional es requisito indispensable que quien dictamine, suscriba o emita informes sobre los estados financieros, posea título de C.P. debidamente registrado.

Por otro lado el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 52 que para emitir dictamen para efectos fiscales, se deberá cumplir con los siguientes requisitos: que el C.P. esté registrado ante las autoridades fiscales, este registro únicamente lo pueden obtener las personas de nacionalidad mexicana, que tengan título de C.P. registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

El Contador que desee obtener el citado registro debe presentar la solicitud respectiva, utilizando el formato fiscal con clave HAFP-1, ante la Administración Fiscal Federal o ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, según corresponda al domicilio del C.P.; este formato se debe acompañar con copia certificada de la siguiente documentación:

- La que acredite su nacionalidad mexicana
- Cédula profesional emitida por la S.E.P
- 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 formato mencionado se debe incluir 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.

Se dice que los hechos afirmados en los dictámenes de C.P. se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si el Contador reúne los requisitos antes citados.

Aunado a lo anterior los C.P. registrados ante la Secretaría que presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar aviso en el que harán constar: denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios; domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral; número de registro asignado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios y nombres de los Contadores autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

LIMITACIONES O IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR

El Contador Público no podrá expresar opinión alguna que sirva de base a terceros para tomar decisiones cuando vea afectada su independencia e imparcialidad mental, esto se encuentra reglamentado tanto en el Código de Ética Profesional y para efectos fiscales en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su art. 53; esto sucede cuando:

1. Exista algún parentesco con quien solicite sus servicios para emitir una opinión profesional; sea propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración del mismo cliente.
2. Sea o haya sido en el ejercicio social que dictamina, o tenga tratos encaminados a formar parte de la administración de la empresa 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 se le retribuyan sus servicios.
3. Tenga o haya tenido en el ejercicio social que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del cliente que le impida mantener su independencia e imparcialidad, a un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.
4. Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función a los resultados del asunto encomendado y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las que su retribución dependa del resultado.
5. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
6. Desempeñe un puesto público en entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
7. Se encuentre vinculado en cualquier forma con el cliente y que esto le impida mantener su independencia.

Es importante señalar que los supuestos anteriores son los mismos para cualquier tipo de opinión o informe que se emita de forma independiente y principalmente en la actividad de auditoría.

Como podemos ver estas limitantes no van mas allá de restringir la actividad del Contador en los casos en que exista alguna relación directa con la persona que le solicite emitir una opinión profesional; también se puede dar el caso de que exista incapacidad física o impedimento legal para llevar a cabo el informe.

SANCIONES AL INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES

De acuerdo con la Ley de Profesiones los delitos que cometan los profesionistas en el ejercicio de la profesión, serán castigados por las autoridades competentes con arreglo al Código Penal, por consiguiente la Dirección General de Profesiones cancelará el título de un profesional por resolución judicial; en base a esto dicho Código en su artículo 250, establece que se sancionará con prisión de un mes a cinco años y multa de diez a diez mil pesos a quien sin tener título profesional o autorización para ejercer alguna profesión reglamentada, expedidos por autoridades u órganos legalmente capacitados para ello, se atribuya el carácter de profesionista, realice actos propios de una actividad profesional, use un título o autorización para ejercer algunas actividades profesionales sin tener derecho a ello.

Dicha Ley también señala que a la persona que desarrolle actividad profesional cuyo ejercicio requiera título y éste aún no se encuentre registrado, se le aplicará la primera vez una multa y en los casos sucesivos se irá aumentando ésta hasta cierto límite; por otro lado el hecho de no cumplir con el servicio social será sancionado con la cancelación de registro del Colegio de Profesionistas que haya cometido la infracción citada.

Cabe destacar que la Dirección General de Profesiones, a solicitud de parte interesada procederá a cancelar las inscripciones de títulos profesionales por: error o falsedad en los documentos inscritos; expedición del título sin los requisitos que establece la Ley; resolución de autoridad competente; desaparición de la institución educativa facultada para expedir títulos profesionales; disolución del Colegio de Profesionistas. La cancelación del registro de un título o autorización para ejercer una profesión, produce efectos de revocación de la cédula.

De esta manera cuando el Contador Público no cumpla con las disposiciones establecidas en las leyes correspondientes, se hará acreedor a diversas sanciones punitivas, que van desde una amonestación, suspensión o expulsión y en el caso del dictamen para efectos fiscales la cancelación de su registro.

La imposición de sanciones es de acuerdo con la gravedad de la violación cometida; según el Código de Ética dichas sanciones pueden consistir en amonestación privada, amonestación pública, suspensión temporal de sus derechos como socio, expulsión y en casos extremos la denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional. El procedimiento para imponer tales sanciones está establecido en los estatutos del mismo Instituto.

Por otro lado en cuanto a los informes fiscales que se emiten, cuando no se cumplen los requisitos establecidos por la Ley y de acuerdo con el art. 57 del R.C.F.F las sanciones pueden consistir en:

1. Suspensión por un año cuando el Contador Público acumule tres

amonestaciones, le sea requerida la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y no cumpla con esto; presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general, que para tal efecto emita la Secretaría en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas.

Al respecto es importante mencionar que las causas de amonestación de acuerdo con el art. 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación son:

- Presentación incompleta de los documentos y anexos o informes que conforman el dictamen fiscal de estados financieros, incluyendo como parte de él el informe sobre la revisión de la situación fiscal de la empresa, considerando también este punto en la presentación del dictamen de enajenación de acciones.
 - Que la información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
 - Cuando no se cumpla con los requerimientos de información que sobre los informes fiscales formulan las autoridades competentes, es decir que no presente la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - Cuando no se cumpla con la obligación de comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, que es socio activo de un Colegio y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal, en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio; en este caso será amonestado por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.
 - Cuando se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal; en este caso la suspensión durará el tiempo en el que el Contador se encuentre sujeto a proceso.
2. Suspensión por dos años, se aplica cuando el Contador no formule y presente el informe fiscal, estando obligado a ello, y de acuerdo a lo establecido en el R.C.F.F.; cuando presente disco magnético flexible sin información, cuando se formule el dictamen en contravención a las disposiciones establecidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y demás relativos de su reglamento.

La cancelación del mencionado registro, procederá cuando:

- Hubiera 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 Público acumula tres suspensiones.

- 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.

Cabe mencionar que el procedimiento para suspensión o cancelación del registro consta de dos fases:

1. Una vez que se determina la irregularidad, se hace del conocimiento del Contador Público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a fin de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, las cuales deberá acompañar a su escrito.
2. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emite 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.

De acuerdo con el Código Penal, los profesionales serán penalmente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión y establece que además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, según sean intencionales o por imprudencia punible, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en el caso de reincidencia.

4. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

GENERALIDADES Y ORIGEN DEL DICTAMEN

Es casi imposible poder determinar el origen cronológico de la opinión del C.P. como tal, no obstante resultaría interesante determinar el origen de la necesidad de tener una opinión acerca de la contabilidad, emitida por una persona ajena a la misma, con el objeto de poder fundamentar la confianza sobre la información que presentan los estados financieros, con esto se quiere decir que el Contador le añade confianza a esa información al emitir su dictamen.

Es posible decir que el origen práctico de la opinión del C.P. pudo ser la desconfianza que existía respecto de esa información, pero la evolución misma tanto de la contabilidad como de los negocios, ha hecho posible que esa desconfianza se convierta en necesidad de la opinión profesional respecto a la información que presentan los estados financieros, con el objeto de que terceros interesados en dichos estados obtengan cierta seguridad de lo que éstos indican, y debido a que les interesa y confían actuarán en consecuencia de la opinión del Contador.

En general podría decirse que el origen del dictamen de estados financieros para efectos fiscales en México, se dio con motivo de que el gobierno federal deseaba lograr la observancia de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes, así la asistencia técnica de Contadores Públicos titulados les evitaría investigaciones fiscales innecesarias.

A continuación se presenta una síntesis de las fechas más importantes en que se han dado los lineamientos normativos del dictamen de estados financieros para fines fiscales.

El 30 de abril de 1959 se publicó un decreto de las autoridades hacendarias, en el cual, salvo prueba en contrario, se daba validez a los estados financieros dictaminados para fines fiscales por Contador Público registrado, creándose así la Dirección de Auditoría Fiscal; actualmente esta situación se encuentra plasmada en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y para poder emitir esta clase de dictamen, el C.P. necesita reunir determinados requisitos, los cuales se citan en el capítulo referente a la normatividad del C.P. y se encuentran establecidos dicho Código. El mismo decreto estableció el registro voluntario de Contadores Públicos para dictaminar sobre balances y declaraciones.

En el decreto de 1959 se señala que los causantes con ingresos anuales superiores a diez millones de pesos de ese entonces, estarían obligados a utilizar los servicios de Contadores Públicos registrados, con el objeto de que éstos dictaminaran para efectos fiscales, con lo que se daría crédito a dichos dictámenes, sin necesidad de practicar auditorías fiscales y para los causantes con ingresos menores, el procedimiento de dictaminación sería optativo, es decir, en enero de 1962 se establece que el causante que hubiera

sido dictaminado por C.P., ya no sería revisado en los ejercicios dictaminados por la citada Dirección. De acuerdo con lo anterior y como consecuencia de las revisiones de dictámenes de Contadores Públicos, en los términos del decreto de 1959, se asentó que se daba crédito al dictamen. Así, la política general que se proyectó fue la de enfocar los medios de revisión hacia quienes no habían sido revisados.

De acuerdo con el citado decreto de 1959, la naturaleza del dictamen del Contador para efectos fiscales es la de una opinión técnica o dictamen pericial, a la que la autoridad fiscal puede darle discrecionalmente y a su juicio un valor probatorio pleno, o bien un valor relativo, o no darle ningún valor probatorio; con este cambio se aclaró y confirmó la verdadera naturaleza jurídica (un dictamen pericial) del dictamen del Contador y los efectos o consecuencias legales de dicho dictamen (el que las autoridades den discrecionalmente al dictamen un valor probatorio pleno, relativo o nulo). Así el valor probatorio del dictamen queda a criterio de las autoridades que han tenido y seguirán teniendo la facultad de practicar auditorías directas.

Con posterioridad a esa fecha, a instancias de la profesión contable organizada, el dictamen fiscal quedó como un instrumento voluntario de fiscalización para todos los contribuyentes, operando de esa forma durante treinta años, con base en la confianza que la sociedad en general tiene acerca de las opiniones profesionales independientes, emitidas por los C.P.

En abril de 1967 entra en vigor el nuevo Código, derogando el anterior; en su art. 85 contiene los lineamientos relativos al dictamen fiscal; en abril de 1980 se emite el reglamento de dicho artículo.

A partir de 1980 y hasta a 1983 se publican reglas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros dictaminados.

En enero de 1983 entra en vigor el Código Fiscal, el cual rige hasta la fecha y en su art. 52 establece las disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.

En febrero de 1984 se emite el reglamento del referido Código, aún en vigor, en sus artículos 45 a 48 comprende los aspectos relacionados con el dictamen fiscal, lo que actualmente se establece en los artículos 44Bis-1 a 58.

En junio de 1988 se reforma el reglamento del Código, resaltando el hecho de que disminuyó de manera sensible el número de anexos fiscales a presentar.

Con fecha 4 de enero de 1990 se publican diversas modificaciones al reglamento interior de la S.H.C.P., 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.

En diciembre de 1990 se incorpora al Código Fiscal el art. 32A; en él establece que para cierto tipo de personas, físicas y morales, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros. La disposición antes aludida representa un reto para la profesión contable, con esto se hace necesario dar respuesta con el sentido de responsabilidad profesional que siempre ha caracterizado a la profesión.

En marzo de 1991 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. Destaca la opción establecida para presentar el dictamen financiero en discos de cómputo, en lugar del cuaderno. A partir de esta fecha se estableció nuevamente como obligatoria para numerosos contribuyentes, la presentación del dictamen de C.P. para efectos fiscales, con la particularidad de multar a quienes no cumplan dicha obligación.

Un aspecto 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.

De esta manera la posibilidad de que los dictámenes sean objeto de excesiva revisión por parte de las autoridades, así como las visitas directas a contribuyentes dictaminados y la emisión de exhortos o llamadas de atención que no estén plenamente justificados, pueden dañar la credibilidad social del dictamen financiero y de los demás informes que emite el C.P.

Se dice que un paso fundamental en la dictaminación para efectos fiscales (obligatorio o voluntario) es la tranquilidad del contribuyente, por tanto las autoridades deben dar un respeto absoluto a la opinión del C.P.; en este sentido la revisión y solicitud de documentación deben apearse a las disposiciones legales.

Por lo anterior debería incluirse en el Código Fiscal 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 de redundar en una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, significaría un reconocimiento mayor en la opinión que emite el profesional en la Contaduría; de esto existe un antecedente con fecha enero de 1962, el cual fue derogado posteriormente.

Según el Lic. Agustín Santamarina, en un estudio que realizó llegó a la conclusión de que el C.P. registrado no es ni una autoridad, ni un órgano auxiliar de la autoridad, por lo que sus dictámenes no pueden considerarse como actos de autoridad.

Así los efectos del dictamen no son ni el determinar una situación final o definitiva del contribuyente, respecto del cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, ni el que las autoridades fiscales queden obligadas a no practicar auditorías.

FUNDAMENTO LEGAL DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

En este punto se presentarán las disposiciones que rigen los alcances de los dictámenes de C.P. para efectos fiscales.

Básicamente el fundamento del dictamen se encuentra en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento de éste, aunque a éstos se pueden aumentar las normas de auditoría por ser los requisitos mínimos de calidad y el Código de Ética.

El Reglamento del C.F.F. se puede dividir en cinco áreas:

- a) Normas relativas al registro del C.P. (arts. 45 y 45A)
- b) Normas relativas a los plazos y características de los avisos de presentación del dictamen, (arts. 46, 47 y 49), sustitución del C.P. (art. 48) e impedimentos para dictaminar (art. 53)
- c) Requisitos formales y técnicos para la presentación del dictamen, estados financieros y anexos (arts. 50, 51, 51A, 51B, 52 y 54)
- d) Procedimiento de revisión por parte de las autoridades (arts. 55 y 56)
- e) Consecuencias de la falta de cumplimiento de las disposiciones del reglamento (arts. 57 y 58)

Con respecto al aviso de dictaminación, establece que los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes (en este caso ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal) dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, observando las siguientes reglas:

- El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente y por el C.P. que vaya a dictaminar
- El dictamen se referirá a los estados financieros del último ejercicio fiscal

Causas por las que no surte efectos el aviso

El aviso a que se hace referencia en el párrafo anterior, no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminarse cuando:

- No haya sido presentado en dichos términos
- No esté registrado el C.P. propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado

- 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
- Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores al que se refiere el aviso, o bien por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio, y
- Exista impedimento del C.P. que lo suscriba

Sustitución del C.P.

Se podrá sustituir al C.P. designado o podrá renunciar a la presentación del dictamen, siempre que se le comunique a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso, manifestando los motivos que se tuvieren.

Cuando el C.P. no pueda formular el dictamen por incapacidad o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Plazo para la presentación del dictamen

Los contribuyentes deberán presentar ante la autoridad fiscal competente, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles, la documentación, acompañando a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el C.P. que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible. La presentación de dichos documentos y del disco se hará en dos tantos.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos no surtirán efecto alguno.

Cumplimiento de normas de auditoría

Las normas de auditoría se consideran cumplidas de la siguiente forma:

1. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del C.P., cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento
2. Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le

permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen

- El estudio y evaluación del sistema de control interno le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos que habrán de emplearse
- Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, se debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

Sanción por incumplimiento a la obligación de dictaminarse

Es importante señalar que la multa por no presentar la información financiera dictaminada, estando obligado a hacerlo, es de treinta a noventa mil nuevos pesos y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles de conformidad con los arts. 83 fracc. X y 84 fracc. IX del C.F.F.

FACULTADES DE REVISIÓN DE DICTÁMENES DE LA S.H.C.P.

Objetivo y fundamentos de las facultades de revisión por parte de la autoridad fiscal

Antes de tocar este punto es necesario precisar que la facultad de comprobación o revisión de las autoridades fiscales, es aquella por la cual pueden investigar y verificar, a través de los medios autorizados por la Ley, si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, tanto materiales o sustantivas, como formales o de procedimiento; concretamente en el caso de los Contadores Públicos revisará si éstos han cumplido con las disposiciones que establece la Ley y en su caso imponer las sanciones correspondientes.

Se dice que en los casos de revisión a contribuyentes que se encuentren dictaminados para efectos fiscales, las autoridades fiscales podrán revisar en primer término el dictamen y demás documentos relativos a éstos, o bien podrán simultáneamente ejercer sus facultades de comprobación respecto de los contribuyentes mismos; es decir, la presentación del dictamen fiscal no releva al contribuyente de la posibilidad de recibir una auditoría directa por parte de las autoridades hacendarias.

El dictamen fiscal es un instrumento por medio del cual la S.H.C.P. verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; para ello revisa, conforme a sus lineamientos normativos internos, los datos contenidos en los informes fiscales que emita el C.P., dando un enfoque particular a aspectos tales como: que el informe cumpla los requisitos necesarios establecidos en los diferentes ordenamientos legales aplicables, y que son: el C.F.F.; LISR; LIVA y sus reglamentos; así como las reglas generales de carácter fiscal que anualmente se emiten; en síntesis, revisará que el informe esté completo, en este sentido el dictamen constituye un importante instrumento de apoyo en la función fiscalizadora.

Desde la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en 1959, se otorgó a ésta la facultad de realizar pruebas selectivas para comprobar si la expedición de dictámenes para efectos fiscales se habían aplicado de acuerdo con las disposiciones legales correspondientes.

El art. 52 del C.F.F. señala que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, por ello la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes.

En el reglamento interior de la S.H.C.P. se establece la facultad de revisión de dictámenes por parte de esta Secretaría.

El reglamento de fecha 16 de enero de 1989 fue abrogado y el nuevo reglamento entró en vigor el día 25 de febrero de 1992, éste último fue reformado con fecha 25 de enero de 1993.

En dicho reglamento se establece lo siguiente:

Compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, recientemente, denominada y de acuerdo con las reformas al reglamento, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la cual tendrá una Administración Especial de Auditoría Fiscal, y también compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal respectivamente, ejercer las facultades siguientes:

Art. 59 fracc. I. "Formular la política y los programas en materia de revisión de los dictámenes de Contador Público registrado".

Art. 59 fracc. XII, art. 60 fracc. V y art. 111 apartado B, referente a las facultades que competen a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal fracc. VI. "Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban y en su caso proporcionen los documentos o informes, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, esto para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales".

Se puede decir que en este sentido comprende la actividad profesional del Contador, ya que se refiere a la información proporcionada por terceros relacionados con los contribuyentes.

Art. 59 fracc. XV, art. 60 fracc. IX y art. 111 apartado B fracc. VIII. "Autorizar a los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el control y registro de los avisos y dictámenes de estados financieros que presenten dichos Contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como proponer a la AGAFF la suspensión o cancelación en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales; proponer las anotaciones en el registro correspondiente y auxiliar en el control de dichos Contadores".

Art. 59 fracc. XVI, art. 60 fracc. XII y art. 111 apartado B fracc. XI. "Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de dictámenes formulados por C.P. registrados, a las autoridades fiscales u organismos facultados, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades u organismos ejerzan sus facultades".

Art. 60 fracc. X y art. 111 apartado B fracc. IX. "Revisar los dictámenes formulados por C.P. registrados sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a las contribuciones, estímulos fiscales y accesorios federales".

Art. 60 fracc. XI y art. 111 apartado B fracc. X. "Informar a la AGAFF de las irregularidades cometidas por C.P., al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones".

Art. 111 apartado B fracc. XX. "Designar los peritos que se requieren para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia".

De acuerdo con lo anterior la S.H.C.P. tiene la facultad de autorizar a los C.P. para que dictaminen, a su vez tiene la facultad de revisar dichos dictámenes y comunicar las irregularidades que haya encontrado en éstos, si encontró algunas irregularidades puede suspender o cancelar el registro del C.P. De esta forma se dice que las autoridades cuentan con un sistema de evaluación del desempeño del Contador.

Estas facultades competen básicamente a: la AGAFF, a través de la Administración Especial de Auditoría fiscal, y a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal dentro de su competencia.

Como es posible observar, en este sentido la actividad del C.P. al dictaminar para efectos fiscales, se encuentra muy supervisada por las facultades que tienen las diferentes direcciones administrativas de la Secretaría de Hacienda y a su vez se encuentra muy limitada, por los requisitos que establece la misma. Así es evidente que las autoridades hacendarias buscan un control total.

Lo anterior también se encuentra reglamentado en el Código Fiscal de la Federación y es en su artículo 42 que se refiere a las facultades de comprobación, específicamente en su fracc. IV establece el hecho de revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; asimismo en el art. 55 del Reglamento del referido Código, señala los documentos o información que se pueden requerir al llevar a cabo la revisión y éstos son:

- Cualquier información que conforme al Código y su reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales
- La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales se entiende que son propiedad del C.P.
- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente
- La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en los casos en que así se considere necesario

La información antes citada se solicitará al C.P. por escrito.

De lo anterior se desprende que el objetivo básico de la revisión de un dictamen para efectos fiscales, es el de comprobar que haya sido preparado, apegándose a las disposiciones fiscales correspondientes y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas y comprobar la comisión de delitos fiscales, los cuales podrán ser penalizados con pena corporal de 3 meses a 9 años, según las circunstancias.

Cabe señalar que en el caso del dictamen del Seguro Social, también se establece la facultad de revisión por parte del Instituto y señala que las opiniones, interpretaciones o determinaciones contenidas en los dictámenes no obligan al Instituto; su ejercicio de comprobación es iniciado cuando requiera al patrón la información y documentación que el mismo establece, en los términos aceptados en la solicitud, cuando no haya sido proporcionada por el C.P.

Es importante destacar que no se debe confundir el alcance y naturaleza de nuestro trabajo con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de nuestros clientes, por ello el C.P. debe ser evaluado a través de los procedimientos ya establecidos y no con los anexos que contiene el dictamen fiscal. Así a través de una revisión más exhaustiva de dictámenes por parte de I. S.H.C.P., se puede lograr una mayor confianza y credibilidad en tales instrumentos.

Por lo anterior las autoridades deben hacer más dinámica y efectiva la evaluación del trabajo del C.P. (ya que la aplicación aislada de castigos por la autoridad, en los que eventualmente pudiera existir subjetividad, dañan la imagen de la profesión); para tal efecto y debido a que el trabajo de la dictaminación es de juicio, se requiere de profesionales que además de revisar la forma, puedan evaluar el juicio aplicado, considerando que el ejercicio profesional en este campo requiera de una cuidadosa evaluación de los Contadores Públicos, ya que cualquier error de apreciación puede mermar su prestigio profesional. De esta forma la revisión de la sustancia de nuestro trabajo es un proceso obligado que merece comentarios objetivos y prácticos.

Se dice que los anexos no pueden servir de base para fiscalizar si el C.P. hizo o no su trabajo conforme a normas de auditoría, ya que con esto se busca fiscalizar más al C.P. que al contribuyente.

En este sentido se podrían enumerar algunos de los riesgos más importantes que tiene el Contador al dictaminar para efectos fiscales, como son:

- Lo cambiante de las normas tributarias
- La imprecisión de las Leyes fiscales
- Divergencias de criterio
- El volumen de trabajo
- Errores humanos, la importancia relativa y el riesgo probable
- Capacitación

Por lo anterior es posible decir que la evaluación a la actuación profesional de los C.P., llevada a cabo tanto por la Administración General de Auditoría Fiscal, a través de la Administración Especial de Auditoría Fiscal, y por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, es de gran interés, pues permite en la medida en que los resultados obtenidos por éstas sean positivos, confirmar el crédito que la autoridad fiscal otorga a los dictámenes de los profesionistas en el campo de la contaduría; sin embargo en algunas ocasiones sucede lo contrario y el prestigio de los profesionales que desarrollan esta actividad se ve mermado.

En este sentido, a pesar de que en el transcurso del tiempo y desde que surgió el dictamen fiscal como obligatorio, se han dado algunas irregularidades en cuanto a los estados financieros dictaminados por C.P., recientemente se han reconocido los resultados positivos que ha obtenido la S.H.C.P.

Debido al avance que ha tenido la tecnología, la forma actual para presentar el dictamen para efectos fiscales es a través de *diskette*, con este se habla de la posibilidad de que para la Secretaría resulte más fácil llevar a cabo la facultad de revisión que tiene a su cargo.

Con el uso de la computadora puede resultar más fácil la dictaminación de estados financieros, es decir, se puede obtener mayor confiabilidad en cuanto a que el dictamen tenga menor posibilidad de estar erróneo y por el contrario mayor factibilidad de ser certero en las cifras que muestra y de esta forma apeándose más a la realidad, pero sí considerando el juicio y la capacidad que tiene el C.P. que dictamina; en este sentido será posible decir que su trabajo es oportuno, veraz y eficiente.

De acuerdo con lo anterior se habla de que para efectos de la revisión del dictamen fiscal que se presenta en dispositivos magnéticos, cada revisor contará con un equipo de cómputo, con el cual tendrá acceso en forma directa a la información generada por las diversas dependencias. De esta forma se dará a la revisión del dictamen mayor calidad técnica y agilización a la misma, evitándose con ello molestias innecesarias para el C.P. registrado, ya que únicamente en casos de excepción se requerirá su presencia para aclarar algún concepto. Por otro lado la evaluación de la actuación profesional del C.P. seguirá efectuándose de acuerdo al resultado de la revisión del dictamen y los papeles de trabajo elaborados por este profesional, para así conocer su actuación como profesionista independiente ante el fisco, y de acuerdo a esta actuación se le aplicarán las sanciones que el caso amerite.

De conformidad con lo anterior el C.P. revisor deberá reunir las siguientes características: experiencia en revisión de dictamen, experto en el manejo de sistemas de cómputo electrónico y amplios conocimientos fiscales.

Se dice que las autoridades fiscales han tenido, y siguen teniendo, la facultad ilimitada (suponiendo el cumplimiento de las formalidades previstas por la Ley) y discrecional de practicar en cualquier tiempo auditorías e investigaciones, aun cuando hubiera existido dictamen de C.P. registrado y se hubiera comprobado que el dictamen se ajustó a las disposiciones aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable.

Procedimiento de revision

Se dice que a partir de los dictámenes fiscales presentados del periodo fiscal terminado en 1990, las autoridades evalúan inicialmente al C.P. a través de la aplicación de un cuestionario por cada dictamen presentado; en los casos que su calificación sea débil, procederán a efectuar una revisión exhaustiva de las cédulas de auditoría. Si al concluir dicha revisión no quedan satisfechos de la labor del Contador que dictaminó o encuentran irregularidades importantes, procederán en consecuencia a revisar la cartera completa de sus clientes, llegando incluso a revisar directamente al contribuyente.

El hecho de revisar toda la cartera de clientes es injusto, ya que cada dictamen será evaluado independientemente de los demás; por tanto, si la calificación de uno de ellos es pobre, entonces la autoridad tendría elementos para revisarlo, pero únicamente al que obtuvo calificación baja.

CONTENIDO DEL DICTAMEN FISCAL

Se dice que con el tiempo se han reducido los anexos y se han aumentado las afirmaciones en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las afirmaciones del informe constituyen los objetivos del trabajo del auditor, el cual está encaminado a obtener la información suficiente que le permita expresar una opinión sobre el cumplimiento en las obligaciones fiscales del contribuyente, con el compromiso de revelar cualquier diferencia determinada en sus pruebas selectivas y no corregida a la fecha de presentación de su dictamen.

El dictamen, informe y anexos complementarios que presenta el C.P. ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal deben ser presentados y con las indicaciones que cita el art. 50 del R.C.F.F. de acuerdo con éste se debe entregar lo siguiente:

1. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del C.P. que dictamina
2. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el C.P.
3. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado, que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación, así como lo siguiente:
 - a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:
 - Estado de posición financiera
 - Estado de resultados
 - Estado de variaciones en el capital contable
 - Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo
 - b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros
 - c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o, en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestados bajo protesta de decir verdad
 - d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta
 - e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del I.S.R., I.V.A., e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
 - f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del I.V.A.

g) Análisis de operaciones de comercio exterior

h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL

VENTAJAS

Para el Fisco

- Constituye un medio de vigilancia muy importante
- Evitar el costo en cuanto a las auditorías efectuadas directamente por las autoridades
- Disminución de las revisiones directas a los contribuyentes dictaminados
- Incremento a las labores de fiscalización a los contribuyentes no dictaminados
- Puede servirle de base para auditorías que realice directamente, es decir, proporciona facilidades por los actos de fiscalización a los contribuyentes dictaminados
- Proporciona seguridad razonable de que la situación fiscal, libros, registros y documentos está apegada a las disposiciones fiscales
- Da tranquilidad en cuanto a la veracidad de los hechos afirmados por el Contador sobre los estados financieros del dictaminado y de las correcciones fiscales efectuadas, así como otras aclaraciones, salvo prueba en contrario

Para el contribuyente

- Beneficios como conocer su situación fiscal, es decir, obtener la seguridad de que se cumplieron adecuadamente las disposiciones fiscales, contar con estados financieros dictaminados para otros fines, principalmente.
- Disminuyen en cierto grado posibilidades de que el fisco efectúe una revisión directa
- Beneficio adicional al verificarse control interno y la operación administrativa que redundan en mejoría de la eficiencia de la empresa lográndose objetivos no fiscales
- Ahorro de dinero al pagar espontáneamente los impuestos omitidos, detectados por el Contador, lo cual reduce los recargos, además de eliminar multas por incumplimiento
- Evita molestia innecesaria al desviar inicialmente las solicitudes de información del fisco al C.P.

DESVENTAJAS

Para el contribuyente

- Quienes se encuentran obligados, están muy vigilados
- Por las facultades de revisión de las autoridades, se encuentran expuestos a que les requieran documentación y aclaraciones para comprobar que cumplieron con sus obligaciones fiscales
- Para quienes es obligatorio representa un gasto adicional, el cual en el futuro proporciona mayores beneficios

OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL

La obligatoriedad del dictamen fiscal trae consigo cambios de fondo en cuanto a nuestro servicio, ya que la presentación espontánea del dictamen fiscal inspiraba la buena fe de los contribuyentes, su exigencia acarrea el sentimiento de ser un instrumento de control; así el dictamen fiscal obligatorio representa la posición de la autoridad que desea extender su actividad fiscalizadora a través del C.P. y por lo cual somos un instrumento de apoyo para la fiscalización.

Desde otro punto de vista, el dictamen fiscal obligatorio representa una oportunidad para incrementar los servicios profesionales de la Contaduría, lo cual significa un reconocimiento a nuestra profesión, pero a través de esta disposición obligatoria se requiere una acción que debiera haberse logrado por convencimiento.

Aunado a lo anterior es preocupante que siendo obligatorio el dictamen fiscal, no se le dé el reconocimiento que se debiera y que en un futuro se pretenda exigir alcances y trabajos en adición a los requeridos por las normas de auditoría.

Se dice que la obligatoriedad de la dictaminación para efectos fiscales constituye en sí una fiscalización exagerada y costosa para los contribuyentes; por otro lado, la fiscalización es función de la autoridad y para ello los contribuyentes cumplen con las leyes y las diferentes disposiciones reglamentarias.

El dictamen fiscal implica la preparación de numerosa información adicional, que representa costos importantes para el contribuyente obligado. Esta situación se ve acentuada ahora, al establecerse la obligatoriedad de entregar el dictamen en medios magnéticos, cuyos instructivos impiden reproducir la información grabada para efectos del cuaderno tradicional del dictamen, debiendo ahora elaborarse forzosamente en hoja electrónica de cálculo, además del requerimiento de desgloses adicionales de información.

La contratación de los servicios de auditoría externa y la presentación del dictamen fiscal, con las implicaciones correlativas, debería ser una decisión totalmente voluntaria de los contribuyentes y de sus auditores con base en el ejercicio de la libertad que les corresponde, ya que la presentación del dictamen fiscal implica la manifestación de la buena voluntad del contribuyente de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales y de esta forma queda a cargo de las autoridades fiscales la revisión de aquellos contribuyentes que no desean someterse a ese sistema de fiscalización.

Básicamente la obligatoriedad del dictamen fiscal opera para los períodos contables terminados en diciembre de 1990, o sea que a partir de 1991 es obligatorio que los contribuyentes que cumplan con alguno de los parámetros establecidos (los cuales se señalan más adelante), presenten sus estados financieros dictaminados.

De acuerdo con lo anterior es posible decir que no es justificable o correcta la obligatoriedad y por tanto el dictamen para efectos fiscales debe ser opcional, otorgándosele plena credibilidad y eliminando toda información que exceda el alcance normal del trabajo de auditoría externa.

Bases para la obligatoriedad

De acuerdo con el art. 32A del Código Fiscal de la Federación se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros, por C.P. autorizado quienes se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

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

Para determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación:

- Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas
 - Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas
2. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR. En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada
 3. Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores
 4. Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales

Lo establecido en este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes.

5. RECONOCIMIENTO SOCIAL DE DIVERSAS PROFESIONES Y SU FUNDAMENTO

PROFESION NOTARIAL GENERALIDADES

Como todo profesionista el notariado cuenta con características específicas y bien delimitadas, también tiene sus propias normas; por ejemplo para la redacción de escrituras debe observar ciertas reglas, esto es de conformidad con el art. 62 de la Ley del Notariado; en el desarrollo de este capítulo se tratan de forma general algunos de los aspectos básicos de la profesión notarial, con el fin de delimitar el marco de lo que es la fe pública en cuanto a su aplicación en la práctica profesional.

Mediante la fe pública el Notario hace constar que se asegura de la entidad de quienes intervienen en la escritura o testimonio, que a su juicio éstos tienen capacidad legal, que les explicó el valor y las consecuencias legales del contenido de los documentos, la fecha en que se lleva a cabo y en general hace constar los hechos que presencie y que sean integrantes del acto que autorice.

Es importante hacer mención de algunos conceptos que se manejan en el desarrollo de este capítulo, como son acta notarial y testimonio, los cuales se definen a continuación.

Acta notarial es el instrumento original en el que el Notario hace constar bajo su fe uno o varios hechos presenciados por él y que se asienta en un libro del protocolo a su cargo, la cual es autorizada mediante su firma y sello.

Por otro lado el testimonio es la copia en la que se transcribe íntegramente una escritura o acta notarial y se transcribe o se incluyen reproducidos los documentos anexos del apéndice.

Según el Diccionario de la Real Academia Española testimonio es "la aseveración de una cosa, es un documento autorizado por Notario, en que se da fe de un hecho y por tanto es una prueba de la certeza o verdad de una cosa".

CONCEPTO Y FUNDAMENTO DEL NOTARIADO

De acuerdo con la Ley del notariado para el D.F., la función notarial es de orden público; en el D.F. le corresponde ejercerla al Ejecutivo de la Unión por medio del Departamento del D.F. quien encomienda su desempeño a particulares, específicamente a Licenciados en Derecho por medio de la expedición de las patentes respectivas; es el mismo Ejecutivo de la Unión quien autoriza la creación y funcionamiento de las notarias a través del jefe del Departamento del D.F. y considerando las necesidades del servicio notarial.

En el art. 10 de la Ley del Notariado se establece que el Notario es un Lic. en Derecho investido de fe pública, facultado para autenticar

Y dar forma en los términos de Ley a los instrumentos en que se consignen los actos y hechos jurídicos; señala que es responsable ante el Departamento del D.F. de que la prestación del servicio en la notaría a su cargo, se realice con apego a las disposiciones de dicha Ley y sus reglamentos.

Al respecto es importante mencionar que la Real Academia Española define al Notario como "el funcionario público autorizado para dar fe de los contratos, testamentos y otros actos extrajudiciales".

Los notarios tienen derecho a obtener de los interesados los gastos erogados y a cobrar los honorarios devengados en cada caso de acuerdo al arancel correspondiente.

Entre las actividades principales que desempeñan los notarios se encuentra la expedición de certificaciones de actas que consten en su protocolo; es decir, en la actividad notarial se habla de certificar algunos actos o hechos y mediante esta certificación adquieren la validez requerida.

REQUISITOS PARA SER ASPIRANTE AL NOTARIADO Y NOTARIO

Los requisitos para obtener la patente de aspirante al notariado son:

- Ser mexicano por nacimiento en pleno ejercicio de sus derechos, tener 25 años cumplidos y no más de 60 y tener buena conducta.
- Ser Licenciado en Derecho con la cédula profesional correspondiente y acreditar cuando menos tres años de práctica profesional, a partir de la fecha del examen de licenciatura.
- Comprobar que, por lo menos, durante ocho meses ininterrumpidos y anteriores a la solicitud de examen, ha realizado prácticas notariales bajo la dirección y responsabilidad de algún Notario del D.F.
- No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada, por delito intencional, y
- Solicitar ante la Dirección General Jurídica y de Estudios Legislativos del Departamento del D.F. el examen correspondiente y ser aprobado en el mismo.

Los requisitos para obtener la patente de Notario son:

- Presentar la patente de aspirante al notariado, expedida por el Departamento del D.F.
- No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional.
- Gozar de buena reputación personal y profesional.

- Haber obtenido la calificación correspondiente en los términos del art. 23 de la Ley del Notariado, el cual señala que la calificación mínima para aprobar es de 70 puntos, esto se determina mediante el procedimiento que se indica a continuación.

PROCEDIMIENTO PARA OBTENER PATENTE

La Ley del Notariado establece un procedimiento mediante el cual se puede obtener la patente para ejercer el notariado; dicho procedimiento consiste básicamente en la presentación de un examen de oposición el cual consiste en dos pruebas, una teórica y una práctica; ambas se realizarán en la fecha que el Departamento del D.F. designe. La parte práctica consiste en la redacción de un instrumento notarial de un tema que se sortea, la parte teórica consiste en las preguntas que realiza el jurado sobre el caso práctico que le haya correspondido, esta última es una prueba pública; posteriormente el jurado interroga al aspirante respecto a cuestiones de derecho aplicables al ejercicio de las funciones notariales. Una vez concluida esta prueba el jurado emite por separado la calificación, la mínima para aprobar es de 70 puntos; con posterioridad el presidente del jurado da a conocer en público quien resultó aprobado en dicho examen de oposición. Concluido dicho procedimiento el jefe del Departamento del D.F. otorga las patentes de aspirantes al notariado a quienes hayan sido aprobados y también expedirá la patente de Notario a quien le corresponda, indicando la fecha en que se les tomará la protesta legal del fiel desempeño de sus funciones.

Dichas patentes se deben inscribir en las Direcciones Generales Jurídica y de Estudios Legislativos y del Registro Público de la Propiedad y del Comercio del Departamento del D.F., además en el Colegio de Notarios del D.F.

REQUISITOS PARA EJERCER FUNCIONES

Una vez que obtiene la patente el Notario debe iniciar sus funciones en un plazo no mayor de 90 días hábiles después de la fecha de su protesta legal; para el ejercicio de sus funciones deben: otorgar la protesta ante el jefe del Departamento del D.F.; proveerse de protocolo y sello, al respecto es importante señalar que el protocolo es el libro o juego de libros autorizados por el Departamento del D.F. en los que el Notario, durante su ejercicio, asienta y autoriza con las formalidades de la Ley, las escrituras y actas notariales que se otorgan ante su fe, respecto al sello se debe imprimir en cada hoja del libro o en cada folio que se vaya a utilizar; registrar el sello y su firma o rúbrica ante las Direcciones antes citadas y ante el Colegio de Notarios; otorgar fianza de compañía legalmente autorizada a favor del Departamento del D.F. por el término de un año; y establecer la oficina para el desempeño de su cargo, iniciar funciones y dar aviso de todo esto a las unidades administrativas y al colegio indicados anteriormente y dentro del plazo ya mencionado.

OBLIGACIONES DE LOS NOTARIOS

Los notarios deben guardar reserva sobre lo ocurrido ante ellos y están sujetos a las disposiciones del Código Penal sobre secreto profesional, salvo los informes obligatorios que deben rendir con sujeción a las leyes respectivas; se debe desempeñar la función pública en la notaría a cargo y en los lugares en donde resulte necesaria su presencia de acuerdo a los actos o hechos que se pretendan pasar ante su fe; debe explicar a quienes soliciten sus servicios el valor y las consecuencias legales de los actos que él vaya a autorizar.

El Notario incurrirá en responsabilidad administrativa por cualquier violación a la Ley del Notariado, a sus reglamentos o a otras leyes siempre que se cause algún perjuicio al particular que haya solicitado sus servicios. Las sanciones son impuestas por el Departamento que corresponda según el caso de que se trate.

SANCIONES

De acuerdo con el art. 126 de la Ley del Notariado, el Notario responsable del incumplimiento de sus obligaciones derivadas de la citada Ley y sin perjuicio de las sanciones penales que le sean aplicables, se hará acreedor de las diversas sanciones como son:

1. Amonestación por escrito. Algunas de las causas por las que se da ésta son: por tardanza injustificada en alguna actuación o trámite, solicitados por un cliente y relacionados con el ejercicio de las funciones del Notario; por separarse del ejercicio de sus funciones sin dar aviso o sin la licencia correspondiente.
2. Multa de uno a diez meses de salario mínimo general para el D.F. Esta es aplicable cuando reincida en alguna de las infracciones antes señaladas; por realizar cualquier actividad que sea incompatible con el desempeño de sus funciones de Notario; por incurrir en alguna de las prohibiciones que señala la Ley; por provocar por negligencia, imprudencia o dolo, la nulidad de algún instrumento o testimonio; por negarse sin causa justificada, al ejercicio de sus funciones, cuando fuera requerido para ello.
3. Suspensión del cargo hasta por un año. Puede darse por reincidir en el sentido de realizar actividad incompatible con sus funciones o por negarse al ejercicio de éstas; por revelación injustificada y dolosa de datos; por intervenir en actos exclusivos de funcionarios públicos; o por ejercer sus funciones si el objeto del acto es contrario a la Ley.
4. Separación definitiva. Procede cuando el Notario reincida en la revelación injustificada de datos; por falta grave de probidad en el ejercicio de sus funciones; por no desempeñar personalmente sus funciones; por no constituir o conservar vigente la garantía que

responda de su actuación; por actuar como Notario cuando intervengan sus parientes o cuando ejerza sus funciones si el hecho o acto le interesa a él mismo.

PROHIBICIONES

Se prohíbe a los notarios: actuar en los asuntos que les sean encomendados, si alguna circunstancia les impide actuar con imparcialidad; intervenir en actos o hechos que correspondan por Ley exclusivamente a algún funcionario público; actuar como Notario en caso de que intervengan sus familiares por sí o en representación de tercera persona; ejercer sus funciones si el objeto o fin del acto es contrario a la Ley; ejercer sus funciones si el acto o hecho le interesa a éste o a alguno de sus parientes; ejercer sus funciones si el objeto del acto es física o legalmente imposible; recibir y conservar en depósito sumas de dinero, valores o documentos que representen numerario con motivo de los actos o hechos en que intervengan.

No podrá autorizar acto alguno sin que lo haga constar en su protocolo y sin que observe el procedimiento establecido en la Ley del Notariado. Debe solicitar al Departamento del D.F. la autorización del número de los libros que formarán parte del protocolo a su cargo.

CAUSAS DE SUSPENSION DEL EJERCICIO NOTARIAL

Las causas por las que se puede suspender el ejercicio de las funciones de una notaría son:

- Estar sujeto a proceso por delitos intencionales contra la propiedad, mientras no se pronuncie sentencia definitiva absoluta.
- Incapacidad que coloque al Notario en la imposibilidad de continuar en el ejercicio de sus funciones, en cuyo caso la suspensión durará todo el tiempo que subsista el impedimento.

Se dice que queda sin efecto la patente otorgada a un Notario, si vencido el término de la licencia concedida no se presenta a reanudar sus labores, sin demostrar fehacientemente a juicio del Departamento del D.F., que hubo causa justificada.

CAUSAS DE REVOCACION DE LA PATENTE

De conformidad con la citada Ley se revocará la patente de Notar o por:

- No iniciar sus funciones en un plazo que no exceda de 90 días

hábilés siguientes a la fecha de su protesta legal

- **Renuncia expresa**
- **Fallecimiento**
- **Comprobación por el Departamento del D.F. de que no desempeña personalmente las funciones de Notario con sujeción a lo dispuesto por la Ley**
- **Falta de probidad o notorias deficiencias o vicios debidamente comprobados en el ejercicio de sus funciones**
- **Por no conservar vigente la garantía que responda de su actuación**
- **Por haber sido condenado por sentencia ejecutoriada, por delito intencional**
- **Por haber cumplido 75 años y que a juicio del Departamento del D.F. se encuentre incapacitado para seguir en funciones.**

CAUSAS DE CANCELACION

El Departamento del D.F. cancelará la garantía constituida por el Notario, cuando se satisfagan los siguientes requisitos:

- **Que el Notario haya cesado definitivamente en el ejercicio de sus funciones**
- **Que se obtenga constancia del Departamento del D.F. y del Consejo del Colegio de Notarios de que no hay queja pendiente a cargo del Notario**
- **Que el interesado, después de dos años de haber cesado en la función de Notario, los solicite, por sí mismo o por parte legítima**
- **Que se publique un extracto de la solicitud, por una sola vez, en el Diario Oficial, en la Gaceta Oficial del Departamento del D.F. y en el Boletín del Registro Público de la Propiedad.**

PROFESION DE CORREDOR PUBLICO

GENERALIDADES

La Ley Federal de Correduría Pública cuyo objeto es regular la función del Corredor Público, fue publicada en el DOF con fecha 29 de diciembre de 1992, su aplicación corresponde al Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Compete a dicha Secretaría:

- Asegurar la eficacia del servicio que prestan los corredores públicos como auxiliares del comercio, cuidando la seguridad jurídica en los actos en que intervengan
- Examinar a las personas que deseen obtener la calidad de aspirantes a corredores o a ejercer como corredores públicos, asegurándose de que éstos sean personas dotadas de alta calidad profesional
- Expedir y revocar las habilitaciones correspondientes
- Vigilar la actuación de los corredores públicos y la de los Colegios de Corredores
- Imponer las sanciones que prescribe la Ley.

Cabe señalar algunos conceptos que se manejan en el ámbito del Corredor como son:

Póliza.- Es el instrumento redactado por el Corredor para hacer constar en él un acto, convenio o contrato mercantil en el que esté autorizado a intervenir como funcionario revestido de fe pública.

Acta.- Es la relación escrita de un hecho jurídico en el que el Corredor intervino con fe pública y que contendrá las circunstancias relativas al mismo.

CONCEPTO Y REQUISITOS PARA SER CORREDOR PUBLICO

De conformidad con el artículo 51 del Código de Comercio, el Corredor es el agente auxiliar del comercio, con cuya intervención se proponen y ajustan los actos, contratos y convenios y se certifican los hechos mercantiles. Tiene fe pública cuando expresamente lo faculta el Código u otras leyes, es decir hace prueba plena ante cualquier autoridad y puede actuar como perito en asuntos de tráfico mercantil, de esto se desprende que el Corredor se identifica como mediador, perito mercantil y fedatario y como tal es autónomo.

El Diccionario de la Real Academia define al Corredor como "el que por oficio interviene en compras y ventas u otras operaciones de comercio; funcionario que interviene en la negociación de letras u otros valores endosables, en los contratos de compra-venta, etc".

Según el art. 7 de la Ley de Correduría sólo podrán ostentarse como corredores públicos las personas habilitadas por la Secretaría.

Requisitos para ser Corredor:

- Ser ciudadano mexicano, en pleno ejercicio de sus derechos
- Contar con título profesional de Licenciado en Derecho y la cédula correspondiente
- No haber sido condenado mediante sentencia ejecutoriada, por delito intencional que merezca pena corporal, y
- Solicitar, presentar y aprobar el examen para aspirante y el examen definitivo, habiendo obtenido la habilitación correspondiente

Requisitos para el examen de aspirante:

- Contar con título de Licenciado en Derecho y acreditar una práctica profesional de por lo menos dos años
- Presentar solicitud ante la Secretaría, la que, dentro de los noventa días naturales siguientes a su fecha de recepción, notificará directamente o a través del colegio respectivo, la fecha y el lugar para la sustentación del examen, y
- Presentar el examen. La Secretaría notificará el resultado al día siguiente.

Requisitos para el examen definitivo:

- Haber obtenido la calidad de aspirante a Corredor
- Acreditar una practica de por lo menos un año en el despacho de algún Corredor o Notario Público, y
- Presentar la solicitud correspondiente, de conformidad con lo señalado

Dicho examen definitivo será sustentado ante un jurado que se integrará por un representante de la Secretaría, un representante del gobernador del Estado o jefe del Departamento del D.F. y un Corredor Público designado por el Colegio de Corredores local o, en su defecto, por la Secretaría.

Al igual que el Notario el examen definitivo constará de dos partes:

1. Una prueba escrita, que podrá consistir en la resolución de un cuestionario o en la redacción de una póliza o acta de alto grado de dificultad, y
2. Una prueba oral, que consistirá en las preguntas que los miembros del jurado harán al sustentante sobre la prueba a que se refiere lo anterior y sobre cuestiones jurídicas aplicables a la función del Corredor Público.

Compete exclusivamente al jurado decidir si el sustentante es o no apto para ejercer como Corredor.

FUNCIONES DEL CORREDOR PUBLICO

De acuerdo con el art. 6 de la citada Ley al Corredor Público corresponde:

1. Actuar como agente mediador, para transmitir e intercambiar propuestas entre dos o más partes y asesorar en la celebración o ajuste de cualquier contrato o convenio de naturaleza mercantil
2. Fungir como perito valuador para estimar, cuantificar y valorar los bienes, servicios, derechos y obligaciones que se sometan a su consideración, por nombramiento privado o por mandato de autoridad competente
3. Asesorar jurídicamente a los comerciantes en las actividades propias del comercio
4. Actuar como fedatario público para hacer constar los contratos, convenios, actos y hechos de naturaleza mercantil, excepto tratándose de inmuebles, así como en la emisión de obligaciones y otros títulos valor
5. Actuar como fedatario en la constitución, modificación, fusión, escisión, disolución, liquidación y extinción de sociedades mercantiles y en los demás actos previstos en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Al respecto es importante señalar que de acuerdo con esta Ley en sus artículos 120 y 135, establece que la venta de acciones y en el caso de reducción del capital social mediante reembolso a los accionistas son casos específicos en que debe intervenir el Corredor Público.

De acuerdo con la Ley de Correduría Pública las funciones antes mencionadas no se consideran exclusivas de los corredores.

REQUISITOS PARA EJERCER FUNCIONES

La persona habilitada para ejercer como Corredor Público, previo al inicio de sus funciones deberá:

- a) Otorgar la garantía que señale la Secretaría
- b) Proveerse de sello y libro de registro debidamente autorizados por la Secretaría
- c) Registrar el sello y su firma ante la Secretaría y el Registro Público de Comercio de la plaza que corresponda, y
- d) Establecer su oficina en la plaza para la que fue habilitado, dentro de los noventa días naturales siguientes a la fecha en que haya recibido la habilitación correspondiente.

OBLIGACIONES

De conformidad con el art. 15 de la Ley de Correduría las obligaciones del Corredor Público son:

- Ejercer personalmente su función, con probidad, rectitud y eficiencia
- No retrasar indebidamente la conclusión de los asuntos que se le planteen
- Proponer los negocios con exactitud, claridad y precisión
- Asegurarse de la identidad de las partes que intervienen en el acto
- Guardar secreto profesional
- Expedir copias certificadas de las actas y pólizas que le soliciten los interesados, así como de los documentos originales que haya tenido a la vista
- Dar facilidades para la inspección de su archivo y libros por parte de algún representante de la Secretaría
- Dar aviso a la Secretaría para separarse del ejercicio de su función
- Pertenecer al Colegio de Corredores de la plaza en que ejerza

PROHIBICIONES

De acuerdo con el art. 20 de la citada Ley, a los corredores les está prohibido:

- Comerciar por cuenta propia o ser comisionistas
- Ser factores o dependientes
- Adquirir para sí o para sus parientes los efectos que se negocien por su conducto
- Expedir copias certificadas de constancias que no obren en su archivo o libro de registro
- Ser servidores públicos o militares en activo
- Desempeñar el mandato judicial
- Actuar como fedatario en caso de que intervengan por sí o en representación de tercera persona sus parientes
- Ejercer funciones de fedatario si el acto o hecho interesa al Corredor o a alguno de sus parientes
- Ejercer su actividad si el hecho o el fin del acto es legalmente imposible o contrario a la Ley o a las buenas costumbres.

SANCIÓNES

Las sanciones al incumplimiento de la Ley son:

1. Amonestación escrita
2. Multa hasta por el equivalente a 500 veces el salario mínimo general vigente para el D.F.

3. Suspensión hasta por seis meses en caso de reincidencia

4. Cancelación definitiva de la habilitación por:

- a) Violaciones graves y reiteradas a las disposiciones de la Ley
- b) Ser condenado por delito intencional, mediante sentencia ejecutoriada que amerite pena corporal, o
- c) Haber obtenido la habilitación con información y documentación falsa

En caso de que se haya cancelado la habilitación no podrá volver a ser habilitado.

Las sanciones serán aplicadas por la Secretaría atendiendo a la gravedad de la infracción y oyendo previamente al interesado, el cual tendrá un plazo perentorio para aportar pruebas.

Recientemente se ha suscitado una controversia en cuanto a la fe pública que tiene el Notario y la que tiene el Corredor, ya que este último, como se puede observar, se encuentra más limitado en su actividad, siendo que muchos de los actos que hace válidos el Notario entrarían en el ámbito del trabajo que realiza el Corredor.

Cabe hacer notar la diferencia entre el Notario y el Corredor dado que se encuentran en situaciones similares, a la vez que en algunos aspectos de las reglamentaciones que los rigen son semejantes; así la actividad del Corredor, sólo se concreta a aspectos puramente mercantiles; en este sentido el ámbito del Notario es más amplio ya que comprende tanto aspectos mercantiles como civiles.

Al respecto sería interesante establecer porqué en México existen estas diferencias, siendo que en Estados Unidos, Canadá y otros países, el Notario y el Corredor se encuentran en igualdad de circunstancias.

OTRAS PROFESIONES

Es pertinente destacar que otras profesiones que cuentan con un grado de reconocimiento social elevado son: la de medicina en lo referente a la expedición de certificados de defunción, arquitectura e ingeniería con la elaboración de responsivas, y los peritos valuadores (por citar sólo algunas) cuya opinión en casos específicos resulta trascendente. Al respecto es importante señalar que un perito es un sabio, experimentado, práctico en una ciencia o arte, el que en alguna materia tiene título de tal, conferido por el Estado, y un peritaje o peritación es un dictamen o un trabajo de un perito.

En general se podría decir que todas las profesiones que se encuentran contempladas en la Ley de Profesiones, desde el momento en que se establece que deben de cumplir ciertos requisitos (concretamente el hecho de tener título profesional para poder ejercerlas), ya cuentan con un reconocimiento oficial y social, pero como se ha venido mencionando existen algunas que tienen mayor reconocimiento que otras.

Este capítulo no se realizó con el objeto de "comparar" precisamente nuestra profesión contable con otras, ya que esto sería casi imposible por el grado de responsabilidad que guarda cada profesión y considerando que cada una cuenta con características muy especiales, sino con el fin de establecer el grado de reconocimiento que existe en las diferentes profesiones, para así llegar finalmente al reconocimiento que tiene nuestra profesión dada la responsabilidad que implica y las circunstancias en que se desarrolla actualmente.

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en el presente trabajo, considerando que por ser un especialista en la materia el C.P. y dado que a través de los años ha ganado un lugar importante socialmente, debe ser digno de dar crédito y credibilidad sobre los resultados del examen realizado a los estados financieros, por lo cual es importante que se respete su trabajo realizado, a la vez que en el caso concreto del dictamen fiscal las autoridades hacendarias que otorgan el registro deben reconocer las cualidades de este profesional.

De acuerdo con el art 52 del C.F.F. los hechos afirmados en los dictámenes formulados por C.P. sobre los estados financieros se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, es decir, al emitir el dictamen se toma como verídico mientras las autoridades en ejercicio de sus facultades no demuestren lo contrario. De conformidad con esto y si en la actividad notarial todos los hechos o actos que hace válidos el Notario mediante su fe se consideran ciertos salvo prueba en contrario, entonces por qué no otorgarle la fe pública al C.P., si es posible decir que hasta cierto grado se encuentran en igualdad de circunstancias ambos profesionistas, en el sentido de que el C.P. cubre los requisitos que se solicitan al Notario para su ejercicio profesional, lo único que necesitaría es obtener patente y con esta la autorización de la autoridad correspondiente, para dar fe de todo acto que realice y no únicamente para el hecho de dictaminar con cualquier fin que se requiera.

Partiendo de lo anterior y de conformidad con el C.F.F. el valor probatorio del dictamen en la actualidad, es mayor, ya que las autoridades fiscales están obligadas a tenerlo como cierto mientras que, en ejercicio de sus facultades discrecionales, no prueben lo contrario.

Independientemente del valor, efectos y consecuencias del dictamen del C.P. desde el punto de vista jurídico, debe reconocerse su valor práctico y los beneficios que ha representado tanto para el contribuyente como para el fisco, esto es en el caso del dictamen fiscal y en el caso de cualquier otro tipo de dictamen, los beneficios que representa para todos los usuarios de la información que presenta y de esta forma reconocer la utilidad que tiene la intervención del C.P. en esta área.

Si bien es cierto que se han dado casos en que se condena al C.P. por negligencia, por omitir información y en general por falta de profesionalismo, también es cierto que la mayoría de ellos actúan con cuidado y diligencia profesional lo cual amerita un mayor reconocimiento hacia el trabajo que desempeñan estos profesionales.

Aun cuando la S.H.C.P. establezca diversas disposiciones en cuanto a la intervención que se solicita a los profesionales en el campo de la Contaduría Pública, se debe mantener la independencia y prestigio profesionales. En este sentido el requerimiento más importante que la autoridad ha hecho a la profesión organizada, que es la base fundamental para la existencia del dictamen fiscal, es la calidad en

los servicios profesionales; dicha calidad representa la esencia misma de nuestra profesión, por tanto y debido a que mucho se ha mencionado acerca de la calidad profesional y lo que esto significa en la labor que desempeña el C.P., debe considerarse que esta calidad es la que debe permitir o permite que se tomen en cuenta los trabajos realizados por Contadores, concretamente el caso del dictamen y así darle una mayor validez o reconocimiento a este profesionista. Es importante subrayar que la calidad del trabajo del profesional en Contaduría, se encuentra garantizado desde el momento en que dicho profesional cumpla con los requisitos mínimos que establece la Ley, es decir, tener el título profesional básicamente.

Por lo anterior considero indispensable que la Contaduría Pública conserve su característica de profesión liberal independiente, basada en la confianza pública que ha obtenido mercedemente por su actuación a través del tiempo.

Por otro lado de acuerdo con los conceptos de "fe" y "público" es posible decir que en teoría sí tiene fe pública el C.P., y puesto que el C.P. es docto en la materia se cree en lo que afirma o dice en su opinión profesional, aunque esta fe pública, expresamente no se le reconoce puesto que no se establece en Ley. En este sentido la profesión tiene reconocimiento, pero no general, ya que no existe una Ley que así lo exprese y no puede tener acceso a la información el público en general, sólo los interesados en él.

Considero que debe existir una ley específica que regule la actividad del C.P. como fedatario público y como tal se le otorguen las facultades para autenticar o validar determinados actos que la misma Ley establezca; de esta manera pudiera darse el caso de que el C.P. tuviera fe pública sólo para determinados actos u operaciones que dictamina, por ejemplo, la enajenación de acciones, ya que sólo revisa y valida una operación, o en su caso en actos que realice para efectos judiciales como es el dictamen pericial.

De conformidad con lo anterior debe contar con la patente respectiva y por consiguiente debe presentar examen de oposición, considerando que debe cumplir con los requisitos necesarios para tal efecto como son: ser mexicano, tener cierta edad (que la misma Ley designe), ser C.P. lo cual se acredite con la cédula profesional correspondiente, cumplir con determinado tiempo de experiencia en el área respectiva y no haber sido condenado.

Debido a la trascendencia que tiene la dictaminación de estados financieros en el campo de la Contaduría Pública y dado que es el tema que se trata en el presente trabajo, consideré conveniente llevar a cabo una encuesta en los sectores público y privado, partiendo del reconocimiento que tiene el dictamen en general, para así llegar a lo que es la fe pública y conocer el por qué los Contadores no tienen fe pública.

De esta forma, a continuación muestro el cuestionario que apliqué y del cual presento los resultados:

1.¿Cuál considera que es el reconocimiento que se da al dictamen del

Contador Público en la actualidad ?

2. ¿ Qué características debería tener el dictamen del C.P. para contar con validez oficial ?
3. En su opinión, ¿ Por qué el Contador Público no tiene fe pública y que implicaría el hecho de tenerla ?
4. Según su juicio ¿ que características debería cubrir el C.P. para tener fe pública ?
5. Comentario o aclaración adicional con respecto a lo anterior.

En cuanto a las respuestas obtenidas del cuestionario aplicado, para un mejor análisis del tema, dividí la encuesta en dos partes, es decir, aplicando el cuestionario a Contadores y notarios; pero debido a la dificultad que tuve para recopilar un mayor número de encuestas, sólo consistió en 25 cuestionarios a Contadores y diez a Notarios Públicos, de lo cual obtuve los siguientes resultados.

En cuanto al reconocimiento que tiene el dictamen en la actualidad:

El 32% de los Contadores considera que existe un reconocimiento oficial por parte de la SHCP, ya que la autoridad otorga confianza en la opinión que emite el C.P.; el 24% considera que es reconocido exclusivamente por los usuarios, por la importancia que representa el dictamen para la toma de decisiones y por consiguiente es respetado por sus usuarios, es decir, tiene credibilidad del público usuario y de terceros interesados en él; el 8% piensa que el reconocimiento está dado por el solo hecho de reflejar la situación real de una entidad, ya que, mediante el dictamen se observa el comportamiento que tiene la entidad; el 20% considera que tiene validez relativa en cuanto a que la información que presenta el dictamen se presume cierta salvo prueba en contrario, ya que es revisado y sancionado por las autoridades, en este sentido tiene un reconocimiento limitado; el 4% cree que el reconocimiento hacia el dictamen es nulo, desde el momento en que existe una revisión secuencial hacia su trabajo, la cual es incorrecta. El 12% considera que sólo tiene el reconocimiento que se merece, siendo el mismo que ha tenido siempre, basando este reconocimiento en la capacidad e independencia que existe en el resultado de la revisión.

En cuanto a las características que debería tener el dictamen del C.P. para contar con validez oficial:

20% - cuenta con las características necesarias, aunque la validez oficial que tiene sólo es relativa y para que fuera total se necesitaría que el dictamen fuera de uso o interés general y por otro lado sólo falta la actitud de las autoridades para otorgarla totalmente.

3% - cuenta con validez oficial pero únicamente ante la SHCP, es decir, sólo tiene validez fiscal, esto es a partir de la obligatoriedad.

8% - que el dictamen sea formulado de acuerdo con las disposiciones legales ante la SHCP

- 16% - debe contar con un sello de propiedad autorizado por la SHCP y por el gobierno federal, tener un registro ante la autoridad correspondiente para que reconozcan su validez o debe cumplir características específicas para garantizar la calidad de su trabajo.
- 4% - si tiene validez por el sólo hecho de pertenecer a una agrupación reconocida por las autoridades
- 4% - honradez y apego a las leyes fiscales
- 4% - no podría tener validez ya que su trabajo lo realiza a base de pruebas selectivas y para tener validez requeriría revisar cada operación, a su vez por basarse en su juicio existen diferencias entre los profesionales
- 4% - debe cumplir los requisitos para que fuera nombrado o designado directamente por la autoridad fiscal para dictaminar, sólo de esta forma y observando las disposiciones legales y normativas, tendría validez.
- 4% - desde el punto de vista jurídico para que tenga validez oficial se requiere que quien dictamina sea una persona con función autenticadora a nombre del Estado, de tal manera que su dicho es una verdad oficial cuya creencia es obligatoria.

En lo referente a porqué el C.P. no tiene fe pública y qué implicaría el hecho de tenerla:

- 8% - porque tiene implícito el Código de Ética y su trabajo está basado en normas y principios, con lo cual debe cumplir cabalmente
- El 16% coincide en que el hecho de tener fe pública implicaría una mayor responsabilidad ante la sociedad
- 4% - el tener fe sería un riesgo
- 4% - sólo podría tenerla si fuera Notario
- 20% - porque el gobierno no se la ha conferido u otorgado, es decir no existe legislación alguna sobre la fe pública que pudiera tener el C.P., en este sentido no se han definido las áreas en que se pudiera aplicar y sólo la tendría si las autoridades la quieren otorgar
- 8% - el hecho de tener fe elevaría a su verdadero rango de profesional al C.P., por tanto sería un éxito profesional
- 4% - no puede dar fe sobre actos o hechos en general, para que surtan efectos ante terceros, ya que el dictamen se emite sobre cifras, que resulta ser un informe acerca de consulta planteada
- 36% - porque la contabilidad utiliza cifras estimadas, los procedimientos de valuación obedecen a reglas y no a procesos matemáticos exactos, su revisión es a base de pruebas selectivas, no exhaustivas, ya que los procedimientos de auditoría tienen limitaciones y existen elementos desconocidos, por lo cual es una revisión no suficiente y basada en la importancia relativa, en general por utilizar estimaciones subjetivas, no es un trabajo exacto, por tanto no certifica operaciones financieras y por lo anterior a juicio y criterio de terceros no puede ser verdadero
- 16% - porque sólo emite un informe, una opinión de la situación financiera, lo que a su parecer considera correcto conforme a lo establecido por las normas y principios
- 4% - porque no cumple desde el punto de vista legal con requisitos para tenerla
- 4% - si tiene fe porque se utiliza en peritajes
- 4% - opiniones se validan por la utilización que se da al dictamen
- 4% - implicaría tener ciertas modificaciones la profesión misma

Respecto a las características que debería cubrir para tener fe pública:

4% - mejor preparación técnica y práctica
32% - las que tiene (honestidad, honradez, capacidad de servicio, preparación, profesionalismo, responsabilidad, independencia, criterio prudencial, actualización en la materia y cuidado profesional), cumplir en general con sus normas de ética profesional y apegarse estrictamente a las leyes

4% - no se trata del C.P. sino de sus actividades y sobre todo del área en que él se desenvuelve

8% - después de titularse y obtener una práctica mínima de tres años, debería legislarse al respecto y prácticamente como los notarios y corredores presentar examen ante alguna autoridad, es decir seguir los siguientes pasos : aprobar examen de aspirante, aprobar examen de oposición, sujetarlo a una plaza para su desarrollo profesional; los exámenes de aspirante y oposición deberán ser practicados por un jurado integrado por miembros del Colegio de Contadores y representantes de la SHCP o autoridad correspondiente elegidos en forma democrática y que sean personas de reconocida calidad profesional para tener número de patente, aunque puede resultar insuficiente en cuanto al contenido de los documentos que maneja el Notario en comparación con el dictamen del C.P.

4% - que su acción de fe fuera de carácter general sobre toda clase de actos o hechos y no sobre unas cifras en particular .

4% - ninguna

12% - ser abogado, tener conocimientos elementales del derecho nacional e internacional o cubrir áreas gubernamentales igual que los notarios, actuar bajo apego de estrictas normas

4% - el trabajo y métodos del mismo impiden fe pública

4% - la fe es sólo para constatar hechos concretos y no es el caso del Contador

8% - tener registro o contar con autorización de la SHCP y gobierno o en su caso de la autoridad correspondiente y obtener evidencia del 100%

8% - experiencia de X años (10 como mínimo)

4% - las que marca la Ley y las que la autoridad competente le marque para ser fedatario público

4% - solemnidad o rigor formal de la fe, que no es más que la realización de un acto dentro de un procedimiento establecido por la Ley y coordinación legal entre el autor y el destinatario

En cuanto a las respuestas obtenidas por los notarios coinciden en que el reconocimiento del dictamen no se puede medir, ya que depende de la calidad del trabajo, el profesionalismo y prestigio que tiene el C.P.

En lo referente a las características del dictamen, para tener validez oficial se requiere la autorización del Estado o del reconocimiento de un órgano oficial.

En lo que respecta al porqué el C.P. no tiene fe pública coincidieron en que la práctica de la profesión contable no plantea ese requerimiento, ni la Ley se lo exige, dado que existe una presunción de certeza.

En cuanto a las características que debería cubrir el C.P. para tener fe pública coincidieron en que debe reunir los requerimientos y requisitos que la Ley señala y presentar examen de oposición. Para finalizar y de acuerdo con las repuestas obtenidas en la encuesta realizada, el auditor no puede afirmar que los estados financieros son exactos, después de haber llevado a cabo una revisión a base de pruebas selectivas, ya que el examen de estados financieros se realiza en una gran parte en base a dichas pruebas selectivas, que tienen como propósito evaluar la corrección y razonabilidad de las cifras; sin embargo, considero que dentro del universo que toma como base sí se podría afirmar lo que está observando, ya que primeramente se lleva a cabo la evaluación del control interno, del cual parte para realizar su revisión y puesto que para poder emitir su dictamen antes debió existir un examen en el cual fundamentará la opinión que dará posteriormente.

Por otro lado se señala que no se puede hablar de exactitud en los estados financieros ya que algunas transacciones y registros contables requieren de aproximaciones y cálculos; por lo cual el Contador no es un asegurador, no puede garantizar que las cifras presentadas sean absolutamente exactas, aun a pesar de haber actuado con competencia, ética y responsabilidad, ya que las limitaciones de su trabajo le impiden por completo asumir una responsabilidad de esta magnitud.

Debido a que el dictamen es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética, aun cuando no es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinar sobre la situación encontrada, y puesto que las conclusiones del Contador Público son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos, su opinión es la expresión de su juicio personal.

En este sentido, dar fe pública a los estados financieros, implicaría que dichos estados financieros fueron auténticos y se daría plena validez a los hechos presentados en ellos.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

C.P.	- Contador Público
SHCP	- Secretaría de Hacienda y Crédito Público
IMCP	- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
CFF	- Código Fiscal de la Federación
RCFF	- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
ISR	- Impuesto Sobre la Renta
IVA	- Impuesto al Valor Agregado
LISR	- Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	- Ley del Impuesto al Valor Agregado
DOF	- Diario Oficial de la Federación
IMSS	- Instituto Mexicano del Seguro Social
ISSSTE	- Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
DGAFF	- Dirección General de Auditoría Fiscal Federal
AGAFF	- Administración General de Auditoría Fiscal Federal

BIBLIOGRAFIA

- Ley de Profesiones y Reglamento de la Ley de Profesiones
Editorial Pac, S.A. de C.V.
- Código de Ética Profesional
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Código Fiscal de la Federación (1993)
Editorial Themis
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación (1993)
Editorial Themis
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Editorial Themis
- El Dictamen en la Contaduría Pública
Benjamín Rolando Téllez Trejo
Editorial ECASA
- Guía para la elaboración del Dictamen Fiscal
C.P. Fernando López Cruz
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Elementos de Auditoría
C.P. Víctor Manuel Mendivil Escalante
Editorial ECASA
- Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Manual para estructurar y organizar pequeñas y medianas firmas de
Contadores Públicos
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Dictamen de Estados Financieros (Tesis)
Alfonso Hernández Vizcaino
P.C.A., UNAM

HEMEROGRAFIA

- **Diario Oficial de la Federación**
22 - Julio - 1992
Organo del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos
- **Diario Oficial de la Federación**
28 - Octubre - 1992
Organo del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos
- **Ley Federal de Correduría Pública**
Secretaría de Comercio y Fomento Industrial
Diario Oficial de la Federación, 29 - Diciembre - 1992
- **Dictamen del Seguro Social**
Víctor Manuel Guzmán Chávez
Consultorio Fiscal No. 57. UNAM
- **Los Dictámenes de Contador Público**
C.P. y M.I. Alberto Rivera Jimenez
Consultorio Fiscal No. 55. UNAM
- **La Profesión Contable ante el Dictamen Fiscal**
C.P. José Armando Zúñiga Rivera
Contaduría Pública No. 218. I.M.C.P., A.C.
- **Consultorio Fiscal Números: 54, 63, 73 y No. especial/91**
U.N.A.M
- **Contaduría Pública Números: 201, 208, 218, 224, 228, 229, 230, 234, 235, y No. especial Agosto-92**
I.M.C.P., A.C.
- **Publicación: El Sentido Contable Actual No. 212, 218, 260 y 293**
Editorial ESCA
- **Veritas. Números: 1435, 1448, 1450**
Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.