

203
201



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**“EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS
PARA EFECTOS FISCALES”**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
JOSE ANTONIO SANTOS TAPIA**

**ASESOR DEL SEMINARIO:
C. P. ALFONSO OCHOA PEREZ DUARTE**

MEXICO, D. F.

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Doy gracias a DIOS por haberme dado la oportunidad de haber nacido, de tener a mis padres de los que me siento muy orgulloso, por ayudarme en todos los aspectos y en todos los momentos de mi vida, porque día tras día nos permite ver la luz de un nuevo día y por darme las fuerzas necesarias para luchar y romper los muchos obstáculos que he tenido, además por permitirme contar con un empleo, por tener un hogar donde podemos descansar mis padres y yo al finalizar la jornada, por el pan de cada día, por tantas y tantas cosas que nunca terminaría de agradecer, como en esta ocasión tan especial en la que me ha permitido finalizar una etapa más en mi vida profesional y tener la oportunidad de entregar a mis padres este triunfo tan importante, por esto y muchas cosas más

!!GRACIAS DIOS MIO!!

Agradezco a mi padre JOAQUIN SANTOS MARTINEZ y a mi madre HERIBERTA TAPIA CID su cariño, su apoyo y su comprensión, además de sus sabios consejos no sólo en mi vida personal sino también en mi vida profesional; por eso, les doy gracias, por haberme puesto en el camino correcto que me conduciría hacia una buena preparación tanto profesional como moral, ahora les puedo decir que he cumplido, que en este año de 1997 cosechan el fruto de la semilla que plantaron en el camino de la educación en el año de 1978, ahora pueden palpar el triunfo que ustedes mismos han logrado porque sin la ayuda de DIOS y el apoyo de ustedes no habría llegado a esta meta.

<<GRACIAS PADRES MIOS Y DIOS LOS BENDIGA SIEMPRE>>

También quiero agradecer a mis compañeros, familiares, amigos y demás personas que de alguna manera me impulsaron a seguir adelante para que lograra terminar mis estudios, así como a las instituciones de educación que me permitieron pertenecer a ellas y a los profesores(as) que me brindaron sus conocimientos sin otra intención que la de enseñar.

*Doy un especial
agradecimiento al C.P.
ALFONSO OCHOA PEREZ
DUARTE por su gran ayuda
en la realización de la
presente tesis.*

INDICE

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I. LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL.....	4
1. CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA.....	5
2. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	6
2.1 CONCEPTO.....	6
2.2. OBJETIVO.....	7
CAPITULO II NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.....	9
1 REQUISITOS Y CUALIDADES DEL CONTADOR PUBLICO.....	10
2. NORMAS DE AUDITORIA.....	12
2.1. CONCEPTO.....	12
2.2 OBJETIVO.....	12
2.3. CLASIFICACION.....	13
2.3.1 NORMAS PERSONALES.....	13
2.3.2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.....	15
2.3.3 NORMAS DE INFORMACION.....	16
3. TECNICAS DE AUDITORIA.....	18
3.1. CONCEPTO.....	18
3.2. CLASIFICACION.....	18
4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.....	20

4.1. CONCEPTO.....	20
4.2. CLASIFICACION.....	20
CAPITULO III. ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE	
ESTADOS FINANCIEROS.....	21
1. PLANEACION DE LA AUDITORIA.....	22
1.1. CONCEPTO.....	22
1.2. FASES DE LA PLANEACION.....	22
2. ETAPA PRELIMINAR.....	34
2.1. OBJETIVO.....	34
3. ETAPA INTERMEDIA.....	35
3.1. OBJETIVO.....	35
4. ETAPA FINAL.....	35
4.1. OBJETIVO.....	35
5. INFORME SOBRE EL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS....	36
5.1. CONCEPTO.....	36
5.2. OBJETIVO.....	36
5.3. TIPOS DE INFORMES.....	37
6. DICTAMEN.....	37
6.1. CONCEPTO.....	37
6.2. OBJETIVO.....	38
6.3. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL CONTADOR	
PUBLICO.....	38

6.4. USUARIOS.....	40
6.5. ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DICTAMEN.....	41
6.6. CLASIFICACION.....	43
6.7. FORMAS DE DICTAMEN.....	43
6.8. ESTADOS FINANCIEROS.....	52
6.9. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	53
CAPITULO IV. DISPOSICIONES FISCALES.....	55
1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	56
1.1. CONTRIBUCIONES	56
1.2. APROVECHAMIENTOS.	59
1.3. CREDITOS FISCALES.....	60
1.4. HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	60
1.5. EJERCICIO FISCAL.....	61
1.6. ACTIVIDAD EMPRESARIAL.....	61
1.6.1. CONCEPTO.....	61
1.6.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	62
1.6.3. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	65
1.6.4. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	67
CAPITULO V. EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.....	69
1. ALCANCES.....	70

2. ANTECEDENTES.....	70
3. CONCEPTO.....	71
4. OBJETIVO.....	71
5. TIPOS DE DICTAMEN.....	71
6. SUJETOS OBLIGADOS.....	72
7. REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO.....	75
7.1 REQUISITOS.....	75
7.2 RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO.....	76
7.3 RIESGOS AL DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES.....	77
7.4 CAUSAS DE AMONESTACION, SUSPENSION O CANCELACION.....	78
7.5 IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR.....	84
8. PLAZOS PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.....	85
9. TRAMITES A EFECTUAR.....	86
10. REQUISITOS PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.....	89
11. CONTENIDO.....	97
11.1. INFORME ESCRITO.....	97
11.2. DISCOS FLEXIBLES.....	99
CONCLUSIONES.....	103
ANEXOS.....	105
BIBLIOGRAFIA.....	106

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

Nuestro país, vive una época difícil en muchos aspectos, pero principalmente en el aspecto económico siendo éste el de mayor importancia porque por una parte el pueblo se encuentra en una situación económica crítica y muchas empresas de la noche a la mañana han ido desapareciendo debido a que no cuentan con la solvencia suficiente para afrontar las múltiples y millonarias pérdidas provocadas por la caída del peso, esto aunado a las deudas que tenían contraídas a la fecha en que se inició la crisis.

El gobierno está consciente de esta problemática, por lo tanto ha buscado la manera de solucionarla al expedir reglas o modificar leyes y códigos constantemente para alentar las actividades comerciales y las nuevas inversiones sobre todo las de origen extranjero, las cuales se pretende que reactiven nuevamente la economía nacional, por estas razones considero que el contador público debe actualizarse de manera continua en todas las áreas que involucre el amplio ejercicio de la contaduría.

El sistema tributario de nuestro país tiene deficiencias que se reflejan al beneficiar a determinados sectores industriales o comerciales, lo cual provoca grandes disgustos entre empresarios y comerciantes ya que mientras algunos contribuyentes cumplen adecuadamente y a tiempo con sus obligaciones fiscales otros se benefician al no cumplir o haciendo mora en el pago de impuestos que les corresponden.

La culminación del estudio y la práctica de la fiscalización a través del sector social o profesional es el dictamen que para efectos fiscales emite el contador público como resultado de la auditoría que haya practicado, y así proporcionar información veraz y oportuna a los diversos

interesados o usuarios de dicha información. Vale la pena aclarar que el dictamen de estados financieros se utiliza para diferentes fines en general, o dependiendo del tipo de usuario que utilice la información proporcionada, como pueden ser:

Para efectos financieros

- *Los propietarios,*
- *El Consejo de Administración.*
- *Los comisarios,*
- *Los directivos y funcionarios,*
- *Los inversionistas,*
- *Los proveedores,*
- *La banca,*
- *Los acreedores y demás público interesado.*

Para efectos fiscales

- *Las entidades gubernamentales, y*
- *Los trabajadores que laboran en la entidad.*

Por ello el contador público adquiere día a día una mayor responsabilidad ante toda clase de personas o de usuarios de sus servicios profesionales y en general ante toda la sociedad ya que se encuentra obligado a proporcionar información veraz, confiable y oportuna sobre el trabajo que haya realizado; por lo tanto, debe proveerse de información adecuada sobre todo lo referente al aspecto

económico y estar al día en lo que se refiere a todo tipo de actualización fiscal para llevar el negocio por el camino correcto y orientarlo sobre todas sus obligaciones legales y desde luego hacer a los propietarios conocedores de sus derechos y obligaciones.

Pensando en la necesidad que tiene el licenciado en contaduría de actualizarse, y en las nuevas generaciones de informarse y ampliar su conocimiento sobre el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, el cual es de aplicación general tanto para personas físicas como morales que realizan actividades comerciales, elaboro el presente trabajo para reafirmar y actualizar la información que se tiene sobre dicho tema con sus reformas y sobre todo su forma de presentación, y así contribuir a la búsqueda de nuevas soluciones para que las entidades logren superar los momentos más difíciles de la economía mexicana; como en esta ocasión, en la cual es de gran importancia dar a conocer la situación y las necesidades tanto financieras como fiscales de cada empresa establecida en nuestro país para que en base a esto se tomen las medidas estratégicas apropiadas para elevar el nivel de productividad y competitividad a nivel nacional e incluso a nivel internacional.

CAPITULO I

LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL



L. LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

1. CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA.

El término auditoría por sí solo, según lo definen diversos diccionarios y enciclopedias significa: "Empleo del auditor. Tribunal o despacho del auditor". Asimismo el término auditor es aplicado al aspecto militar o eclesiástico.

Este concepto de auditoría ya enfocado o aplicado a la disciplina contable, según la define el C.P. Alfredo Adam Adam: "...Es una función que tiene como objetivo la práctica o realización de una revisión".

Santiago Lazzati en su libro Conceptos Generales de Auditoría, nos dice que la auditoría: "Equivale a examen (o revisión) efectuado por alguien independiente de la elaboración de los elementos objeto de examen".

De igual manera podemos revisar varias definiciones sobre este vocablo, sin embargo, en todas ellas hallaremos un término común que es "LA REVISION". En base a las definiciones consultadas se puede decir que: La auditoría consiste en una revisión de objetos o elementos sujetos de examen, la cual es realizada por una tercera persona que se encuentra ligada o no al lugar donde se originan dichos elementos.

Dentro de este contexto podemos decir, que el auditor es la persona que se encarga de llevar a cabo la revisión de ciertos elementos o datos, e informa a los interesados sobre el resultado del examen realizado.

2. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

2.1. CONCEPTO.

Hasta este momento sabemos que auditoría significa "Revisar", ahora aplicaremos éste término a los estados financieros; es decir, definiremos lo que es la "AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS", pero para ello también habremos de recordar lo que son los estados financieros, por los cuales entendemos lo siguiente: Son documentos que muestran la situación económica y la capacidad de pago de una entidad; así como las operaciones realizadas por ésta en un determinado lapso de tiempo y las utilidades o pérdidas obtenidas.

"La responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La Auditoría de Estados Financieros no releva a la administración de sus responsabilidades".

La Auditoría de Estados Financieros, la define el C. P. Enrique Paz Zavala como: "...El examen de los libros, registros, cuentas, comprobantes y métodos de una entidad, con el objeto de comprobar su exactitud".

De igual manera Eduardo M. Franco Díaz define a la Auditoría de estados financieros como: "Aquella que se practica con el fin de determinar la exactitud de las cifras que se presentan en el balance. Incluye el Estado de Pérdidas y Ganancias como el desglose de la utilidad".

Como podemos observar, los autores coinciden en lo que se refiere a la verificación de cifras

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. EL DICTAMEN NUESTRA PROFESION 4. (1a. Edición). México, 1992. p19.

contenidas en los Estados Financieros, por lo tanto podemos concluir que la Auditoría de Estados Financieros: consiste en revisar cada uno de los rubros que se presentan en dichos estados; así como los métodos, procedimientos, técnicas, libros, registros, sistemas, etc., que conduzcan a verificar la razonabilidad de los mismos y así emitir una opinión precisa que sirva de base para la toma de decisiones.

La Auditoría puede ser realizada por personas adscritas a la entidad cuyos estados financieros o sistemas implantados son sujetos de examen; a este tipo de auditoría se le conoce con el nombre de Auditoría Interna. La auditoría externa, es realizada por contadores públicos independientes; es decir, que son ajenos a la entidad cuyos estados financieros y sistemas implantados son sujetos de examen. La diferencia que existe entre ambas auditorías es que el auditor externo realiza su trabajo con un mayor grado de independencia. El trabajo del Licenciado en Contaduría en su función de Auditor culmina en un documento llamado Dictamen, el cual será tratado más adelante.

2.2. OBJETIVO.

Podemos determinar que el objetivo principal de la Auditoría de Estados Financieros, consiste en verificar que las cifras que contienen dichos estados son correctas y que los sistemas implantados por la entidad son los adecuados, los cuales a través de la opinión profesional de un contador público brindarán un alto grado de confiabilidad a los usuarios, y de igual manera servirán de base para tomar decisiones.

"La Auditoría de Estados Financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos

errores e irregularidades puedan permanecer sin descubrirse, sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas³.

³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. EL DICTAMEN NUESTRA PROFESION 4. (1a. edición). Mexico 1992. p21.

CAPITULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS



IL NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

1. REQUISITOS Y CUALIDADES DEL CONTADOR PUBLICO.

El Contador Público es un profesionista que adquiere ciertas responsabilidades y por lo tanto debe reunir requisitos y cualidades para desarrollarse adecuadamente dentro de su profesión, dichos requisitos y cualidades se agrupan como sigue:

- a) Requisitos Morales;*
- b) Capacidad intelectual;*
- c) Requisitos técnicos.*

REQUISITOS MORALES.

Influyen directamente en la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todos los individuos tienen, que pueden y deben ser desarrollados con particular ahínco en el caso de un profesionista como el Contador Público:

- INTEGRIDAD: Se debe contar con la capacidad y fuerza suficiente para ser honrado en ideas y creencias, y además afirmar lo que se piensa y sostener la verdad por encima de todo.*
- INDEPENDENCIA DE CRITERIO: Se deben expresar juicios y opiniones imparciales, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.*
- DISCIPLINA: Ser disciplinado es ser ordenado en nuestra conducta, en el cumplimiento de nuestros propósitos y con un alto sentido de responsabilidad hacia nuestras obligaciones.*
- PUNTUALIDAD: Es la materialización del grado de responsabilidad con que aceptamos nuestros compromisos.*
- TRATO SOCIAL Y PRESENTACION APROPIADA: Se refiere a la manera de comportarse con*

las personas con quienes se ha de tratar tanto con el cliente como en la propia oficina.

CAPACIDAD INTELLECTUAL.

Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la preparación; no obstante, como un elemento indispensable de nuestro desarrollo profesional y personal, puede ser cultivada y mejorada.

Dentro de este grupo de requisitos personales, se encuentran los siguientes:

- *Criterio y Tacto.*
- *Habilidad y Corrección al expresarse.*
- *Habilidad para captar y analizar los problemas.*
- *Habilidad constructiva.*
- *Cultura general.*
- *Propósito continuo de estudios.*

El último requisito es de gran importancia ya que todas las profesiones están sujetas a evolución y cambios en los que deba participar activamente quien las ejerza, para estar en condiciones de prestar un servicio de acuerdo a las circunstancias y necesidades actuales.

REQUISITOS TECNICOS.

Son las columnas centrales que soportan la cualidad de profesionistas, ya que se refieren concretamente a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión. En el caso del Contador Público son:

- *Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría.*
- *Dominio pleno de sistemas contables y de control.*
- *Nociones de administración de negocios.*

- *Conocimiento de las leyes civiles, mercantiles, fiscales, etc.*
- *Economía y estadística.*
- *Elementos de matemáticas aplicadas.*
- *Otros conocimientos técnicos auxiliares.*
- *Conocimientos prácticos de sistemas de cómputo.*

2. NORMAS DE AUDITORIA.

2.1. CONCEPTO.

Para comprender mejor las normas de auditoría primero vamos a definir lo que es una norma.

Norma: Es una disposición de observación general y obligatoria. Este término aplicado al área de la auditoría marca el comportamiento que debe observar todo Contador Público para la conducción y realización de un trabajo de auditoría.

Las normas de auditoría según las define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

2.2. OBJETIVO.

El objetivo principal de las normas de auditoría consiste en establecer las disposiciones que regulen la personalidad del auditor, su trabajo y la información que proporcione como resultado de la revisión que haya practicado con el mayor grado de calidad.

2.3. CLASIFICACION.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos clasifica a las Normas de Auditoría como sigue:

- a) Normas Personales.*
- b) Normas de Ejecución del Trabajo.*
- c) Normas de información.*

2.3.1. NORMAS PERSONALES.

Las Normas Personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.

El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que tengan entrenamiento técnico y adecuado y capacidad profesional como auditores, y además cuenten con título profesional legalmente expedido y reconocido.

El auditor, antes de ofrecer sus servicios como tal, debe contar con una preparación y capacidad suficientes que lo coloquen en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios. Una persona que ofrece sus servicios como profesional dentro de cualquier rama, viene a constituir una declaración pública, por la cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar las actividades que corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace sin tener cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo

un engaño al público que solicite los servicios del profesional.

El entrenamiento técnico, representa la adquisición de conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

El entrenamiento técnico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen estudios conducentes a la carrera de Contador Público. El primer paso para cumplir con la Norma de Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional es la adquisición de un título de Contador Público expedido por una institución reconocida.

La auditoría y el ejercicio de las actividades de esta profesión, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil transmitir únicamente por la preparación escolar. Debe completarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica.

Es necesario que el Contador Público mantenga una revisión continua de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan su actividad.

La Capacidad Profesional requiere de una actividad posterior como lo es el enfrentamiento a problemas y una solución atinada, así como contacto con auditores de mayor experiencia.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.

El auditor está obligado a ejercer cuidado y diligencia en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

El auditor deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo

siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad.

La actividad profesional, está sujeta a la condición general de la falibilidad humana. Pero los márgenes de esa falibilidad deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible.

INDEPENDENCIA.

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente del público en general una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

El auditor al ser llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa, juzga el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información para que ésta pueda ser utilizada por los interesados.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

2.3.2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Como se señaló en las normas personales, el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con

cuidado y diligencia, aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos, que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos son fundamentales en la ejecución del trabajo, y constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

PLANEACION Y SUPERVISION.

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

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

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

OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

2.3.3. NORMAS DE INFORMACION.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. En el dictamen o informe del auditor se basa la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

A través del dictamen, el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Existen normas que regulan la calidad; así como requisitos mínimos del informe o dictamen los cuales se clasifican como normas de dictamen e información, y son las siguientes:

ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION.

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

BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

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

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

En caso de excepciones, el auditor debe mencionar en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

3. TÉCNICAS DE AUDITORIA.

3.1. CONCEPTO.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define las técnicas de auditoría como: "Métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".

3.2. CLASIFICACION.

Las técnicas de auditoría son clasificadas de la siguiente manera:

- ESTUDIO GENERAL: Consiste en apreciar la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Para realizar esta apreciación el Contador Público debe aplicar un juicio profesional basado en su preparación profesional y experiencia, podrá obtener datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial.

- ANALISIS: Consiste en clasificar y agrupar los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros, y éste puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldos: Es el detalle de partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos.

b) Análisis de movimientos: Este análisis se hace por agrupación, conforme a conceptos homogéneos

y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo final de una cuenta.

- INSPECCION: Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los Estados Financieros.

- CONFIRMACION: Se debe obtener una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la información, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes maneras:

a) Positiva: Se envían datos y se pide que contesten, si están conformes o no.

b) Negativa: Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes.

c) Indirecta, ciega o en blanco: No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría.

- INVESTIGACION: Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

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

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

- OBSERVACION: Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

- **CALCULO:** Verificación matemática de alguna partida.

4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

4.1. CONCEPTO.

Son un conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para emitir una opinión.

4.2. CLASIFICACION.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría, y se refiere a la relación de las partidas individuales que forman el universo.

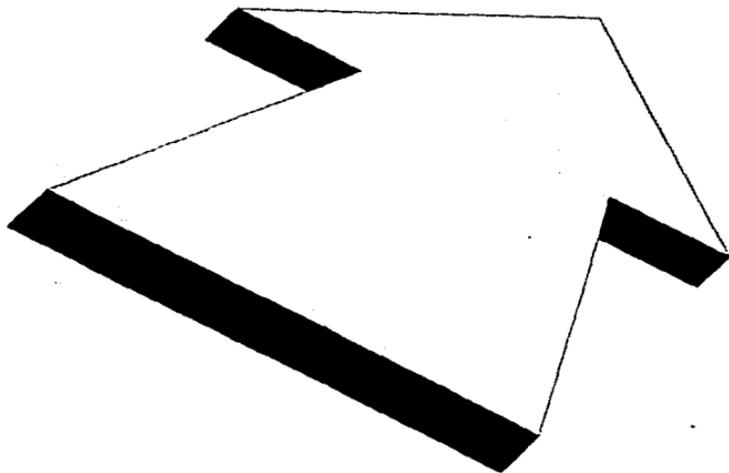
OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

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

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los Estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

CAPITULO III

ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS



III. ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

1. PLANEACION DE LA AUDITORIA.

1.1. CONCEPTO.

Planear el trabajo de auditoría es, decidir previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, la extensión que va a darse a esas pruebas, la época en que se van a aplicar y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

La planeación implica además, cuando es el caso, la designación del personal que debe intervenir en el trabajo.

1.2. FASES DE LA PLANEACION.

La planeación de la auditoría tiene tres fases principales:

- a) Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar.*
- b) Estudio y evaluación del control interno.*
- c) Programación del trabajo de detalle específicamente variable.*

INVESTIGACION GENERAL.

Consiste en estudiar todas aquellas cosas que hacen distintiva a la empresa que habremos de auditar, para poder determinar los aspectos específicos que deberá cubrir la planeación de dicha auditoría.

Los aspectos que deben cubrirse en esta investigación son:

- 1) Características Jurídicas.**
- 2) Situación Fiscal.**

3) *Características Comerciales.*

4) *Características Financieras.*

5) *Contabilidad.*

6) *Almacenes.*

7) *Situación Laboral.*

8) *Aspectos Generales.*

El objetivo principal de la investigación anterior consiste en conocer aquellas cosas específicas que requieren un tratamiento concreto en la programación, por ejemplo:

- *Conocer el giro de la empresa.*
- *Conocer cuantos almacenes tiene la empresa para decidir si participamos simultanea o sucesivamente en los inventarios que habrá de tomar la empresa.*
- *Conocer la existencia de propiedades en bienes inmuebles para solicitar oportunamente los certificados de libertad de gravamen relativos.*
- *Etc.*

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Esta es la fase de planeación más importante e implica el conocimiento formal de los métodos y rutinas que la empresa tiene establecidos para su operación y administración.

El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr 3 objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera verdadera, confiable y oportuna. b) la protección de los archivos de la empresa, y c) la promoción de eficiencia en la operación del negocio.

El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuras en las actividades del mismo.

De igual manera debe garantizar la protección de los activos del negocio porque son éstos los que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado, y las sustracciones, destrucciones y defectos de tales activos repercuten negativamente en el cumplimiento de su fin.

Por último el control interno debe promover la eficiencia de operación.

La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- *El ambiente de control.*
- *El sistema contable.*
- *Los procedimientos de control.*

AMBIENTE DE CONTROL.

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

- *Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.*
- *Estructura de organización de la entidad.*
- *Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.*
- *Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.*
- *Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las*

políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.

- Políticas y Prácticas del personal.

- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

SISTEMA CONTABLE.

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.

b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.

c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.

d) Registren las transacciones en el período correspondiente.

e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control.

Los procedimientos de control persiguen fines diferentes y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. Estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el

desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad localizar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos y correctivos.

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

El estudio es el examen mismo, la investigación y el análisis del control interno existente.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno: descriptivo, de cuestionarios y gráfico.

METODO DESCRIPTIVO.

Consiste en explicar de manera escrita las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Por lo general se utiliza para entidades pequeñas. Como ejemplo de este método podemos citar el siguiente:

EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS.

Las principales cuentas bancarias se llevan en tres bancos. El cajero prepara diariamente un estado de la posición del efectivo, que somete, para su revisión, al tesorero. Cada tres meses se hace una estimación del efectivo de caja que es necesario, también para la información del tesorero.

Los registros de recibos y pagos de caja se llevan por el cajero.

La principal fuente de ingresos de la compañía está en las ventas de sus productos. Ocasionalmente se registran ingresos provenientes de ventas de propiedades e inversiones: intereses sobre inversiones y varios cobros de empleados por concepto de llamadas telefónicas y otras diversas causas.

Los desembolsos de caja se describen bajo el capítulo de costos y gastos de operación. En el

archivo permanente se incluye una lista de personas autorizadas por el Consejo de Administración para firmar cheques. Excepto en el caso de la cuenta bancaria confidencial que se concilia mensualmente por el jefe del Departamento de Personal, un empleado del Departamento de Contabilidad recibe del Departamento de Correo, los estados bancarios, y ese empleado practica las conciliaciones cada mes.

Se llevan fondos fijos por cajeros en la planta, en la oficina y en la sucursal de... Los fondos se reembolsan mensualmente por medio de cheques a la orden de los respectivos cajeros. Los desembolsos se respaldan por comprobantes de caja chica, debidamente aprobados por los jefes de los departamentos con anterioridad al pago. Los comprobantes de caja chica y los relativos a documentos se cancelan con un sello de "Pagado" al reembolsarse los fondos.

METODO DE CUESTIONARIOS.

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas. Como ejemplo podemos citar el siguiente cuestionario, desde luego que habrá de elaborarse un cuestionario dependiendo del tipo de negocio que se trate o donde se practique la investigación:

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.

GENERALIDADES:-

- 1. Se ha formulado en la empresa una gráfica de organización?**
-

2. Las rutinas de contabilidad han sido consignadas en algún manual?

3. Tenemos copias de las gráficas de organización y del manual de contabilidad en nuestro archivo permanente?

4. Tiene el cliente: a) un contralor; b) un auditor interno con su respectivo personal?

5. Si se emplean auditores internos:(a) Rinden informes escritos sobre los resultados de sus actuaciones? (b) Son los auditores internos directamente responsables (y además reportan) ante funcionarios independientes del contador general? Dése el nombre del ejecutivo o ejecutivos ante quienes los auditores internos son responsables. (c) Hemos revisado los informes de los auditores internos?

6. Está el Departamento de Contabilidad completamente separado de los departamentos de compras, de manufactura y/o del Departamento de Costos y de la Caja?

7. Están afianzados todos los empleados que manejan efectivos o valores?

8. Se exige que estos empleados tomen vacaciones regularmente y sus deberes se asignan a otros empleados?

9. Es adecuado el control que ejerce la Oficina Matriz sobre las sucursales?

10. Se controlan por medio de presupuestos los gastos y las operaciones de manufactura?

11. Depende de algún funcionario responsable la contratación de los seguros contra incendio, etc.?

12. Se aprueban los asientos de diario por: (a) el contralor; (b) otros empleados?

13. Contienen los asientos de diario explicaciones claras, respaldadas con comprobantes adecuados?

14. Se preparan periódicamente estados financieros para la información de la Gerencia?

15. Si así se hace, son suficientemente informativos para exponer las fluctuaciones anormales que ocurran en costos, ingresos, inventarios, etc.?

16. Menciónense los nombres de los siguientes funcionarios y empleados:

Contralor

Auditor en jefe

Contador general

Ayudante del contador

Encargado de cuentas por cobrar

Encargado de cuentas por pagar

Cajero

Jefes de los departamentos de

Compras

Ventas

Crédito y cobranzas

Costos

Recepción de material

Embarques

Nóminas

17. *Están emparentados, según su conocimiento, algunos de los funcionarios o jefes que arriba se mencionan?*

METODO GRAFICO.

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, etc.); en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc., y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones. (Ver anexo I)

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las condiciones.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La evaluación del control interno es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del Auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

La forma en que el Comisario Público resuelve si el control interno es razonable o insuficiente, es en principio, por la comparación de estándares ideales de control interno contra el control interno vigente.

PROGRAMA DE TRABAJO.

El programa de trabajo es la última fase de la planeación, consiste en la representación física y la formalización de la planeación. En el programa de trabajo se van a indicar cada uno de los trabajos específicos a realizar para lograr la obtención de evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones de la revisión, sobre las que se base la opinión final o dictamen.

El programa de trabajo es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos, a aplicar en el trabajo específico.

El programa de trabajo se formula en papeles en los que generalmente se anotan los encabezados siguientes:

- a) Procedimiento: Descripción clara y breve.*
- b) Extensión: Puede incluirse en la descripción del procedimiento.*
- c) Oportunidad: Se aclara la fecha en que se debe efectuar el trabajo.*
- d) Auditor: Se asigna el responsable de resolver el punto particular.*
- e) Tiempo estimado: Se anota el tiempo de ejecución.*
- f) Tiempo real: Se anota el tiempo realmente esperado.*
- g) Variación: Se anota la desviación de los tiempos reales respecto a los estimados.*
- h) Observaciones: Se aclaran aspectos especiales en relación con el trabajo o la cuenta a revisar.*

ELEMENTOS BASICOS.

Los elementos utilizados para el programa de trabajo son:

- a) Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría del I.M.C.P.*
- b) Papeles de trabajo de la auditoría anterior.*
 - Expediente continuo de auditoría.*
 - Dictamen y notas a los estados financieros.*
 - Carta de observaciones.*
 - Papeles del trabajo mismo.*
- c) Estudio y evaluación del control interno.*
- d) Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa.*

e) *Estados financieros y sus anexos de la fecha de la revisión.*

f) *Análisis financiero.*

TIPOS DE PROGRAMAS DE TRABAJO.

Existen dos clases de programas de trabajo: estándares o tipo y específicos.

El programa estándar se formula aprovechando las características más generales de las cuentas, que se conservan iguales en las distintas empresas, lo que lo hace aplicable en términos generales en cualquier negocio, ampliándolo o reduciéndolo frente al caso particular donde ha de aplicarse.

El programa de trabajo específico es realizado por personal que tiene poco conocimiento o experiencia en el aspecto de auditoría.

BASES PARA LA PREPARACIÓN DEL PROGRAMA DE TRABAJO.

- *Objeto, alcance y fecha de entrega del trabajo encomendado.*
- *Informarse si la entidad es revisada por primera vez o con anterioridad se le han realizado otras revisiones.*
- *Enterarse del funcionamiento, organización de la empresa y del sistema contable.*
- *Investigar el ramo en que opera el cliente.*

PARTES DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.

El programa de auditoría consta de tres partes:

- a) *Introducción.*
- b) *Objetivos de la auditoría.*
- c) *Procedimientos de auditoría.*

2. ETAPA PRELIMINAR.

2.1. OBJETIVO.

Esta etapa tiene como objetivo principal estudiar y evaluar el control interno, el cual ya fue estudiado anteriormente. Este estudio y evaluación se efectúa mediante pruebas de cumplimiento, dichas pruebas son la comprobación de que una o más técnicas de operaciones estaban en funcionamiento durante el período auditado. Las pruebas de cumplimiento reúnen evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieron tener un efecto importante en los estados financieros. Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando de manera efectiva, según se diseñaron, durante todo el período.

En la fase preliminar el auditor busca información acerca (1) del entorno del control interno y (2) del flujo de transacciones a través del sistema de contabilidad. Para el primero, el auditor está interesado en cada uno de los factores ambientales. Respecto al segundo, él tendrá mucho interés en saber cómo las transacciones en cada grupo principal se autorizan, ejecutan y registran, incluyendo los métodos de procesamiento de datos.

Tres procedimientos de auditoría se utilizan comúnmente como pruebas de cumplimiento:

- *Investigación del personal respecto a si realizan o no sus funciones.*
- *Observación del personal en la realización de sus funciones.*
- *Inspección de la documentación para tener evidencia suficiente de que realizan los procedimientos de control.*

3. ETAPA INTERMEDIA.

3.1. OBJETIVO.

Esta etapa no es muy usual, sin embargo se emplea únicamente en compañías muy grandes donde el volumen de operaciones es extenso y por lo tanto al auditor no le alcanzará el tiempo para que en una sola visita revise las áreas de auditoría, es por esta razón que deberá realizar una segunda visita llamada : ETAPA INTERMEDIA.

4. ETAPA FINAL.

4.1. OBJETIVO.

Una vez que la entidad termina su balanza final, el auditor aplica pruebas sustantivas a las transacciones y saldos que se reflejan en los estados financieros, etc., con la finalidad de obtener evidencia sobre la validez y propiedad del tratamiento contable de dichas transacciones y saldos, o en su caso de los errores o irregularidades que puedan existir. Las pruebas sustantivas están diseñadas para llegar a una conclusión respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones.

En esta fase, el auditor obtiene conocimientos específicos y comprensión de los procedimientos de control prescritos por un cliente en cuanto se refieren a tipos específicos de transacciones o saldos. Al realizar el estudio, el auditor considerará la eficacia potencial de los controles prescritos ya sea en forma individual o colectiva para prevenir o detectar cierto tipo de errores específicos o irregularidades. La fase de terminación del estudio involucra los siguientes pasos: (1) recabar información, (2) verificar la capacidad y comprensión y (3) realizar una evaluación preliminar.

5. INFORME SOBRE EL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

5.1. CONCEPTO.

El informe constituye una evidencia por escrito de la opinión profesional del Contador Público independiente o interno, constituye un documento privado que no necesariamente va a servir para que personas ajenas interesadas en los resultados de la compañía basen su opinión.

Este documento, puede referirse únicamente a una área o renglón de los estados financieros y no como el dictamen que se refiere a un todo y además deben cumplirse ciertos requisitos para la emisión del mismo.

Diversos diccionarios definen a la palabra INFORME, como: "Noticia que se da de un negocio o una persona". Desde el punto de vista de auditoría, es el documento que expide un Contador Público con su opinión sobre las cuentas que ha examinado, con los datos y comentarios relativos a ellas.

El informe no se limita como el dictamen, a expresar una conclusión, sin que sea necesario explicar, por otra parte, cómo se llegó a ella.

La información que contiene el informe largo es mucho más extensa que la contenida en el dictamen de estados financieros.

5.2. OBJETIVO.

Mediante el informe, el Contador Público pone en conocimiento de su cliente lo que ha hecho y cómo lo ha hecho. Esencialmente declara en él que ha "practicado un examen" de los estados financieros de que se trate y que hizo el examen "de acuerdo con las normas de auditoría aceptadas".

5.3. TIPOS DE INFORMES.

En la auditoría de estados financieros, la culminación tradicional del trabajo es la emisión del dictamen sobre dichos estados financieros; sin embargo el auditor deja en sus papeles de trabajo, un cúmulo de información sumamente interesante que pocas veces hace llegar a su cliente.

Podemos decir que el tipo de informe que existe es el informe largo el cual debe contener toda la información que el auditor considere le va a ser de utilidad al cliente; debe contener todas las explicaciones, datos y análisis razonados acerca de la información contenida en el cuaderno de dictamen de estados financieros y la información que se relacione con éstos.

Un ejemplo del contenido que podría tener un informe largo es el siguiente:

I Antecedentes de la compañía.

II Posición Financiera.

III Resultados.

IV Patrimonio.

V Producción.

VI Origen y aplicación de los recursos.

VII Cuadros estadísticos.

VIII Comentarios generales.

6. DICTAMEN.

6.1. CONCEPTO.

En el Boleín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría el dictamen se define como " el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a

la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate”.

El dictamen según la Comisión de Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

6.2. OBJETIVO.

El objetivo principal al emitir un dictamen es proporcionar un alto grado de confiabilidad sobre la razonabilidad que tienen las cifras presentadas en los estados financieros a través de la opinión profesional de un contador público encargado de realizar la auditoría.

6.3. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO.

El Contador Público tiene diversas responsabilidades como lo señala el Código de Ética Profesional, dichas responsabilidades se clasifican como sigue:

- 1. Responsabilidad hacia la sociedad.*
- 2. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.*
- 3. Responsabilidad hacia la profesión.*

***Responsabilidad hacia la sociedad:** El Contador Público al expresar cualquier juicio profesional debe sostener un criterio libre e imparcial. Al prestar cualquier servicio debe realizar un trabajo profesional observando en todos los aspectos la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable. Debe contar con un entrenamiento técnico y una capacidad necesaria para realizar sus*

actividades profesionales satisfactoriamente. De igual manera debe aceptar una responsabilidad personal por los trabajos que lleve a cabo o por los realizados bajo su dirección.

Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios: *El Contador Público debe guardar secreto profesional y no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, excepto si lo autorizan los interesados o si en su caso lo exigen las leyes respectivas. No debe aceptar tareas o actividades que no cumplan con la moral. No debe aprovecharse de situaciones que perjudiquen o puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios. Debe tener presente el Contador Público que la retribución económica no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.*

Responsabilidad hacia la profesión: *El Contador Público debe guardar respeto y cuidar las relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan. El Contador Público debe valerse de su calidad profesional y personal para dignificar la imagen profesional apoyándose en la promoción institucional. Todo Contador Público que transmita sus conocimientos debe tener como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.*

Además el artículo 71 de la Ley Reglamentaria del artículo 5o. constitucional relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal señala que: "Los profesionistas serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos profesionales, los auxiliares o empleados que estén bajo su inmediata dependencia y dirección, siempre que no hubieran dado las instrucciones adecuadas o sus instrucciones hubieren sido la causa del daño".

6.4. USUARIOS.

"El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (industria, banca y comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los fines a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

- 1. Como base para obtener o conceder créditos.*
- 2. Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.*
- 3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.*
- 4. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.*
- 5. Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la bolsa de valores.*
- 6. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes.*
- 7. Aprobación de tarifas de servicios públicos.*
- 8. Posición de productores de una competencia sana nacional.*
- 9. Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos¹.*

El dictamen interesa a distintos grupos de personas, tales como:

- a) PROPIETARIOS; ACCIONISTAS: Porque ratifica la confiabilidad de las cifras sobre las que apoyarán sus decisiones y juzgarán la productividad y solidez financiera del negocio.*
- b) INVERSIONISTAS: Porque de esta manera pueden concluir con la mayor confianza de la estabilidad económica que garantice su inversión y de la productividad que asegure un rendimiento adecuado.*

¹ TELLEZ TREJO BENJAMIN ROLANDO. EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. (6a. Edición). México 1993. Ed. ECASA. p14-15

c) GOBIERNO FEDERAL: Porque avala la buena fe del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el gobierno puede confiar en que percibió la parte que legalmente le corresponde.

d) EMPLEADOS Y OBREROS: Porque la imparcialidad del Contador Público al emitir su dictamen les asegura la corrección en la determinación de la participación de las utilidades, a quien tiene derecho.

6.5. ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DICTAMEN.

Los elementos que debe contener el dictamen son los siguientes:

a) MEMBRETE: Se encuentra formado por el nombre del Licenciado en Contaduría que emite su opinión sobre los Estados Financieros dictaminados, o membrete del despacho de contadores públicos.

b) DESTINATARIO: Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

c) IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS: El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

d) IDENTIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA Y DEL AUDITOR.

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

e) DESCRIPCION DEL ALCANCE DE LA AUDITORIA.

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las siguientes afirmaciones:

- 1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.*
- 2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.*
- 3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.*
- 4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los Principios de Contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.*
- 5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.*

f) OPINION DEL AUDITOR: *El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente*

Aceptados.

g) REDACCION Y FIRMA DEL DICTAMEN: Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona en plural (ejemplo: Hemos examinado; en nuestra opinión; etc.) , cuando el Contador Público sea socio de una firma de Contadores Públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

h) FECHA DEL DICTAMEN: La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría.

6.6. CLASIFICACION.

**DICTAMEN
LIMPIO**

{ Este tipo de dictamen existe cuando el Contador Público se forma una opinión en la cual expresa que no hay excepción alguna que limite su trabajo o su opinión.

**DICTAMEN
LIMITADO**

{ Se da cuando el Contador Público:

- a) Emite una opinión con salvedades.
- b) Emite una opinión negativa.
- c) Se abstiene de opinar.

6.7. FORMAS DE DICTAMEN.

Las formas de dictamen que aplicaremos para fines de este trabajo son las siguientes:

- a) Dictamen sin Salvedades.*
- b) Dictamen con Salvedades.*
- c) Dictamen Negativo.*
- d) Dictamen con Abstención de Opinión.*

DICTAMEN SIN SALVEDADES.

Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se debe presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera 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 le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y, de que están preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

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

DICTAMEN CON SALVEDADES.

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades.

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

Los párrafos antes mencionados deben revelar, en su caso, los efectos de las salvedades en los estados financieros. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, y señalar el efecto de su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

*Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de principios de contabilidad:
He examinado los estados de situación financiera 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 le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19... y 19... no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$XXXXX y \$XXXXX respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados representan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado:

He examinado el estado de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable, y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros

tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN NEGATIVO.

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con Principios de Contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de que emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre los componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de

que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Ejemplo de dictamen negativo:

He examinado los estados de situación financiera 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 le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de

la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

El hecho de abstenerse de opinar, no eximirá al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

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

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios

en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un _% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

6.8. ESTADOS FINANCIEROS.

Tradicionalmente se ha considerado al Balance General como el estado financiero por excelencia y la auditoría del mismo constituía la principal preocupación del auditor; sin embargo, actualmente en las sociedades unánimas se presentan a la asamblea anual de accionistas:

- 1. Estado de Situación financiera o Balance General: Documento que a una fecha determinada informa sobre los recursos, obligaciones y patrimonio de una entidad.*
- 2. Estado de Resultados o Estado de pérdidas y Ganancias: Documento que informa sobre el resultado obtenido por una entidad (utilidad o pérdida) en un período determinado, a través de comparar los productos y gastos que aquellas le ocasionaron.*
- 3. Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo: Documento que informa sobre el manejo del efectivo (obtención y aplicación) por parte de una entidad durante un período determinado mostrando al mismo tiempo un resumen de los cambios efectuados en la situación financiera (recursos y obligaciones).*
- 4. Estado de variaciones en el Capital Contable: Documento que muestra las modificaciones que ha tenido la inversión de los propietarios de una entidad en un período determinado.*

Todo estado financiero presenta una estructura definida en su presentación, la cual contempla los apartados siguientes:

- a) ENCABEZADO: Nombre de la empresa, la denominación del estado financiero que se trate y la fecha o período que abarca.*
- b) CUERPO O TEXTO: Las cuentas, rubros o conceptos integrantes del estado financiero así como sus importes monetarios.*
- c) PIE: Comprende los nombres, firmas y puestos de las personas responsables de la elaboración,*

revisión y autorización de los estados financieros, etc.

La preparación de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad como mencionamos en la unidad uno al tratar la auditoría de estados financieros.

Los estados financieros deben reflejar la situación financiera real de la empresa, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y para que lo anterior se lleve a cabo, el auditor debe cuidar la presentación adecuada de las cifras que aparecen en los estados financieros con el objeto de proporcionar al público lector una información correcta.

Una vez que el auditor haya obtenido evidencia suficiente y competente; habiendo considerado el criterio de la importancia relativa y el riesgo probable, es posible que encuentre errores de tal magnitud, que a su juicio debe ajustar en los estados financieros, para que una vez corregidas las cuentas se presenten razonablemente correctas.

6.9. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Por limitaciones prácticas de espacio es frecuente que los estados financieros por sí mismos no contengan toda la información mínima necesaria, es por ello que determinada información se presenta en notas explicativas de acuerdo a las reglas particulares de presentación que para cada caso emita la comisión o que, a juicio de la administración sea relevante revelar. Dicha información puede provenir o no del sistema contable y puede o no ser susceptible de cuantificación.

En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significación de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad y dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de ciertas reglas particulares, políticas y

procedimientos contables y de aquellos cambios en los mismos de un periodo a otro. Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se ha hecho referencia forman parte de los estados financieros.

Los estados financieros y sus notas forman un todo o unidad inseparable y por lo tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.

La información que complementa a los estados financieros, puede ir en el cuerpo o al pie de los mismos o en hoja por separado, en los dos últimos casos se debe referenciar cada nota con el renglón de los estados financieros a que corresponda.

Cabe señalar que las notas obviamente se refieren al Balance General por ser éste el estado financiero más genérico que se conoce, en consecuencia, cualquier situación que se trate en las notas deberá afectar el Balance General.

Las notas deben estar referenciadas por medio de un número con el capítulo o renglón al que se contraiga. Asimismo, queda dicho que cuando las notas se adjuntan en hojas por separado es necesario señalar al pie del balance que su contenido está sujeto a la información que se deriva de las notas de la 1 a la n adjuntas.

Las notas a los estados financieros tienen cuatro características:

- CLARIDAD.
- INTEGRIDAD.
- PRECISION.
- BREVEDAD.

CAPITULO IV
DISPOSICIONES FISCALES



IV. DISPOSICIONES FISCALES.

I. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Código Fiscal de la Federación es un conjunto de disposiciones legales básicas en materia impositiva que aplican a todos los impuestos de naturaleza federal.

I.1. CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, mismas que se definen de la siguiente manera:

IMPUESTOS: *Los ingresos tributarios conocidos también como impuestos son aquellos que tienen como característica su coercitividad y generalidad, se dividen en impuestos directos o al ingreso, e impuestos indirectos, denominados también al consumo, a las ventas o al gasto.*

Los impuestos directos son aquellos que gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto por lo que es muy raro que se presente el fenómeno de la traslación. Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, de manera que se da en los casos de compra-venta y se trasladan, mediante el mecanismo de los precios al consumidor final, éstos últimos también se les conoce como impuestos al gasto; y se dividen en multifásicos y monofásicos, los multifásicos son aquellos que gravan todas las etapas del proceso de compra-venta, y los monofásicos sólo son causados en una sola etapa del proceso. Los impuestos multifásicos se subdividen en impuestos sobre el valor total de las ventas y el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

Como impuesto directo se puede citar al Impuesto Sobre la Renta y como impuestos indirectos

se tiene al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Como nos indica el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. fracción I, los impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al Estado y demás Entidades de derecho público.

Las características de los impuestos son las siguientes:

- *Son una prestación en dinero o en especie y no tienen contraprestación directa.*
- *Se establecen unilateralmente por el Estado.*
- *Son de carácter coercitivo.*
- *El destino de la prestación es para satisfacer necesidades colectivas.*

Los elementos de los impuestos son los siguientes:

+ **SUJETO:** *El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 1o., que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Asimismo señala en el artículo 9o. a las personas físicas y personas morales consideradas como residentes en territorio nacional, las cuales son las siguientes:*

ART. 9o. *Se consideran residentes en territorio nacional:*

1. A las siguientes personas físicas:

a) *Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezca en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.*

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas y morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

+ OBJETO: Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, el cual veremos más adelante.

+ BASE: Es el monto sobre el cual se determina el impuesto.

+ TASA O CUOTA: Es el monto del impuesto, que comúnmente se expresa en porcentaje, el cual es pagado por una unidad base. Las cuotas de los impuestos pueden ser de los siguientes tipos: cuota fija, este tipo de cuota existe cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Cuota proporcional, cuando se señala un porcentaje fijo independientemente del valor de la base. Cuota progresiva, cuando ésta se incrementa y la base también. Cuota regresiva, es la que decrece cuando la base aumenta.

+ FUENTE DEL IMPUESTO: La constituye la cantidad de bienes o riqueza donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto.

+ TARIFA: Es la relación de unidades y de cuotas o tasas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL: En el artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación se señala que: *Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo ESTADO.*

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS: *Son las establecidas en la Ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

DERECHOS: *Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

1.2. APROVECHAMIENTOS.

El artículo 3o. del Código Fiscal menciona que: Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los accesorios de los aprovechamientos son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

1.3. CREDITOS FISCALES.

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

1.4. HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación señala sobre el Hecho Generador de la Obligación Tributaria, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Dentro de este mismo artículo se señala que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

1.5. EJERCICIO FISCAL.

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario: Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

1.6. ACTIVIDAD EMPRESARIAL.

1.6.1. CONCEPTO.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 16 nos dice que se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.*
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de*

las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

1.6.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"El impuesto Sobre la Renta es un impuesto al ingreso por lo que no es transferible, sino de tributación directa. En México, su antecedente más remoto es la Ley del 20 de junio de 1921, que estableció el gravamen conocido como impuesto del centenario, éste no fue de carácter permanente, sino transitorio, ya que sólo tuvo un mes de vigencia, pagadero por solo una vez".

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene ocho títulos, los cuales son los siguientes:

TITULO I	<i>Disposiciones Generales.</i>
TITULO II	<i>De las Personas Morales.</i>
• CAPITULO I	<i>De los Ingresos.</i>
• CAPITULO II	<i>De las Deduciones.</i>
• Sección I	<i>De las Deduciones en General.</i>
• Sección II	<i>Derogada.</i>
• Sección III	<i>De las Inversiones.</i>
• CAPITULO II-A	<i>De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas</i>

⁴ **ARRIAGA CONCHAS ENRIQUE. FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO.** Editorial Instituto Politécnico Nacional. México 1992. p111.

	<i>de los Almacenes Generales de Depósito y de las Sociedades de Inversión de Capitales.</i>
	<i>De las Pérdidas.</i>
• CAPITULO III	<i>De las Sociedades Mercantiles Controladoras.</i>
• CAPITULO IV	<i>De las Obligaciones de las Personas Morales.</i>
• CAPITULO V	<i>De las Facultades de las Autoridades Fiscales.</i>
• CAPITULO VI	<i>Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.</i>
TITULO II-A	<i>De las Personas Morales no Contribuyentes.</i>
TITULO III	<i>De las Personas Físicas.</i>
TITULO IV	<i>Disposiciones Generales.</i>
• CAPITULO I	<i>De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.</i>
• CAPITULO II	<i>De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.</i>
• CAPITULO III	<i>De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.</i>
• CAPITULO IV	<i>De los Ingresos por Enajenación de Bienes.</i>
• CAPITULO V	<i>De los Ingresos por Adquisición de Bienes.</i>
• CAPITULO VI	<i>De los Ingresos por Actividades Empresariales.</i>
• Sección I	<i>Del Régimen General de las Actividades Empresariales.</i>
• Sección II	<i>Del Régimen Simplificado de las Actividades empresariales.</i>

▪ **CAPITULO VII**

De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.

▪ **CAPITULO VIII**

De los Ingresos por Intereses.

▪ **CAPITULO IX**

De los Ingresos por Obtención de Premios.

▪ **CAPITULO X**

De los demás ingresos que obtengan las Personas Físicas.

▪ **CAPITULO XI**

De los Requisitos de las Deducciones.

▪ **CAPITULO XII**

De la Declaración Anual.

TITULO V

De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

TITULO VI

De los Estímulos Fiscales.

TITULO VII

Derogado.

TITULO VIII

No Vigente.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta regula las diversas actividades empresariales realizadas por personas tanto físicas como morales y los ingresos que estas obtienen. En el artículo primero de esta Ley se señala que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

El pago del impuesto se determinará de acuerdo con los diferentes mecanismos y tratamientos que la misma ley le de a las personas físicas y morales, como es el caso de éstas últimas que aplicarán al resultado fiscal que obtengan en el ejercicio la tasa del 34%; asimismo, las personas físicas aplicarán tarifas para determinar su impuesto correspondiente.

1.6.3. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Los impuestos a las ventas o transacciones, al gusto e indirectos se empezaron a utilizar en México a través de las cédulas reales y papel sellado, que tuvieron vigencia durante la época colonial y la etapa independiente. A partir de 1948, la Ley del Impuesto al Timbre e impuestos estatales al comercio y a la industria, fueron sustituidos por el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con el objeto de facilitar su administración, otorgar facilidades administrativas a los causantes en el pago del impuesto e incrementar la recaudación.

En el año de 1952 en el artículo noveno de la Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles, se incorporó un principio del sistema de impuesto tipo valor agregado, al establecer la causación del impuesto sobre la renta entre el precio de compra y el precio de venta. En el año de 1978 se aprobó por el Congreso de la Unión la entrada en vigencia del Impuesto al Valor Agregado para el año de 1980. El Valor Agregado es igual al valor de todos los bienes producidos en un país en un período dado, y se integra por los aumentos de precio que sufren en cada etapa de su ciclo productivo, hasta el consumidor final; de ahí que la aplicación de un impuesto sobre el valor agregado, no produzca

efectos acumulativos.

Las características generales del Impuesto al Valor Agregado son: un impuesto a las ventas, por lo que es indirecto, de carácter general que grava todas las etapas, no es acumulativo en virtud de que incluye únicamente el valor que se le incorpora en cada fase del proceso producción-consumo, tiende a la neutralidad al disminuir el efecto de las diversas etapas o fases del proceso antes señalado, desalienta y dificulta la evasión.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene nueve capítulos, los cuales son:

- *CAPITULO I Disposiciones Generales.*
- *CAPITULO II De la Enajenación.*
- *CAPITULO III De la Prestación de Servicios.*
- *CAPITULO IV Del Uso o Goco Temporal de Bienes.*
- *CAPITULO V De la Importación de Bienes y Servicios.*
- *CAPITULO VI De la Exportación de Bienes o Servicios.*
- *CAPITULO VII De las Obligaciones de los Contribuyentes.*
- *CAPITULO VIII De las Facultades de las Autoridades.*
- *CAPITULO IX De las Participaciones a las Entidades Federativas.*

Esta Ley del Impuesto al Valor Agregado señala en su artículo 1o. que las personas físicas y

morales obligadas al pago de este impuesto son aquellas que realicen los siguientes actos o actividades:

- I. Enajenen bienes.*
- II. Presten servicios independientes.*
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV. Importen bienes o servicios.*

El impuesto se calcula aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa general del 15%. Este impuesto en ningún caso se considera que forma parte de dichos valores.

Este impuesto se traslada en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban servicios. El traslado del impuesto consiste en el cobro o cargo que el contribuyente hace a dichas personas.

El contribuyente debe efectuar el pago de este impuesto en las oficinas autorizadas calculando la diferencia entre el impuesto que el cobró y el impuesto que pagó. El traslado de este impuesto no es violatorio de precios como lo señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

1.6.4. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

"Esta Ley se creó mediante disposición publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1989 con el nombre de Ley de Impuesto al Activo de las Empresas, a partir del 1o. de enero de 1990; se le denomina Ley del Impuesto al Activo..."¹

Esta Ley señala que los sujetos obligados al pago de este impuesto son las Personas Físicas que

¹ *ARRIAGA CONCHAS ENRIQUE. FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO. Editorial Instituto Politécnico Nacional. México 1992. p111.*

realicen actividades empresariales y las Personas Morales residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligados al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

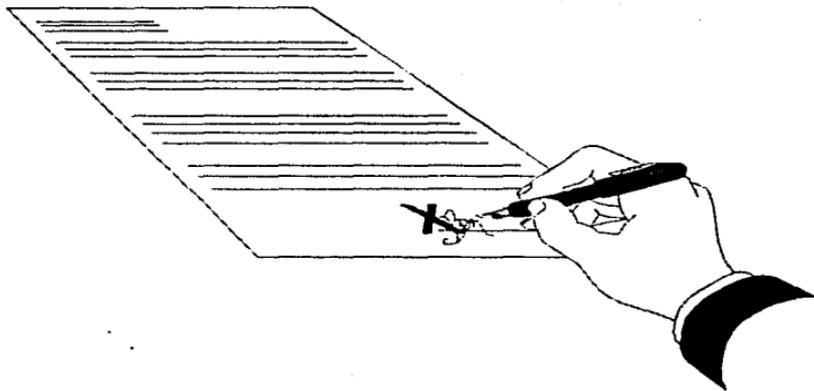
También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Los contribuyentes determinan su impuesto al activo por el ejercicio fiscal que corresponda aplicando al valor de su activo la tasa del 1.8%.

Esta Ley del Impuesto al Activo contiene las disposiciones para la determinación del impuesto al que hace referencia, así como los sujetos obligados a efectuar el pago y la forma en que se debe efectuar dicho pago.

CAPITULO V

EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES



V. EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

1. ALCANCES.

Los alcances del dictamen del Contador Público para efectos fiscales, tienen un valor probatorio mayor que en épocas anteriores ya que las autoridades fiscales están obligadas a tener como cierta, la opinión expresada por el Contador Público, mientras que en el ejercicio de sus facultades discrecionales no prueben lo contrario, aunque esto no limita a dichas autoridades solicitar en determinado momento información adicional a la que se haya presentado.

Los hechos que el contador público consigne en el dictamen deben considerarse como verdaderos siempre y cuando no se pruebe lo contrario. Por ello el Contador Público debe realizar su dictamen apeándose a todas las leyes que regulen la elaboración de dicho dictamen para evitar que sea rechazado y de igual manera sea sancionado por la mala elaboración del mismo.

2. ANTECEDENTES.

El dictamen para efectos fiscales se originó como consecuencia del Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959, por medio del cual fue creada la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El Dictamen Fiscal representa el soporte que el Contador Público da a las autoridades fiscales en sus funciones de recaudación.

El dictamen fiscal es un instrumento de apoyo para la fiscalización y cuando éste se da de manera espontánea, constituye el medio de manifestación de la buena fe de los contribuyentes, sin embargo, a partir de 1991 el dictamen fiscal se hizo obligatorio.

3. CONCEPTO.

El Dictamen Fiscal es el documento que emite un Contador Público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del cual informa a las autoridades fiscales sobre las contribuciones, obligaciones y situación actual del contribuyente al cual se le practicó una revisión de sus estados financieros.

4. OBJETIVO.

El objetivo principal del dictamen de estados financieros para efectos fiscales, consiste en dar a conocer a las autoridades fiscales o informar que el Contador Público registrado ha revisado los estados financieros del contribuyente, y que dicho contribuyente ha cumplido correctamente con los diferentes impuestos y obligaciones que le corresponden.

5. TIPOS DE DICTAMEN.

El Contador Público registrado ante la Secretaría de Hacienda puede emitir diferentes tipos de dictámenes que para efectos fiscales solicita dicha Secretaría, estos tipos de dictámenes pueden ser los siguientes:

I. Dictamen de estados financieros.

- a) Obligatorio.*
- b) Voluntario.*

II. Enajenación de Acciones efectuada por personas físicas y morales, mexicanas y extranjeras.

III. Valor agregado por saldos a favor.

IV. Especiales (como pueden ser de depósito fiscal, cuenta aduanera o destrucción de inventarios).

6. SUJETOS OBLIGADOS.

En el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación se señala que las personas Físicas con actividades empresariales y las personas Morales que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes, están obligadas a dictaminar sus estados financieros, en los términos del artículo 52 de dicho código, por Contador Público autorizado.

*I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$14'658,683.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$29'317,366.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.**

Este artículo también señala que se considera como una sola persona moral para efectos de determinar si se encuentra obligado o no a dictaminar sus estados financieros, al conjunto de aquellas que reúna alguna de las siguientes características:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más de un 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo impuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el cual se señala el concepto de sociedades controladoras, aún cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Excepto las

** Cifras publicadas el 22 de marzo de 1997 en el DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION en el anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1997. Dichas cifras son actualizadas anualmente.*

personas morales no contribuyentes siempre que en el ejercicio de que se trate no hubieran recibido donativo alguno. En este caso, el representante legal de la donataria deberá presentar, a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquél en el cual se debió haber presentado la declaración del ejercicio, aviso ante la Administración de Auditoría Fiscal que le corresponda, en el que manifieste "bajo protesta de decir la verdad", que su representada no recibió donativo alguno en el ejercicio inmediato anterior, por lo que no dictaminará sus estados financieros.

III. Las que se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en dicho artículo se menciona la opción de cumplir los transportistas (personas físicas) con sus obligaciones establecidas en esta Ley en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieran aportado a la persona moral de que se trate. Asimismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no

estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

De igual manera los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán, presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de éste Código. Asimismo los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el reglamento del Código Fiscal de la Federación, podrán sustituir al Contador Público designado y los que opten por dictaminarse podrán renunciar a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código.

7. REGISTRO DEL CONTADOR PÚBLICO.

7.1. REQUISITOS.

El artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que el Contador Público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes¹, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I. El que acredite su nacionalidad mexicana.

II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III. Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Deberá expresar bajo protesta de decir la verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten la privación de su libertad.

El Contador Público que obtenga su registro, deberá comunicar a la autoridad fiscal correspondiente cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia que demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en su defecto, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

El artículo 45-A indica que los Contadores Públicos registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del código, que

¹ Ver anexo 2 al final de esta unidad.

presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar aviso conjuntamente con el que prevé el artículo 46 de este reglamento en el que harán constar lo siguiente:

I. Denominación o razón social de la persona moral a la que presten sus servicios.

II. Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.

III. Número de registro usignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en que presten sus servicios.

IV. Nombres de los Contadores Públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

Las solicitudes de registro de Contadores Públicos y de Sociedades o Asociaciones de Contadores Públicos, así como las constancias de cumplimiento de la norma de educación continua a que estén obligados dichos contadores, se podrán presentar ante la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente o ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

7.2. RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO.

El Contador Público tiene la obligación de dictaminar conforme a lo establecido en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, si no da cumplimiento a las disposiciones referidas en dicho artículo, no formula el dictamen habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique los procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia exhortará o amonestará al contador público registrado, o en su caso suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento del Código Fiscal, si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. El artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal señala que las normas de auditoría se

consideran cumplidas en la forma siguiente:

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

II. Las relativas al trabajo profesional cuando:

a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y

c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuado para su razonable interpretación.

En caso de excepciones, el Contador Público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo un dictamen con salvedades o un dictamen negativo según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Contador Público habrá de emitir una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

7.3. RIESGOS AL DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES.

El ser humano por naturaleza está sujeto a cometer errores más aún cuando realiza actividades profesionales. El exámen de estados financieros en su mayoría se realiza con la aplicación de pruebas selectivas, que tienen como objetivo descubrir errores y corregirlos o proponer las mejores soluciones que más convengan. En la auditoría fiscal, la importancia relativa y el riesgo probable tienen una acepción más amplia y el auditor está obligado a revelar cualquier diferencia por mínima

que sea, determinada en el transcurso de su trabajo y que no haya sido corregida, la cual puede hacer incosteable su trabajo de auditoría.

7.4. CAUSAS DE AMONESTACION, SUSPENSION O CANCELACION.

El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación menciona las causas en las que la Secretaría amonestará al Contador Público, y en su caso, suspenderá o cancelará el registro del contador público.

Las causas que originan las sanciones mencionadas anteriormente son las siguientes:

I. Se amonestará al Contador Público cuando:

a) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este reglamento, en los que se establece el plazo para la presentación del dictamen de Estados Financieros, la prórroga para la presentación del dictamen, el contenido y forma de presentación del dictamen de estados financieros, los requisitos del contenido y forma de presentación del dictamen, el contenido y forma de presentación del dictamen fiscal simplificado, los requisitos del contenido y forma de presentación del dictamen fiscal simplificado y la integración del informe sobre la revisión de la situación fiscal. El artículo 126 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que tratándose de enajenación de acciones el adquirente puede efectuar una retención menor al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine la operación por Contador Público registrado, y se cumplan los siguientes requisitos:

1. El aviso para presentar dicho dictamen deberá presentarse ante la autoridad administradora que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, a más tardar el día 10 del mes de calendario inmediato posterior a la fecha de la enajenación.

2. El dictamen deberá presentarse dentro de los 30 días siguientes a aquel en el que se presentó o debió presentarse la declaración del impuesto e incluir como mínimo dentro del cuaderno del dictamen los documentos e informes siguientes:

- a) Dictamen.
- b) Resultado obtenido en la enajenación.
- c) Costo promedio por acción.
- d) Utilidad o pérdida por ejercicio.
- e) Cálculo del impuesto a cargo del contribuyente.

3) Texto del dictamen relativo a la enajenación de acciones elaborado por contador público registrado, que deberá contener:

- a) Afirmación de que determinó el 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 de este reglamento.
- b) Nombre del enajenante.
- c) Nombre del adquirente.
- d) Nombre de la sociedad emisora de las acciones.
- e) Fecha de la enajenación de las acciones.
- f) Mención en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de:
 - 1) La antigüedad en la tenencia de las acciones.
 - 2) Las utilidades por acción generadas con base en las declaraciones del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades emisoras.

3) Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por acción, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad.

4) Con base en los anexos señalados y los resultados obtenidos, el Contador Público emitirá el dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte en la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago que no se encuentra con impedimento profesional para emitirlo.

5) En caso de observar incumplimiento en las disposiciones fiscales, el Contador Público registrado deberá mencionar claramente en qué consiste y cuantificar su efecto sobre la operación.

4) Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

El Contador Público que realice el dictamen deberá firmarlo, señalar su nombre y el número de registro que lo autoriza para dictaminar.

El artículo 172 del mismo reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que en lo que respecta al aviso para presentar el dictamen sobre enajenación de acciones por residentes en el extranjero, deberá estar firmado por el representante del contribuyente, será presentado ante la autoridad fiscal federal competente que corresponda a su domicilio fiscal, dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la declaración respectiva.

El dictamen deberá entregarse a la citada autoridad, dentro de los 30 días siguientes a aquel

en que se presentó o debió haberse presentado la declaración del impuesto sobre la renta por la enajenación de se trata.

b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en tres tantos, no coincida entre un disco y otro.

c) No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este reglamento. En los que se señala que las autoridades fiscales cuando revisen el dictamen podrán requerir entre otra información la siguiente:

a) Cualquier información que conforme al Código y éste reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, cuando se considere necesario.

La información a que se refiere esta fracción, así como documentos y papeles de trabajo se solicitará al Contador Público por escrito con copia al contribuyente.

d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este reglamento, en el que se señala que el Contador Público que obtenga su registro, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó exámen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en su defecto, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida

por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación. En este caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

b) El Contador Público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

c) El Contador Público no cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, inciso b) de este reglamento, mismo que señala la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público. En este caso la suspensión será hasta por un año.

d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

f) 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. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g) 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 dicho proceso.

III. La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen a la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) 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.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del Contador Público independientemente del contribuyente a que se refieran.

La Secretaría como lo indica el artículo 58 del reglamento del Código Fiscal de la Federación cuando determina que el Contador Público se ha hecho acreedor a alguna de las infracciones ya mencionadas realiza el siguiente procedimiento:

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

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

7.5. IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR.

El artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal señala que el Contador Público no podrá dictaminar en los siguientes casos:

I. Sea ednyuge, pariente por consanguinidad o civil el línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que se dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener independencia e imparcialidad.

IV. Reciba participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

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

8. PLAZOS PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.

Según la Resolución Miscelánea publicada el 21 de marzo de 1997 en su regla 2.10.9. señala que los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación deberán presentar su dictamen fiscal y demás documentos a que se refiere el artículo 49 del Reglamento del citado Código, en los plazos siguientes:

I. Dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, tratándose de personas morales y de personas físicas que opten por dictaminar sus estados financieros, así como de las personas que componen el sistema financiero;

II. Dentro de los ocho meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, tratándose de personas morales y de personas físicas obligadas a dictaminar sus estados financieros, así como de personas autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y

III. Dentro de los nueve meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, tratándose de sociedades controladoras que hubieren obtenido autorización para determinar su resultado fiscal consolidado.

Para los efectos de esta regla, en los casos de desistimiento o sustitución del Contador Público, el aviso respectivo, se deberá presentar a más tardar el último día del mes inmediato anterior a aquel en que deba presentarse el dictamen fiscal.

Si existen causas de fuerza mayor o fortuitas que se encuentren debidamente comprobadas e impidan el cumplimiento dentro del plazo señalado, la autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos requeridos.

La solicitud de dicha prórroga deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar en un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Si dentro de diez días siguientes a la fecha en que fue presentada la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no da contestación se considera concedida la prórroga.

Si el dictamen y los documentos se presentan fuera de los plazos fijados, no surtirán efecto, solamente si la autoridad fiscal competente considera que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar al contribuyente tal hecho con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

9. TRAMITES A EFECTUAR.

Los trámites que se efectúan para cumplir con la obligación de dictaminar los estados financieros empieza desde el momento en que se presenta el aviso para dicho efecto, este aviso se deberá presentar ante las autoridades fiscales correspondientes a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquel en el cual se debió haber presentado la declaración del ejercicio por el que se van a dictaminar los estados financieros, observando las reglas que para dicho efecto señala el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:⁹

- I. El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente y por el contador público que vaya a dictaminar.*
- II. El dictamen deberá referirse invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.*

En los casos de liquidación, el dictamen se podrá presentar por el ejercicio de doce meses como por el ejercicio irregular que se origina por ese hecho, siempre que dicha presentación se efectúe ante la autoridad fiscal que sea competente a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquél en el

⁹ Ver anexo 3 al final de esta unidad.

cual se debió haber presentado la declaración del ejercicio de doce meses.

El aviso de presentación del dictamen no surtirá efecto en los siguientes casos:

- I. Cuando no haya sido presentado en los términos del artículo 46 del reglamento del Código Fiscal.*
- II. Cuando no esté registrado el contador público, o su registro se encuentre suspendido o cancelado.*
- III. Si con anterioridad a la presentación del aviso ha sido notificada orden de visita domiciliaria, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.*
- IV. Se esté practicando visita domiciliaria por ejercicios anteriores a aquel al que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aún cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.*

Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina.

V. Exista impedimento del Contador Público que lo suscriba.

Los avisos para presentar el dictamen fiscal y las cartas de presentación de dichos dictámenes, así como los documentos que se deban acompañar a las mismas, deberán presentarse ante las autoridades que se mencionan a continuación:

A) Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de las administraciones públicas estatales o municipales, deberán presentar dichos documentos ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

B) Ante la Administración Especial de Auditoría Fiscal, en el supuesto de las siguientes personas:

- 1. Los contribuyentes que consolidan para efectos fiscales.*
- 2. Los del sistema financiero que se señalan en la fracción III del artículo 7o.-B de la ley del impuesto sobre la renta.*

3. Las instituciones para el depósito de valores.

4. Las instituciones y sociedades mutualistas de seguros.

5. Las sociedades de inversión.

6. Las bolsas de valores.

7. Los grupos financieros.

8. Las inmobiliarias financieras.

9. Las organizaciones auxiliares del crédito.

10. Cualquier entidad o intermediaria financiera diversa a las antes señaladas.

C) Ante la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente, en los casos distintos a los señalados con anterioridad.

D) Ante la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, en los casos de enajenación de acciones en que intervengan residentes en el extranjero.

Los avisos a que se refieren los rubros A, B y C podrán enviarse por correo certificado con acuse de recibo, cuando el contribuyente por el cual se presentan tenga su domicilio fiscal en una población distinta de aquélla donde tenga su sede la Administración de Auditoría Fiscal ante la cual se deban presentar.

Los avisos y las cartas de presentación a que se refiere el rubro D también podrán ser enviados por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el representante legal del residente en el extranjero tenga su domicilio fiscal en una población fuera del Distrito Federal.

Los dictámenes, sus cartas de presentación y los demás documentos a que se refieren los rubros A, B Y C de esta regla que se deban acompañar, no podrán ser enviados en ningún caso mediante el servicio postal. En este supuesto, tales documentos se tendrán por no presentados.

10. REQUISITOS PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.

Los requisitos que deberá reunir la información que contenga el dictamen de estados financieros según lo indica el artículo 51 del reglamento del Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

- I. El texto del dictamen deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de Contadores Públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro ante las autoridades fiscales.*
- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por Contador Público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.*
- III. La información contenida en hoja electrónica, deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos en base a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría y sujetarse a lo siguiente:*
 - a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.*
 - b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener:*
 - 1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.*

- 2. Se declarará bajo protesta de decir la verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas: que en el ejercicio surtieron efecto las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.*
- 3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.*
- 4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.*
- 5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.*
- 6. En cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.*
- 7. En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.*
- 8. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por el ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.*

El análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.

Las contribuciones federales para estos efectos, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.

Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de

inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

9. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del informe.

Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.

10. Análisis de créditos obtenidos del extranjero y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.

11. Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro social y al Instituto Nacional para el Fondo de Vivienda de los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

12. Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forman parte de los inventarios del contribuyente, están debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:

A) La determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las bases y fechas de pago.

B) El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.

C) El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.

D) Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.

c) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y el análisis siguientes:

1. De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.

2. De ingresos contables y deducciones fiscales que se restan.

3. La pérdida en la enajenación de acciones que en su caso se tenga.

4. Determinación por el ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.

5. La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en los términos de este inciso.

d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación, en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizadas en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago

o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos según se trate.

e) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, se hará de acuerdo con lo siguiente:

- 1. Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.*
 - 2. Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas incluyendo la tasa del 0% y el de los actos o actividades por los que no se está obligado al pago de este impuesto.*
 - 3. Se anotará el impuesto al valor agregado causado a las diferentes tasas y se sumarán los importes obtenidos.*
 - 4. En relación con el impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se paga por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.*
 - 5. Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a períodos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado contra otros impuestos, y*
 - 6. La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.*
- f) Las sociedades controladoras que consolidan resultado fiscal, presentarán la siguiente información:*

I. Respecto a sociedades controladas:

A) Denominación social de cada una.

B) Utilidad o pérdida fiscal individual.

C) Porcentaje de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, durante el ejercicio.

D) Promedio por día de dicha participación.

E) Conceptos especiales de consolidación que se suman, especificando en los casos de fusión o escisión.

F) Conceptos especiales de consolidación que se restan, especificando en los casos de fusión o escisión.

G) Modificaciones a los conceptos especiales de consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas.

II) Utilidad o pérdidas de ejercicios anteriores.

I) En los casos de desincorporación de sociedades deberán señalarse los conceptos especiales de consolidación que se suman y/o se restan, así como las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad que se desincorpora.

2. Utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.

3. Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado.

A) Pagos provisionales consolidados.

B) Impuesto acreditable.

C) Pagado del extranjero.

D) Pagado con motivo de la desincorporación de entidades.

E) Retenido a controladoras y controladas.

4. Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra utilidad fiscal.

g) Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:

1. Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.

2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.

3. Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.

4. Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.

La información a que se refieren los subincisos 3 y 4 de este inciso, únicamente se presentará en el dictamen siguiente a la fecha de la escisión de sociedades.

h) Tratándose de sociedades que se fusionen se presentará la siguiente información:

1. Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

2. Relación al término de cada uno de los tres ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma, indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

IV. Deberá adherirse a los discos magnéticos flexibles una etiqueta con cierta información que se describirá más adelante.

Las características que debe contener un dictamen son las siguientes:

- 1.- Las afirmaciones del Contador Público registrado, relacionando los estados financieros con el cumplimiento de obligaciones fiscales, poseen una presunción de ciertas, salvo prueba en contrario.*
- 2.- La emisión del dictamen debe ser a cargo de Contador Público, colegiado, independiente, imparcial y autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- 3.- Al dictamen debe acompañarse un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, consignando los datos reglamentarios, bajo protesta de decir la verdad.*
- 4.- El Contador Público dictaminador es susceptible de ser sancionado, si no cumple con los preceptos legales y reglamentarios que rigen la emisión del dictamen.*

En el dictamen de estados financieros la información se considerará verdadera únicamente si se cumple con los siguientes requisitos establecidos en el artículo 52 del Código fiscal de la Federación:

- I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:*
 - a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría; y*
 - b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.*
- II. Que el dictamen formulado con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas*

de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III. Que el Contador Público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne, bajo protesta de decir la verdad, los datos que señale el reglamento de este Código.

11. CONTENIDO.

El Dictamen de Estados Financieros debe ser entregado en dos partes una escrita y otra por medio de discos flexibles en hoja electrónica de cálculo como lo indica el artículo 50 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

11.1. INFORME ESCRITO.

Esta primera parte del dictamen debe ser entregada por escrito y contiene lo siguiente:

I. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del Contador Público que dictamina. (Ver anexo 4)

II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el Contador Público. (Ver anexos 5 y 6)

Además se debe elaborar una relación de los archivos contenidos en el disco flexible, agrupados de conformidad con los instructivos para presentar el dictamen. (Ver anexo 7)

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debe integrarse de la siguiente manera:

I. Se declarará bajo protesta de decir la verdad que se emite el informe con apego a lo

dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código y del Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al período que se señala.

II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado alguna omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor deberá mencionarse en forma expresa.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por el ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.

IV. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta, y*
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.*
- c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.*

V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que hubieren presentado por las diferencias de los impuestos dictaminados en el ejercicio.

VI. Se hará mención expresa de que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de

aplicación, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

VII. Se declarará haber revisado los saldos de las subcuentas de gastos.

VIII. Se deberá mencionar cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero; en su caso, de no haber retención así se indicará.

IX. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria.

X. Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

El Contador Público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.

11.2. DISCOS FLEXIBLES.

La parte que se entrega por medio de discos flexibles debe contener lo siguiente:

1. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para ese objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

a) Estados Financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:

- 1. Estado de Posición financiera.*
- 2. Estado de Resultados.*
- 3. Estado de Variaciones de Capital Contable.*
- 4. 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, manifestadas bajo protesta de decir la verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por el impuesto sobre la renta.

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 impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.

f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

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.

II. La información referida en el artículo 51 fracciones II y III (estados financieros comparativos en miles de pesos, dictamen de consolidación e información complementaria).

III. Estado de ingresos y egresos, notas al estado de ingresos y egresos, relación de donativos recibidos en especie y total de los recibidos en efectivo, relación de gastos de administración, relación de los donantes y donativos que representen el 90% de sus ingresos por este concepto, 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, relación de donatarias a las que les hayan otorgado donativos, así como de aquellas de las que se hubieren recibido donativos.

El anexo 6 de la Resolución Miscelánea publicado el 02 de abril de 1997, señala que las personas que se encuentren obligadas o que opten por presentar dictamen fiscal utilizarán discos magnéticos flexibles de 3/2" únicamente, deberán tener doble lado, de doble o alta densidad con capacidad de 720 KB a 1.44 MB, compatible totalmente con sistema operativo MS DOS versión 4.0 o posterior, en formato de grabación autorizado en la hoja electrónica de cálculo lotus y excel, los discos deberán estar identificados con una etiqueta externa con los siguientes datos:

- *R.F.C. del contribuyente.*
- *Nombre del contribuyente.*
- *Número de registro del Contador Público.*
- *Ejercicio que se dictamina.*
- *Número de serie.*
- *Número secuencial.*
- *Nombre y versión de la hoja de cálculo utilizada.*
- *Formato autorizado de grabación.*
- *Nombre y firma del Contador Público registrado.*
- *Nombre y firma del contribuyente o de su representante legal.*

Los discos flexibles a que se refiere esta regla, se presentarán en tres tantos.

Las instituciones obligadas a presentar la información en discos magnéticos flexibles son las siguientes:

- *Instituciones de crédito.*

- *Casas de bolsa.*
- *Instituciones y sociedades mutualistas de seguros.*
- *Uniones de crédito.*
- *Instituciones de fianzas.*
- *Almacenes generales de depósito.*
- *Arrendadoras financieras.*
- *Empresas de factoraje financiero.*
- *Casas de cambio.*
- *Sociedades de inversión de capital de riesgo.*
- *Sociedades controladoras de grupos financieros.*
- *Sociedades de inversión común y de instrumentos de deuda para personas físicas y morales, obligadas a dictaminar sus estados financieros.*

CONCLUSIONES

El tema de los impuestos es de gran importancia hoy en día, en los que la crisis es difícil, en estos tiempos el gobierno debe hacer mayor conciencia sobre los problemas actuales que tiene la sociedad y las empresas, y así tomar medidas necesarias y además flexibles para que cada contribuyente tenga una mayor facilidad para cumplir con sus obligaciones fiscales.

A través del presente trabajo se descubrieron casos en los cuales no son respetadas las normas de ética profesional, e incluso los preceptos establecidos en las leyes fiscales, debido a que los contribuyentes buscan la manera de pagar cada vez menos impuestos, esto debido a que sus ventas son más bajas porque los productos tienden a una alza escalonada de precios y por lo tanto los consumidores finales ya no pueden adquirirlos porque el poder adquisitivo del salario de los trabajadores, que son los mayores consumidores, ha venido disminuyendo cada vez más, por lo cual dichos trabajadores prefieren adquirir alimentos para ellos y sus familias que adquirir bienes para vivir cómodamente, por esta razón sólo las grandes empresas logran sobrevivir a esta difícil situación ya que además de las ventas nacionales también se dedican a la exportación de sus productos.

Por medio del dictamen de estados financieros las autoridades fiscales reconocen los múltiples problemas u obstáculos así como beneficios por los cuales atraviesan durante todo un año de actividades las diversas entidades establecidas en nuestro país o que realizan actividades empresariales en territorio nacional, incluso los pagos provisionales y declaraciones anuales sirven de manera importante para conocer el avance o retroceso de la economía nacional.

Los contribuyentes en varias ocasiones sienten una gran presión por parte de las autoridades fiscales en especial cuando es tiempo de cumplir con el pago de impuestos, ya que además de tener

establecida una fecha para cumplir con los mismos, tienen deudas con proveedores y acreedores, por lo que debido a este problema llega el momento en que deciden terminar con las actividades comerciales del negocio, esto a su vez trae como consecuencia el aumento de desempleo en nuestro país y por lo tanto una reducción en las ventas de productos de los diferentes negocios.

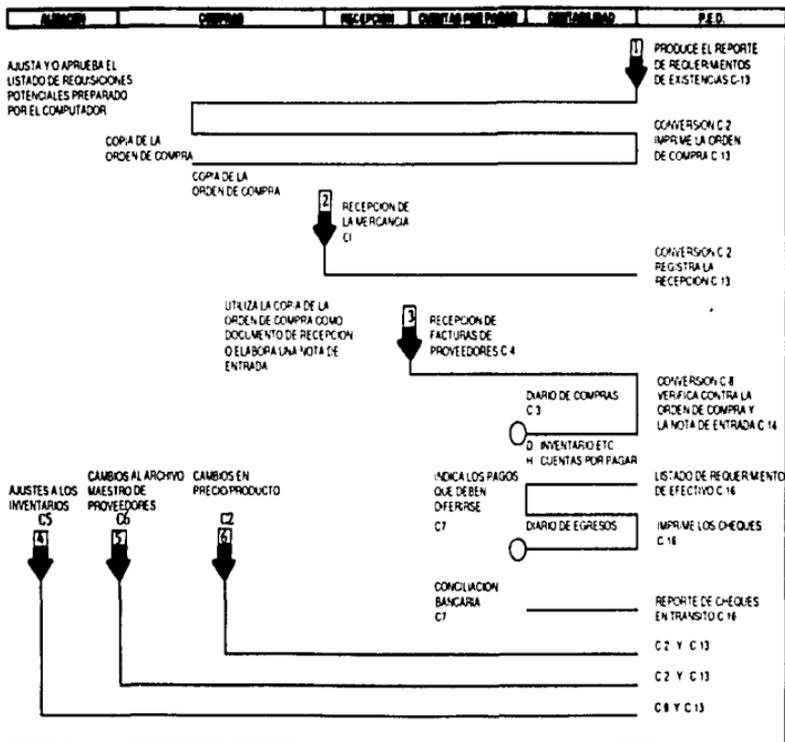
El Contador Público debe poner a disposición de las personas que soliciten sus servicios, todos sus conocimientos esperando ayudarlos y asesorarlos para que cumplan de la mejor manera y sin problemas con sus contribuciones y sobre todo guardando en secreto los datos, información o actividades así como manejo de recursos de la entidad, desde luego informando únicamente de esto a quien lo haya contratado y a las autoridades que así lo exijan o que lo establezcan las leyes correspondientes.

En la auditoría de estados financieros se debe tener un gran cuidado y diligencia sobre el trabajo que se va a realizar para que al informar a las autoridades fiscales sobre la situación fiscal del contribuyente, en base al dictamen de estados financieros mismo que contendrá la opinión profesional del Contador Público, no resulten problemas tanto para el contribuyente como para dicho Contador Público.

De esta manera se concluye que el contador público sigue teniendo un amplio campo de actuación lleno de obligaciones y responsabilidades ante los usuarios de sus servicios y sobre todo ante la sociedad, ya que si desarrolla adecuadamente sus actividades logrará un mayor prestigio hacia sí mismo y enaltecerá la profesión.

ANEXOS

DIAGRAMA DE FLUJO DE COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR



TEXTO DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

***A los señores accionistas de
GUMMY, S.A. DE C.V.***

He examinado el balance general de la compañía GUMMY, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de 1996, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año terminado en esa fecha, que se encuentran incorporados en el disco magnético flexible entregado a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, identificado con el número de serie XXXXXXXX. Dichos Estados Financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios aplicar en las circunstancias.

Los estados financieros antes mencionados, han sido preparados en base a requerimientos de carácter fiscal, por lo cual su presentación y clasificación es de acuerdo a formatos diseñados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal; debido a lo anterior, dichos estados han sido preparados para cumplir con éste propósito y por lo tanto no son útiles para ningún otro.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía GUMMY, S.A. DE C.V., al 31 de diciembre de 1996, el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con las bases de agrupación y revelación establecidas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

***C.P. José Antonio Santos Tapia
Registro No. XXXXX***

**GUMMY S.A. DE C.V.
INFORME Y OPINIÓN SOBRE LA REVISIÓN
DE LA SITUACIÓN FISCAL
POR EL EJERCICIO TERMINADO
EL 31 DE DICIEMBRE DE 1996**

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE NAUCALPAN

I. Declaro bajo protesta de decir la verdad, que emito este informe apeguándome a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y disposiciones aplicables de su reglamento, y en relación con la revisión que practiqué, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de la compañía GUMMY, S.A. DE C.V., por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1996, opinión que emité en mi dictamen de fecha 08 de julio de 1997. La información financiera a la que se refiere mi dictamen antes señalado, fue reclasificada y está presentada de acuerdo a los formatos contenidos en los archivos XXXXXX.WK1, del disco magnético flexible que se entrega en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal identificado con el número de serie XXXXXX.

II. Como parte de mi examen, revisé la información y documentación adicional preparada por el contribuyente que se presenta en el disco magnético flexible antes señalado, del cual anexo una relación por escrito de los archivos contenidos, de conformidad con los artículos 50 y 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias, dentro de los alcances que juzgué necesarios para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros

tomados en su conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

11.1. Revisé el cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a cargo del contribuyente y en su carácter de retenedor, las cuales están contenidas en el archivo XXXXXX.WK1 del disco magnético flexible, y no observé omisión alguna. La compañía no tuvo operaciones de comercio exterior efectuadas durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1996.

11.2. Verifiqué el cálculo y el entero de las contribuciones federales, cuotas obrero patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social, contenidas en el archivo XXXXXX.WK1. En el caso de retenciones del impuesto sobre sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social lo hice sobre la base de pruebas selectivas.

11.3. Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuvieron debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y prestados respectivamente.

11.4. Revisé en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta; b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta incluidos en el archivo XXXXXX.WK1 y c) la cuenta de utilidad fiscal neta incluida en el archivo XXXXXX.WK1 del disco magnético flexible.

11.5. Revisé las declaraciones complementarias presentadas por las diferencias de impuesto dictaminados en el ejercicio, habiendo comprobado su apego a las disposiciones fiscales.

11.6. Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, la determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

11.7. Revisé a base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en el archivo XXXXXX.WK1 del disco magnético flexible.

11.8. Durante el ejercicio, el contribuyente no fue responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero.

11.9. Durante el ejercicio el contribuyente no celebró operaciones con el exterior, por lo que no hubo fluctuaciones cambiarias.

En mi opinión, la información adicional de la compañía GUMMY, S.A. DE C.V., incluida en los archivos del disco magnético flexible, con número de serie XXXXXX, está presentada razonablemente de acuerdo con las bases de agrupación y revelación establecidas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dicha información adicional, que se refiere al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1996, se incluye exclusivamente para los efectos que requiere la citada Administración General de Auditoría Fiscal Federal y no constituye una parte de los estados financieros que sea necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los cambios en la situación financiera del contribuyente.

*C.P. José Antonio Santos Tapia
Registro en la AGAFF No. XXXXX*

GUMMY, S.A. DE C.V.
RELACION DE ARCHIVOS POR EL EJERCICIO TERMINADO
EL 31 DE DICIEMBRE DE 1996

AV. DE LOS MISTERIOS No. 36-A
COL. BUENAVISTA
MEXICO, D.F. C.P. 03000
R.F.C. GUM961701084

ARCHIVO	CONTENIDO	TAMBIEN EN SISTEMAS	LIBRO	FOLIO	FECHA
XXXXXX WK1	INSTRUCTIVO DE LLENADO DE IDENTIFICACION	XXXX	A1	C56	XX
XXXXXX WK1	INSTRUCTIVO DE LLENADO DE DATOS CUANTITATIVOS	XXXX	A1	C34	XX
XXXXXX WK1	ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A1	E180	XX
XXXXXX WK1	ESTADO DE RESULTADOS POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A1	E179	XX
XXXXXX WK1	ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A1	J56	XX
XXXXXX WK1	ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A1	E34	XX
XXXXXX WK1	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	XXXX	A1	B35	XX
XXXXXX WK1	ANALISIS COMPARATIVOS DE LAS CUENTAS	XXXX	A1	D110	XX
XXXXXX WK1	GASTOS DE FABRICACION		A115	D220	
XXXXXX WK1	GASTOS DE VENTA		A225	D348	
XXXXXX WK1	GASTOS DE ADMINISTRACION		A351	D480	
XXXXXX WK1	OTROS GASTOS Y OTROS PRODUCTOS	XXXX	A1	M160	XX
XXXXXX WK1	RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE Y POR PAGAR AL CIERRE DEL EJERCICIO Y EN SU CARACTER DE REVENIDOR		A165	C40	XX
XXXXXX WK1	IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO BASE	XXXX	A1	P20	XX
XXXXXX WK1	IMPUESTOS SOBRE LAS PLUSVALIAS	XXXX	A1	G30	XX
XXXXXX WK1	IMPUESTO RETENIDO SOBRE HONORARIOS	XXXX	A1	H32	
XXXXXX WK1	IMPUESTO RETENIDO SOBRE ARRENDAMIENTOS		A36	H65	
XXXXXX WK1	IMPUESTO RETENIDO SOBRE INTERESES		A79	I120	
XXXXXX WK1	IMPUESTO POR DIVIDENDOS PAGADOS	XXXX	A1	G56	XX
XXXXXX WK1	RELACION DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR	XXXX	A1	D65	XX
XXXXXX WK1	CONCILIACION DE LA BASE DE SALARIOS MANIFIESTADOS PARA LAS APORTACIONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y SEGURO DE AHORRO PARA EL RETIRO POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A69	D101	XX
XXXXXX WK1	CONCILIACION DE LA BASE DE SALARIOS MANIFIESTADOS PARA LAS APORTACIONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y SEGURO DE AHORRO PARA EL RETIRO POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	D105	D148	XX
XXXXXX WK1	CONCILIACION DE LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO POR SALARIOS POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1996	XXXX	A1	C35	XX
XXXXXX WK1	CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		A39	C56	
XXXXXX WK1	ENTRADAS FISCALES NO CONTABLES		A60	C82	
XXXXXX WK1	DEDUCCIONES CONTABLES CONSIDERADAS SALIDAS FISCALES		A86	C102	
XXXXXX WK1	SALIDAS FISCALES NO CONTABLES		A106	C135	
XXXXXX WK1	INGRESOS CONTABLES CONSIDERADOS NO ENTRADAS FISCALES		A129	C167	
XXXXXX WK1	DETERMINACION DEL MONTO MAXIMO A CONSIDERAR COMO SALIDA DE LOS REEMBOLSOS DE CAPITAL				

GUMMY, S.A. DE C.V.
RELACION DE ARCHIVOS POR EL EJERCICIO TERMINADO
EL 31 DE DICIEMBRE DE 1996

AV. DE LOS MISTERIOS No. 36-A
 COL. BUENAVISTA
 MEXICO, D.F., C.P. 03000
 R.F.C. GUM961201084

ARCHIVO	CONTENIDO	TAMANO EN BYTES	UBICACION DE COORDENADAS		INDICADORA
			INICIAL	FINAL	
	DE TERMINACION DEL RESULTADO FISCAL O BASE DEL IMPUESTO Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL		A171	C204	
	DE TERMINACION DE LA DISMINUCION AL RESULTADO FISCAL O A LA BASE DEL IMPUESTO POR SALARIOS MINIMOS GENERALES		A208	C244	
	DE TERMINACION DE LA REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL INICIAL		A248	C288	
XXXXXX WK1	DE TERMINACION DEL SALDO DE LA CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION	XXXX	A1	G62	XX
XXXXXX WK1	DE TERMINACION DE LA REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL	XXXX	A1	C45	XX
	DE TERMINACION DEL CAPITAL FINAL Y DEL CAPITAL DE APORTACION		A49	C93	
	RELACION DE BIENES		A87	C127	
	CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DICTAMINADOS Y LOS DE CLARADOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		A131	C164	
XXXXXX WK1	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA	XXXX	A1	Y132	XX
XXXXXX WK1	INTEGRACION DE CIFRAS REAPRESADAS	XXXX	A1	F127	XX

BIBLIOGRAFIA

- ALFREDO ADAM ADAM, GUILLERMO BECERRIL LOZADA. LA FISCALIZACION EN MEXICO. EDITORIAL UNAM. MEXICO 1986.
- SANTIAGO LAZZATI. CONCEPTOS GENERALES DE AUDITORIA. EDITORIAL MACCHI. ARGENTINA 1981.
- ABRAHAM PERDOMO MORENO. FUNDAMENTOS DE CONTROL INTERNO. EDITORIAL ECASA. TERCERA EDICION. MEXICO 1989. TERCERA REIMPRESION 1991.
- ENRIQUE PAZ ZAVALA. INTRODUCCION A LA CONTADURIA. EDITORIAL ECASA. TERCERA EDICION. MEXICO 1990.
- TORRES TOVAR JUAN CARLOS. CONTABILIDAD I. EDITORIAL DIANA. MEXICO 1977. PRIMERA EDICION 13a. REIMPRESION 1991.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. MEXICO 1995. XV EDICION. TOMO I.
- MENDIVIL ESCALANTE VICTOR MANUEL. ELEMENTOS DE AUDITORIA. EDITORIAL ECASA. MEXICO 1985.
- HOLMES, ARTHUR W. PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA. MEXICO 1988. COMPAÑIA EDITORIAL CONTINENTAL.
- MANCERA HERMANOS Y COLABORADORES. TERMINOLOGIA DEL CONTADUR. EDITORIAL BANCA Y COMERCIO. MEXICO 1991.
- FRANCO DIAZ EDUARDO M. DICCIONARIO DE CONTABILIDAD. EDITORIAL SIGLO NUEVO EDITORES S.A. MEXICO 1980.
- CASTRO ALTAMIRANO MANUEL FLORES. LA EVIDENCIA EN AUDITORIA. EDITORIAL ECA.

MEXICO 1976.

- **SANCHEZ ALARCON FRANCISCO JAVIER. PROGRAMAS DE AUDITORIA. EDITORIAL ECASA. MEXICO 1995. SEPTIMA EDICION.**
- **RUIZ DE VELAZCO LUIS. PRIETO ALEJANDRO. AUDITORIA PRACTICA. EDITORIAL BANCA Y COMERCIO. MEXICO 1995. DECIMO PRIMERA EDICION.**
- **TELLEZ TREJO BENJAMIN ROLF ANDO. EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. EDITORIAL ECASA. 6a. EDICION. MEXICO 1993.**
- **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1997.**
- **LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 1997.**
- **LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO 1997.**
- **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1997.**
- **REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1997.**
- **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1997.**
- **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION (30 DE DICIEMBRE DE 1996).**
- **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION (21, 22, DE MARZO Y 02 DE ABRIL DE 1997).**