

176
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

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 N:
CAROLINA ARACELI PEÑA GONZALEZ
ESTELA NERIA ALVAREZ
ULISES CABALLERO MENDEZ

ASESOR DEL SEMINARIO:
L.C. ALFONSO OCHOA PEREZ DUARTE



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1997



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.

PAGINACION VARIA

COMPLETA LA INFORMACION

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:

Especialmente a la Facultad de Contaduría y Administración que nos ha permitido lograr una etapa muy importante en nuestras vidas y de la cual siempre estaremos orgullosos.

A nuestro Maestro el C. P. Alfonso Ochoa Pérez Duarte, por su impulso y generosa ayuda en la elaboración de la presente investigación.

Araceli, Ulises y Estela

A DIOS:

Por habernos permitido cumplir con
nuestra meta y ser alguien útil a
la sociedad.

A MIS PADRES:

Por el apoyo incondicional que
recibi de ellos desde el inicio
de mis estudios y durante el
tiempo que curse esta licenciatura.

A todas las personas que contribuyeron
en el desarrollo de este trabajo.

Araceli

A DIOS:

Porque siempre te tenemos
con nosotros y porque nos
has dado fe, esperanza y
seguridad para seguir adelante.

A MIS PADRES:

Con todo mi amor y cariño, respeto
y eterno agradecimiento porque han
sido siempre el apoyo en todos los
momentos de mi vida. Logrando así
realizar uno de mis más bellos
sueños.

Ulises

A DIOS :

Por darme la vida y la fortaleza para ver realizada una de mis más grandes metas en presencia de mis padres y hermanos.

A MIS PADRES :

Que supieron guiarme por el camino del bien y por haberme impulsado día a día con su cariño, apoyo y comprensión durante mi preparación profesional.

A MIS HERMANOS :

Por su constante ayuda y apoyo alentandome a seguir adelante con mis estudios, a mi hermano Benito que amaba la vida.

A mis amigos Araceli y Ulises, por su amistad incondicional durante tantos años.

Estela

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION	
CAPITULO I: ANTECEDENTES DEL DICTAMEN EN MEXICO	1
CAPITULO II: MARCO TEORICO DEL DICTAMEN	8
A) Definición de Auditoría y Clasificación	8
B) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	14
C) Normas Técnicas y Procedimientos de Auditoría	20
D) Concepto, Importancia, Elementos y Clasificación del Dictamen	35
CAPITULO III: CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE	72
A) Dictamen Obligatorio	72
1. Las Sociedades Mercantiles y Otras Personas Morales	72
2. Personas Físicas	77
3. Instituciones Autorizadas a Recibir Donativos	78
4. Fusiones o Escisiones	80

5. Por Liquidación	81
6. Organismos y Empresas Gubernamentales	82
B) Dictamen Optativo para Personas Físicas Empresarias y Personas Morales	82
C) Sanciones por no Cumplir la Obligación de Dictaminarse	83
D) Excepción de Obligación para Dictaminarse	83
CAPITULO IV: CAPACIDAD DEL CONTADOR PUBLICO	
PARA EMITIR EL DICTAMEN FISCAL	85
A) Requisitos que deben reunir	54
B) Impedimentos para Dictaminar	90
C) Sanciones Aplicables al Contador Público que Dictamina	93
1) Amonestación	94
2) Suspensión	95
3) Cancelación de Registro	97
CAPITULO V: FUNCIONAMIENTO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL	100
A) Antecedentes de la AGAFF	100
B) Aviso para la Presentación del Dictamen y Plazo para Presentarlo	113
1. Aviso	113

2.	Causas por las que no se le da Efectos al Aviso para Emitir Dictamen Fiscal	116
3.	Renuncia o Sustitución del Contador Público	119
4.	Ampliación del Plazo	120
5.	Plazos para la Presentación de la Información Relacionada con el Dictamen	121
6.	Prorroga para la Presentación del Dictamen	123

CAPITULO VI: PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL

	EN DISCO MAGNETICO FLEXIBLE	125
A)	Fundamento Legal	125
B)	Documentos que se Presentan Junto con el Dictamen	126
C)	Requisitos que deben contener el Dictamen y la Información Complementaria	139
D)	Revisión del Dictamen por Parte de las Autoridades	144

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Este trabajo se realizó con el objeto de dar a conocer todo lo referente al dictamen fiscal, por lo que se abarcarán diversos puntos, los que a continuación mencionaremos.

En el primer capítulo se mencionan los antecedentes del dictamen y su evolución, así como los principales acontecimientos para que, de una simple revisión, con el paso del tiempo se convirtiera en una revisión más exhaustiva.

Dentro del capítulo dos, abarcaremos los aspectos técnicos del dictamen, y estos aspectos son todo aquello en lo cual nos basamos para realizar la auditoría como el cumplimiento y aplicación en la empresa de los principios de contabilidad generalmente aceptados y por parte del auditor el hacer su revisión en apego a normas y procedimientos de auditoría y de dictamen, así como sus clasificaciones lo anterior se incluye para que el lector se dé una idea de qué es y cómo se realiza una auditoría ya que del resultado saldrán los datos para emitir una opinión, dicha opinión es el Dictamen.

En el capítulo tres, hablaremos de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, donde se enmarcan las personas físicas y morales obligadas a presentar dictamen fiscal, así como aquellas personas que opten por presentarlo no estando obligadas a hacerlo, y quienes están exentos de dictaminar sus estados financieros; se habla también de las sanciones a las que se hace acreedor aquella persona que no presenta dictamen fiscal estando obligadas a presentarlo.

El capítulo cuatro nos habla de aquellos requisitos que debe reunir el contador público para poder dictaminar, dichos requisitos son: Que otorga la SECP por conducto de la AGAFF, Registro de acreditación de nacionalidad, Cédula profesional emitido por la SEP, Constancia de miembro activo del Colegio de Contadores Públicos; también de las sanciones a las que se hace acreedor el contador público que dictamina por diversas faltas, por último se mencionan los casos en los que no puede firmar el contador público un dictamen.

En el capítulo cinco, se menciona el fundamento legal del dictamen fiscal, donde nos habla del surgimiento de la DAFF su evolución hasta lo que ahora es la AGAFF, dentro de este capítulo también se hablará del aviso de presentación

del dictamen, plazos para presentarlo, causas por las que no se da afecto al aviso, casos en los que hay renuncia o sustitución del contador público, cuando surge prórroga para presentación del dictamen, y otras cosas más.

En el capítulo seis se hablará de la presentación del dictamen fiscal en disco magnético, se menciona su fundamento legal, que documentos deberán presentarse junto con el dictamen fiscal (carta de presentación, dictamen e informe) así como la información sobre los estados financieros contenida en una hoja de cálculo y se habla también de los requisitos que debe contener el dictamen y la información complementaria, por último se menciona la revisión del dictamen por parte de las autoridades.

El capítulo siete es un ejemplo de formato de dictamen.

CAPITULO I

I. ANTECEDENTES DEL DICTAMEN EN MEXICO

Antes de la conquista, entre los indígenas, ya se practicaba la contabilidad, como es el caso de los mayas y los aztecas, quienes alcanzaban su mayor expresión en cuanto a sistemas contables.

En el año de 1522 con la toma de Tenochtitlán por Hernán Cortes, se inicia el control de la economía novohispana, al ser nombrado el primer contador real, Rodrigo de Albornoz. A partir de entonces, la administración hispana se ocupó empeñosamente del perfeccionamiento gradual del sistema de contabilidad de la real hacienda.

Más tarde en el año de 1845 el Tribunal de Comercio de la Ciudad de México, estableció en la capital, la primera escuela de enseñanza comercial bajo el nombre de Escuela Mercantil, siendo su director Don Benito León Acosta.

El 28 de Enero de 1854, se fundó la Escuela de Comercio, siendo su director Don Eugenio Clairin; el gobierno de Don Benito Juárez se preocupó por la enseñanza

pública y el 15 de julio de 1868, fue inaugurada la escuela que hasta hace pocos años conocimos por el nombre de la Escuela Superior de Comercio y Administración.

El día 25 de mayo de 1907 se celebró el primer examen profesional de contador, sustentado por el Sr. Don Fernando Díez Barroso y el Instituto de Contadores Públicos ha tomado el acuerdo de considerar esa fecha como la de la iniciación del ejercicio profesional de la Contaduría Pública en México.

En el año de 1917 un grupo de contadores titulados decidió formar una agrupación profesional, que quedó constituido a mediados de dicho año con el nombre de asociación de Contadores Titulados; la cual el 6 de octubre de 1923 decidió formalizar sus trabajos la asociación constituyendo el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.

Las características principales del Instituto fueron la absoluta dedicación al estudio de problemas profesionales y de la moralidad que exigen a sus miembros en el ejercicio de la profesión.

La existencia de los dictámenes datan del año de 1773 en la ciudad de Edimburgo, ya que en aquella época existían contadores al servicio del público.

Es en Inglaterra donde se comienza a reconocer la labor del auditor y su trabajo consistía en la revisión de la totalidad de las operaciones efectuadas por la entidad y una vez concluida la revisión se entregaba un informe en el que se aseguraba que los datos presentados en los estados financieros mostraban con exactitud la situación financiera de la empresa. En 1844 se establece como requisito, que las empresas por acciones de responsabilidad limitada sean examinados y certificados por un contador independiente, pero en 1862 dicho requisito se extiende para todas las empresas.

Para el año de 1888 la revista The Accountant de Londres publicó uno de los primeros dictámenes que a la letra decía: "Tengo delante de mi el Balance... limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".

De 1888 y hasta 1900 se emplean diferentes formas de dictamen, pero una característica distintiva de la mayoría de ellas es que concidían en certificar a afirmar que las

cifras de los estados financieros eran correctas; dandole mayor importancia ala revisión de las cuentas del Balance.

Mientras que en Inglaterra el dictamen estaba teniendo mayor importancia, estipulándose en el año de 1900 como un requisito legal para las empresas; en los Estados Unidos de Norteamérica se observan los primeros brotes y a diferencia del dictamen empleado en Inglaterra se adicono el emitir una opinión respecto a la Situación, del Estado de Pérdidas y Ganancias.

Posteriormente en 1906 una conocida firma norteamericana de Contadores Públicos emitió una forma de dictamen en el cual se limitaba a informar con respecto a una auditoría que había practicado, pero dicho informe no incluía el juicio del contador público sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Esta situación podría inducir a que se dudara el hecho de que los auditores estuvieran realmente conformes con los datos contenidos en los estados financieros.

El Instituto Americano de Contadores Públicos (IACP) emitió en 1917, un folleto denominado Métodos aprobados para preparación de Balances Generales, que resulto ser el primer intento para unificar la forma de dictamen, debido

ha que la gran mayoría de las veces el empleo de diferentes formas de dictamen ocasionaba confusiones, pero desgraciadamente este intento fue casi nulo ya que muchos contadores lo siguieron realizando a su libre albedrío.

El suceso que provoca que se le dé y reconozca mayor importancia a la auditoría y por consiguiente al dictamen, se deriva del crack bancario norteamericano acontecido en 1929, ya que se llegó a responsabilizar del desplome financiero a los contadores que auditaban las empresas en la Bolsa de valores de Nueva York. Esta situación provocó la intervención del Instituto Americano de Contadores Públicos, de manera conjunta con la comisión de la Bolsa de Valores de Nueva York, acordándose que se debía expresar en el cuerpo del dictamen, que los Estados Financieros se elaboraron de acuerdo con los métodos contables comúnmente utilizados por la empresa.

Es hasta el año de 1934, en donde se encuentra un dictamen que guarda gran semejanza con el actual, el cual fue publicado en el folleto titulado "Auditoría de las Cuentas de las Sociedades" y entre los elementos distintivos de éste podemos mencionar:

1.- Se señaló la revisión de los métodos de contabilidad como acto determinante en la extensión de las pruebas de auditoría, y se dio importancia a la revisión de las cuentas de Resultados.

2.- Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación, sino "Dictamen" es decir un juicio que se forma y emite.

3.- La expresión de que la presentación razonable de los estados financieros está de acuerdo con principios de contabilidad aceptados y observados de manera uniforme en el período revisado.

Pero aún, a pesar de haber evolucionado la estructura del dictamen se seguían suscitando casos de compañías que habían sido dictaminados y posteriormente se descubrían cuantiosos fraudes, ésta situación provocó que la profesión, tuviera que responsabilizarse de aquéllo que se afirmara en el dictamen concluyéndose que el modelo de 1934 era defectuoso por lo que en 1941 el IACP presenta un nuevo modelo de dictamen en el cual se declaró que se efectuó una revisión al Control Interno y se verificó la correcta aplicación de los principios de contabilidad.

Debido a que la profesión contable siempre se ha preocupado porque los resultados de su trabajo sean efectivos, en 1951 la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IAC recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen cuyas características eran:

1.- Se expresaba el empleo de los procedimientos de auditoría que se consideraran necesarios en las circunstancias.

2.- Se hacía la aclaración de que la revisión incluyó pruebas a la documentación y registros de contabilidad.

En México la evolución del dictamen es casi semejante a la de los E.U.A. ya que sólo se han adoptado los modelos empleados por el país vecino con algunas mínimas modificaciones, siendo la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, el órgano rector que tiene a su cargo la tarea de regular, integrar y actualizar los procedimientos de auditoría y por ende el dictamen, para permanecer a la vanguardia.

CAPITULO II

II MARCO TEORICO DEL DICTAMEN

A) DEFINICION DE AUDITORIA Y CLASIFICACION

1. DEFINICION

"La auditoría es el examen crítico que realiza un contador público independiente a un licenciado en Contaduría, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

OSORIO SANCHEZ ISRAEL

"La auditoría es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio y otra organización con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas para informar sobre los mismos".

MONTGOMERY ROBERT H.

"Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, un fideicomiso, una asociación, una oficina pública, de un negocio especial cualquiera y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".

HERMANOS MANCERA

"Es el examen de los libros y eventos de un negocio, que permiten al auditor formular los estados financieros en tal forma que, a) El balance refleja la verdadera situación financiera del negocio; b) El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".

COULTIER DAVIS

Haciendo un análisis de las definiciones anteriores, se llegó a la conclusión de que:

La Auditoría es la rama de la Contaduría Pública por medio de la cual el Contador Público o el Licenciado en Contaduría examina los registros y libros contables de una

entidad, ayudado de técnicas y procedimientos con el objetivo de obtener la información necesaria que le permita fundamentar su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

2. CLASIFICACION

A) AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA

Según Arthur W. Holmes la auditoría se clasifica en interna y externa.

"La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son la mediación y evaluación de la efectividad de otros controles."

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS

"La auditoría externa es aquella que se realiza por el contador público independiente al realizar revisiones sobre las cifras contenidas en los estados financieros de las empresas, para opinar sobre la razonabilidad de dichas

cifras y de sus resultados, y así poder emitir un dictamen para efectos financieros, dictamen para efectos fiscales, etc. y mostrar sus conclusiones por medio de informes y dictámenes.

FCO. JAVIER SANCHEZ ALARCON

B) TIPOS DE AUDITORIA

Existen diversos tipos de auditoría que se desarrollan dentro de la auditoría interna o externa y algunos de ellos son:

AUDITORIA OPERACIONAL

"Es el examen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y la eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias."

GABRIEL SANCHEZ CURIEL

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

"Es la revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción, de los objetivos institucionales, con base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución."

JOSE ANTONIO FERNANDEZ ARENA

AUDITORIA INTEGRAL

"Es un examen independiente de material evidente para determinar la confiabilidad de los reportes elaborados por la administración acerca de los sistemas de información de la organización y de los procesos a través de los cuales, dichos sistemas son utilizados en la toma de decisiones sobre las cuales la administración esta sujeta a rendir cuentas."

FIRMA INTERNACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS
TOUCHE ROSS & CO.

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

"Es el examen de las operaciones cualquiera que sea su naturaleza de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se han cumplido con las disposiciones legales aplicables."

SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO

AUDITORIA FINANCIERA

"Es la revisión de los libros y registros contables de una entidad; así como el estudio y evaluación de control interno y procedimientos contables administrativos de la misma, basados en técnicas específicas (Normas y Procedimientos de Auditoría), con la finalidad de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras presentadas".

IMCP

B) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

En virtud de que la información financiera debe dar a conocer de manera concisa y objetiva, los asuntos relacionados con la situación financiera, resultado de sus operaciones y del desarrollo de la entidad, es necesario que tal información se prepare cumpliendo con los requisitos establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Los cuales son:

- a) Los relativos a la entidad y sus efectos financieros.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: la entidad, la realización y el periodo contable.

- b) Principios que cuantifican las operaciones de las entidades y su presentación.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su

presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

c) Principio relativo a la información de las entidades.

El principio que se refiere a la información es el de revelación suficiente.

d) Principios que abarcan requisitos generales del sistema.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativo y consistencia.

ENTIDAD

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminados a la consecución de los fines de la entidad.

REALIZACION

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos. B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican en el periodo en que ocurren; por lo tanto

cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.

VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registra según las cantidades de efectivo que se afecten a su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

NEGOCIO EN MARCHA

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que sus cifras de sus estados financieros representaron valores históricos. o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad este en liquidación.

DUALIDAD ECONOMICA

Esta dualidad se constituye de: 1) los recursos de las que dispone la entidad para la realización de sus fines y, 2) las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto. La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

RELACION SUFICIENTE

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios, tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de

su operación. se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

CONSISTENCIA

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Así mismo, cuando se aplican los principios de contabilidad, de manera simultánea se observan las reglas particulares de contabilidad que son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros y se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación.

REGLAS DE VALUACION

Se refiere a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.

REGLAS DE PRESENTACION

Se refiere al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

C) NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1.- NORMAS DE AUDITORIA

"Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas" (IMCP).

Dentro de los requisitos exigidos al Contador Público que emite informes fiscales, figura el de que su trabajo lo desarrolle conforme a normas de auditoría y para tal efecto en el CFF se indica que debe entenderse por esos conceptos.

Cabe señalar que al referirse a las normas de auditoría el CFF no menciona que se trata de las emitidas por el IMCP, sin embargo, al comparar unas con otras, encontramos una gran semejanza, según se observa en el siguiente análisis comparativo.

Normas de Auditoría:

Definición según el
Art. 52. fracc. II CFF

Son las que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

Definición según
el IMCP

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 dicho trabajo.

Las Normas de Auditoría se clasifican en:

- A) Normas personales.
- B) Normas de ejecución del trabajo.
- C) Normas de información.

A) Normas Personales

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.

1) ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores. Además se requiere que el profesional adquiera una adecuada experiencia.

2) CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

El auditor esta obligado a ejercitar con cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen, aunque los profesionales, no se encuentran en el margen de cometer errores, esto se

elimina o se reduce cuando el contador público pone mayor empeño en el desarrollo de sus actividades.

3) INDEPENDENCIA MENTAL

El auditor esta obligado a mantener una actitud de independencia mental, ya que su opinión deberá ser objetiva e imparcial.

B) Normas de Ejecución del Trabajo

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. 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, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Las normas de ejecución del trabajo nos van a indicar como obtener la evidencia necesaria para apoyar una opinión, así como la manera en que vamos a planear y

supervisar el trabajo de auditoría y el como realizar un estudio y evaluación del control interno.

1) PLANEACION Y SUPERVISION

Antes de que el contador público independiente se responsabilize de efectuar cualquier trabajo de auditoría debe conocer la entidad sujeta a investigación, con la finalidad de planear su trabajo, así como asignar responsabilidades a sus colaboradores, y determinar que actividades o funciones específicas debe delegarles y supervisar en cualquier proceso el avance del mismo.

2) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno, con la finalidad de determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, así como que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que le va a dar a los procedimientos de auditoría.

3) OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

Mediante los procedimientos de auditoría que aplique el contador público deberá respaldar su opinión en elementos objetivos y de certeza razonables, es decir que estos hechos deben ser comprobables.

C) Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante estos, pone en conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en el que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros. A través del dictamen tanto el público interesado como el cliente se darán cuenta del trabajo del auditor.

1) ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS FINANCIEROS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION

En todos los casos en que el nombre del 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 ella en 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 a las normas de auditoría.

2) BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que: a) fueron preparados de acuerdo a principios de contabilidad; b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes; c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación. Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

2. TECNICAS DE AUDITORIA

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarios para poder emitir su opinión profesional.

La aplicación de las técnicas de auditoría tiene como objetivo la obtención de evidencia suficiente y competente que respalde la afirmación o negación de la efectividad que tienen los controles que se utilizan para lograr el cumplimiento de las políticas de la empresa establecidas por la administración y para detectar fallas en el control interno de la misma.

Las técnicas de auditoría se clasifican en:

Técnicas aplicables a elementos internos

- a) Estudio general
- b) Análisis de saldos y de movimientos
- c) Investigación
- d) Cálculo

Técnicas aplicables a elementos externos

- e) Inspección

- f) Confirmación
- g) Declaración
- h) Certificación
- i) Observación

A) ESTUDIO GENERAL

El estudio general es la apreciación sobre características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes o significativas.

B) ANALISIS

El análisis es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases: análisis de saldos y de movimientos.

C) INVESTIGACION

La investigación es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa, con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.

D) CALCULO

El cálculo es el verificar matemáticamente alguna partida.

E) 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.

F) CONFIRMACION

Es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y

condiciones de la operación y por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Existen diferentes formas y son la positiva, negativa e indirecta ciega o en blanco.

G) DECLARACION

La declaración es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas de los funcionarios y empleados de la empresa.

H) CERTIFICACION

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

I) OBSERVACION

Es la presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son el 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 fundamentar su opinión.

"IMCP"

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundamentar su opinión en una sola prueba es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por tal razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamenta una opinión objetiva y profesional.

La mayoría de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por tal razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría, se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como 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.

El aplicar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren, no es indispensable y a veces no es conveniente. Muchos procedimientos de auditoría son

más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

Los procedimientos de auditoría pueden clasificarse en dos:

1. Aquellos procedimientos que son parte del proceso de planeación (evaluación del control interno, preparar el enfoque de auditoría y preparar el presupuesto del tiempo) y que se aplican al inicio de la auditoría y no tienen que realizarse nuevamente al final del año.
2. Pruebas de eficacia del control interno, cuya finalidad es la de probar los controles durante el transcurso del año mediante pruebas de cumplimiento.

También existen procedimientos de aplicación general y los aplicables a una entidad en particular.

- a) Los procedimientos de aplicación general son aquellos como el estudio del control interno y la planeación de la auditoría que son aplicables a todas las empresas, así como las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas. las pruebas de cumplimiento son aquellas que van a comprobar que una o más técnicas de control

interno están en operación durante el periodo auditado; y las pruebas sustantivas son aquellas que están diseñadas para llegar a importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

- b) Los procedimientos aplicables a una entidad en particular serán según el tipo de giro de la empresa, algunos de ellos son los procedimientos aplicables al efectivo, a las cuentas por cobrar, a los inventarios, etc.

D) CONCEPTO, IMPORTANCIA, ELEMENTOS BASICOS Y CLASIFICACION DEL DICTAMEN

1. CONCEPTO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define al dictamen como el documento formal que suscribe el contador público, conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y a resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

2. IMPORTANCIA

El informe de auditoría o dictamen, es el producto terminado que el contador público ofrece a sus clientes por tal motivo contrae responsabilidad con el público, clientes, con su profesión y consigo mismo, tal responsabilidad, nace de la importancia que las personas para quienes emite el dictamen le den a su trabajo.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del contador público y a través de este proporciona la información para que las personas tomen

decisiones, como son el de tomar como base para obtener o conceder créditos, como base de los estudios previos que debe efectuar un inversionista, para el registro de acciones, bonos, obligaciones, en la bolsa de valores, etc.

3. ELEMENTOS BASICOS

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

--- Destinatario.

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

--- Identificación de los estados financieros.

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, las 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 periodos de los estados financieros por él examinados.

--- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía 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.

--- Descripción general del alcance de la auditoría.

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

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.

--- Opinión 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, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

--- Redacción 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 del 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.

--- Fecha del dictamen.

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

--- Obligaciones en su uso.

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica en páginas posteriores.

4. CLASIFICACION

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos clasifican el dictamen en sus diferentes formas y contenidos que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como el describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad.

A) DICTAMEN (CUANDO NO EXISTEN SALVEDADES)

Es el tipo de dictamen que emite el contador público cuando no tiene limitaciones o salvedades, dicho dictamen contiene la información en relación a la extensión y el carácter del examen del auditor y la opinión del auditor.

B) DICTAMEN 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.

a) 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.

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado por lo que auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

b) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen. Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

c) Salvedades por contingencias

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Principios de Contabilidad en el Boletín C-12, define el concepto de contingencia como "Una condición, situación o conjunto de circunstancias, que involucren un cierto grado de incertidumbre que puede resultar a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo, o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida".

Una contingencia representa una incertidumbre en mayor o menor grado, y puede resultar como consecuencia de las transacciones que realiza en el curso normal de sus operaciones una entidad.

De acuerdo a dicho boletín. Las contingencias se clasifican en:

- Contingencias de carácter repetitivo; las cuales dada su ocurrencia, son susceptibles de medición razonable en su conjunto.

- Contingencias de carácter aislado; las cuales dado el momento de su ocurrencia, proporcionan elementos de juicio, estimación, y opinión que permiten medir en forma razonable su resultado probable.

Cualesquiera de las dos clasificaciones antes mencionadas pueden ser susceptibles de cuantificación o no.

Cuando existen contingencias, y éstas han sido cuantificadas por la administración de la entidad, el auditor deberá determinar si las estimaciones realizadas son razonables, en tal caso, sólo deberá mencionar dentro del cuerpo de su dictamen a través de un párrafo de énfasis

tal situación. En caso contrario se estará ante una desviación a principios contables, por lo que deberá emitir un dictamen con salvedad o una opinión negativa según su importancia.

Ahora bien, cuando existen contingencias y éstas no son cuantificables, el auditor deberá determinar si éstas han sido debidamente reveladas por la administración de la empresa a través de sus notas a los estados financieros, de conformidad con los principios de contabilidad, en tal caso y atendiendo a su importancia, sólo deberá mencionar tal situación a través de un párrafo de énfasis en su dictamen. En caso de no estar debidamente reveladas de conformidad con principios contables, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión negativa según su importancia.

Así también, el auditor deberá obtener la evidencia suficiente para soportar las declaraciones de la administración respecto a la adecuada y completa revelación de una contingencia en los estados financieros, por lo que en caso de no haber podido obtener dicha evidencia, deberá de considerar la necesidad de expresar según la importancia de la misma una salvedad en su dictamen o una abstención de opinión por limitaciones al alcance de su examen.

d) Salvedades por Inconsistencia

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observando los mismos principios, de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, es el de informar al lector que la compatibilidad de los estados financieros entre periodos, aún cuando éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

Para juzgar sobre la falta de comparabilidad, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior ya sea porque los examinó, o bien, por que llevó a cabo una investigación al respecto.

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de: a) que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; b) que la

justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente revelada. Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.

Cuando el auditor ha verificado que el cambio en los principios de contabilidad cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del elector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con mayor detalle.

C) DICTAMEN NEGATIVO

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los 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 revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

D) 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.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad, efectuados en su revisión.

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 los 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.

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

DICTAMEN 1 - SIN SALVEDADES

He examinado los estados de situación financiera de _____ al 31 de diciembre de 1995 y 1994, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas 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.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo a 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 _____ al 31 de diciembre de 1995 y 1994 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.

México, D. F., a ____ de _____ 1996.

DICTAMEN 2 - CON SALVEDADES

He examinado los estados de situación financiera de _____, al 31 de diciembre de 1995 y 1994, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años 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.

Según se explica en la Nota _____, _____

En mi opinión, excepto porque _____ como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de _____ al 31 de diciembre de 1995 y 1994 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.

México, D. F. a ____ de _____ 1996.

C.P.

Registro en A.G.A.F.F. número _____

DICTAMEN 3 - CON SALVEDAD POR DESVIACION EN LA APLICACION
DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19____ y 19____ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años 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 de 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 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 4 - CON SALVEDAD POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE
DEL EXAMEN PRACTICADO**

He examinado el estado de situación financiera de 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 les 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 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 de 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 Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 1982 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 5 - CON SALVEDAD POR CONTINGENCIA NO CUANTIFICABLE

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19___ y 19___, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años 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 a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por \$XXXXX, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$XXXXX. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de 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 esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**DICTAMEN 6 - CON SALVEDAD POR DESVIACION EN LA APLICACION
CONSISTENTE DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD**

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19____ y 19____, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años 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 a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19___ la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$XXXXX en el valor neto de los activos fijos, de \$XXXXX en el capital contable, y de \$XXXXX en el cargo de los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de 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 7 - DICTAMEN NEGATIVO

He examinado los estados de situación financiera de _____, al 31 de diciembre de 1995 y 1994, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años 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 la 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 _____ 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 _____ al 31 de diciembre de 1995 y 1994, ni 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.

México, D. F., a ____ de _____ 1996.

C.P.

Registro en A.G.A.F.F. número _____

DICTAMEN 8 - CON ABSTENCION DE OPINION

Fui contratado para exáminar el estado de situación financiera de 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 Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

DICTAMEN FISCAL

El dictamen para efectos fiscales es el documento útil que cumple con el objetivo de coadyuvar con las autoridades fiscales en la tarea de cerciorarse del cumplimiento correcto de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Es decir que es el documento formal que emite el C.P. autorizado por la SHCP en el que expresa su opinión en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se encuentra sujeta una entidad, basándose en la veracidad y razonabilidad de su información financiera.

La importancia del dictamen fiscal es que cuando el C.P. independiente emite este documento va a proporcionar mayor grado de confiabilidad a las personas que estén de alguna manera interesados en conocer la situación financiera de una empresa (accionistas, proveedores, acreedores) ya que para llegar a la emisión del dictamen, fue necesario revisar y verificar de acuerdo con las normas de auditoría, las operaciones económicas realizadas por la entidad, mismas que le permitirán asegurarse de la veracidad de la información financiera, para no defraudar

de ninguna manera la confianza que la sociedad ha depositado en él.

El dictamen para efectos fiscales es una extensión del dictamen financiero, al que se incorporan pruebas sobre la base de tributación, cálculo y pago de impuestos y sobre el cual se emite un informe dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a que están sujetas las personas físicas y morales.

El dictamen fiscal según los sujetos obligados se puede clasificar en:

TIPO DE DICTAMEN	INICIALES
Fiscal de estados financieros	DFEF
Régimen simplificados	DFSI
Donatarios	DFDO
Instituciones de crédito (bancos)	DFBA
Instituciones de sociedades mutualistas de seguros	DFSE
Instituciones de fianzas	DFFI
Casas de cambio	DFCC
Casas de bolsa	DFCB

Uniones de crédito	DFUN
Almacenes Generales de depósito	DFAL
Arrendadoras financieras	DFAR

El contenido de la información que integra el dictamen fiscal es por escrito y en diskette y es la siguiente:

A) DOCUMENTACION QUE SE ENTREGA IMPRESA

- 1 Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina
- 2 Dictamen sobre los estados financieros
- 3 Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente
- 4 Relación de archivos

B) INFORMACION QUE SE INCLUYE EN EL DISKETTE

- 1 Identificación del contribuyente y del contador público que dictamina
- 2 Datos cuantitativos del dictamen

- 3 Estado de posición financiera
- 4 Estado de Resultados
- 5 Estado de variaciones de capital contable
- 6 Estado de cambios en la situación financiera
- 7 Notas a los estados financieros
- 8 Gastos de fabricación
- 9 Gastos de ventas
- 10 Gastos de Administración
- 11 Gastos generales
- 12 Otros gastos y productos
- 13 Costo integral de financiamiento (En su defecto aquí se agrupan los gastos y productos financieros)
- 14 Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor y por pagar al cierre del

ejercicio, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.

- 15 Declaratoria (es la que se manifiesta bajo protesta de decir verdad).
- 16 Pagos provisionales de impuesto sobre la renta
- 17 Pagos provisionales de impuesto sobre la renta
- 18 Liquidaciones al IMSS por bimestre
- 18 Cálculo de impuesto al activo
- 19 Cálculo de impuesto al activo
- 20 Conciliación del ISR retenido por pago de honorarios a profesionistas contra lo registrado en la contabilidad.
- 21 Conciliación del ISR retenido por arrendamientos pagados a personas físicas contra los registrados en la contabilidad.

- 22 Conciliación del ISR retenido por el pago de intereses a personas físicas del país, así como a personas del extranjero (físicas y morales).
- 23 Análisis del ISR retenido por pago de dividendos a personas del país y del extranjero.
- 24 Operaciones de comercio exterior
- Importaciones
 - Exportaciones
- 25 Base determinada de pagos al extranjero
- 26 Contribuciones por pagar al cierre del ejercicio
- 27 Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal.
- 28 Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal contra la base de salarios manifestados para el IMSS.
- 29 Conciliación de la base para el impuesto del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal contra la base de salarios manifestados para el INFONAVIT.

- 30 Conciliación de la base para el impuesto del 12% sobre remuneraciones al trabajo personal contra la base del ISR retenido por el pago de salarios.
- 31 Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta
- Ingresos fiscales contables
 - Deducciones contables no fiscales
 - Deducciones fiscales no contables
 - Ingresos contables no fiscales
 - Amortización de pérdidas fiscales

CAPITULO III

I. CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE

A) OBLIGATORIO

1. LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y OTRAS PERSONAS MORALES

Las Sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades cooperativas y otro tipo de personas morales, que se encuentren en alguno de los supuestos que se mencionan a continuación, necesariamente deben dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

- a) Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos superiores a \$7,554,000.00 pesos.
- b) Cuando el monto de los activos determinado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a \$15,107,000.00 pesos, o bien.
- c) Que en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, se hayan tenido más de trescientos trabajadores.

Las cifras mencionadas se deberán actualizar anualmente con base en factores derivados del INPC.

- EMPRESAS O PERSONAS DE GRUPO

Por otra parte, de trascendental importancia es el hecho de que para efectos de la obligatoriedad del hecho del dictamen fiscal, se considera como una sola persona el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características que se mencionan a continuación:

- a) Cuando una misma persona física o moral posea más del 50% de las acciones o partes federales con derecho a voto de una o más personas morales.

- b) Cuando una persona física o moral ejerza control efectivo de una o más personas morales, en los términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando entre ellas no determinen en su resultado fiscal consolidado.

Sobre el concepto control efectivo el artículo 57-C, establece que se entiende que existe cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos.

- a) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora a las controladas.

- b) Cuando la controladora o las controladoras tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

- c) Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Sin duda que los impuestos entre estados han motivado un crecimiento importante en las personas que tienen que dictaminarse, sobre todo porque puede suceder que una

persona física es propietaria de dos o más empresas que entre si pueden o no tener relaciones comerciales, pero por el hecho de estar controladas o poseídas por una misma persona se tienen que sumar los elementos determinantes de la obligación de dictaminarse, y, si en su conjunto rebasan los niveles establecidos, todas ellas se dictaminan.

Por otra parte, puede suceder que el 50% o más del control accionario de dos o más empresas, se ejerza a través de dos personas que son familiares entre si, y cada una tiene un 30% de las acciones con derecho a voto, en este caso, interpretando el alcance que tiene el artículo 57-C de LISR, no se tiene la obligación de dictaminarse pues no se da el hecho de que alguna de ellas por si misma tenga más del 50% de las acciones, además de que no se cumple el requisito de que exista una empresa controladora.

- GRUPOS DE LOS CUALES FIGURAN PERSONAS FISICAS O MORALES QUE TRIBUTAN EN REGIMEN SIMPLIFICADO

Las personas físicas o morales que tributen en el régimen simplificado están exceptuadas de dictaminarse fiscalmente; sin embargo, puede ser que dentro de un grupo de empresas algunas sean del régimen simplificado y otras

no, en este caso, las Únicas que se dictaminarán son las que no estén en el régimen simplificado.

Igualmente, cuando una persona física realiza dos o más actividades empresariales y una de tales actividades está afectada al régimen simplificado, únicamente se hará dictaminar por las operaciones distintas del régimen simplificado.

- PERSONAS MORALES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO OBLIGADOS A DICTAMINARSE.

En el caso de las personas morales que se dediquen a la rama editorial, no obstante que pueden tributar optativamente en el régimen simplificado, no se les exime del dictamen fiscal, y por lo tanto, si caen en alguno de los supuestos que lo hacen obligatorio, tendrán que dictaminarse.

Otros contribuyentes del régimen simplificado que están obligados a dictaminarse, claro está siempre y cuando se encuentren en alguno de los supuestos que obligan a dictaminarse, son las Sociedades Cooperativas Pesqueras y las Sociedades Cooperativas de Producción.

Ahora bien, si algún contribuyente del régimen simplificado desea dictaminar fiscalmente sus estados financieros, puede hacerlo, pero jurídicamente se situará dentro de la modalidad de los voluntarios; y, en cuanto al contenido del informe debe ser igual al que presenta cualquier tipo de empresa, y la única variante será en la conciliación fiscal, ya que una persona del régimen simplificado tiene como base del ISR la diferencia de entradas y salidas.

2. PERSONAS FISICAS

Las personas físicas que se encuentren en alguno de los supuestos señalados a continuación:

- a) Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos superiores a \$7,554,000.00 pesos.
- b) Cuando el monto de los activos determinados en los términos de la ley del impuesto del activo sea superior a \$15,107,000.00 pesos o bien,
- c) Que en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, se hayan tenido más de trescientos trabajadores.

En cuanto a las personas físicas el Art. 32-A del CFE, indica que éstas sólo están obligadas a dictaminarse por los ingresos relativos a sus actividades empresariales, siempre y cuando se encuentren en alguno de los supuestos que obligan al dictamen fiscal. En relación a lo anterior, conviene precisar que si una persona física es accionista en más de 51% de las acciones de un grupo de empresas, ya sea en forma directa o a través de otra empresa, no tendrá la obligación de dictaminarse en su carácter de accionista, pero el grupo de empresas, si debe en lo supuestos de obligatoriedad, si estarán obligados a dictaminarse.

3. INSTITUCIONES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS

Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del ISR. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la SHCP (Art. 32-A Fracc. II CFF).

Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos (Art. 24 LISR):

- a) A la Federación, entidades federativas o municipios (Art. 14-B LISR).
- b) A las Fundaciones, patronatos y entidades que apoyan a instituciones autorizadas para recibir donativos (Art. 70-A LISR).
- c) A las escuelas e instituciones asistenciales, benéficas, culturales, científicas y tecnológicas (Art. 70-B LISR)
- d) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas (Art. 70-C LISR).

Los comprobantes respectivos deberán reunir los siguientes requisitos (Art. 40 RCFE):

- a) Nombre, Denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes del donatario.
- b) Lugar y fecha de expedición.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

- c) Nombre, denominación o razón social y domicilio del donante.
- d) Cantidad y descripción de los bienes donados o, en su caso el monto del donativo.
- e) El señalamiento expreso que ampara un donativo.

4. FUSIONES O ESCISIONES

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 y no a la que desaparezca por motivo de fusión (Art. 32-A Fracc. III CFF).

Esto se debe a los tipos de fusión que pueden ser "absorción" o por "integración", siendo decisión de la alta administración, previo estudio, elegir lo que mejor convenga a los interesados de las entidades.

El dictamen se hace obligatorio, fundamentalmente, para determinar los posibles efectos fiscales, y por eso se práctica auditoría en el ejercicio en que ocurre y el

siguiente; para el tercer año los efectos que pudieran presentarse resultan ser poco importantes, dejando de ser obligatorio de acuerdo con las disposiciones fiscales.

5. POR LIQUIDACION

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.

Si la entidad antes de la liquidación no estuviera obligada de conformidad con lo dispuesto en el Art. 52 del CFF, no lo estará tampoco en el caso de liquidación. Recordando que la dictaminación podría ser optativa para mayor seguridad de todos los interesados en particular de esta entidad.

También se aclara que las empresas que estén en suspensión, no estarán obligadas a dictaminarse a partir del segundo año, salvo que continúen obligados al pago del impuesto al activo.

En los casos de liquidación, el dictamen se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha presentación, se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal.

6. ORGANISMOS Y EMPRESAS GUBERNAMENTALES

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

B) DICTAMEN OPTATIVO PARA PERSONAS FÍSICAS EMPRESARIAS Y PERSONAS MORALES

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 Art. 52 del CFF.

C) SANCIONES POR NO CUMPLIR LA OBLIGACION DE DICTAMINARSE

Cuando un contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros, y no cumpla con la misma, se hará acreedor a una sanción por no entregar estados financieros dictaminados o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales. El Art. 83 Fracc. X CFF establece el fundamento para esa sanción. El importe fluctuará de \$1,000.00 a \$20,000.00, las cuales se incrementarán semestralmente con base en los factores derivados del INCP, además cuando una empresa donataria no cumpla con la dictaminación se le cancelará la autorización para recibir donativos de deducibles o de \$150.00 a \$42,500.00 pesos.

D) EXCEPCION DE OBLIGACION PARA DICTAMINARSE

No es obligatorio el dictamen 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: las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte de carga o de pasajeros, en camiones o en autobuses.

Así mismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere el artículo 32-A Fracción I: ingresos por más de \$7,554,000.00, activos por más de \$15,107,000.00, o mínimo trescientos trabajadores, no estarán obligados a 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 esta ley.

CAPITULO IV

I. CAPACIDAD DEL CONTADOR PUBLICO PARA EMITIR EL DICTAMEN FISCAL

A) REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR

El Contador Público podrá emitir Dictamen de Estados Financieros y los otros informes, siempre y cuando obtenga el registro correspondiente que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal según se menciona en el Art. 45 del RCFE, el cual se enuncia como sigue:

Presentar la solicitud correspondiente en el formato numero 38 ante la Administración Local de Auditoría Fiscal, el anterior formato deberá acompañarse de:

- 1) Registro que acredite su nacionalidad mexicana (Registro de extranjeros a partir de 1996).
- 2) Cédula profesional emitida por la SEP.
- 3) 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.

Así mismo, dentro del formato 38, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal, o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el Contador Público se encuentra obligado a comunicar a la AGAFF, 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 ha cumplido con la norma fiscal de actualización o presentar constancia de actualización continua expedida por su colegio.

Es importante señalar que la SHCP podrá ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos.

El requisito de cumplir con un programa de actualización profesional fué incorporado en las disposiciones publicadas en el D.O.F. del 31 de marzo de 1992, dicho requisito ayudará a mantener e incrementar la

calidad técnica en los servicios profesionales de auditoría.

En cuanto a informar sobre el cumplimiento con un programa de actualización profesional, se interpreta que la referida obligación es a partir del año que concluye en diciembre de 1992. Dicho criterio quedó confirmado al solicitar la AGAFF que los contadores públicos con registro para dictaminar, debían avisar a más tardar el 31 de marzo de 1993, que durante 1992 cumplieron con dicho requisito, plazo que se amplió hasta el 30 de abril de 1992.

El aviso sobre el cumplimiento de actualización profesional se hizo a través de un escrito cuyo texto fué acordado entre el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. y la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

La AGAFF emitió lineamientos normativos internos para la presentación del aviso de actualización, los cuales se describen a continuación:

CONSTANCIA DE NORMA DE EDUCACION CONTINUA.

1) REQUISITOS:

Los contadores públicos registrados deberán presentar a más tardar el 30 de abril del año de que se trate, un escrito en el cual comuniquen que dieron cumplimiento a la Norma de Educación Continua por dicho año, anexando a tal escrito copia fotostática de la constancia emitida por un colegio en la que se señale que el interesado cumplió con el programa de educación continua y actualización correspondiente al año señalado, firmado por el presidente de la Comisión de Educación Continua o el encargado de esta área en cada agrupación.

2) AUTORIDADES RECEPTORAS:

--- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

--- Administraciones Locales de Auditoría Fiscal.

La autoridad facultada para la actualización de vigencia es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

El documento que acreditará que el Contador Público dió cumplimiento a ésta disposición es la constancia de

vigencia actualizada, dirigida a cada contador público registrado que acredite lo dispuesto en el último párrafo del Art. 45 del RCFF, señalando que queda autorizado a dictaminar por dicho año.

El funcionario facultado para firmar el reconocimiento del cumplimiento de la norma de educación continua es el Administrador Central de Operación de la Fiscalización.

La entrega de la constancia de vigencia actualizada será en forma personal al interesado y deberá efectuarse en un plazo no mayor a 20 días hábiles contados a partir de que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal reciba la constancia mencionada.

Respecto a los contadores públicos que sustentaron y aprobaron examen ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, recibirán oficio de ratificación de su registro.

Con respecto a la actualización profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. establece en sus estatutos, que los socios pertenecientes a esas instituciones de carácter profesional, deben cumplir con un programa de actualización profesional y para tal efecto en

forma bianual presentarán un reporte donde indiquen la manera bajo la cual cumplieron con dicho programa.

La puntualización puede ser como sigue:

- Por asistir a Conferencias se les dará un punto por hora.

- Por dar clases no importando el número de horas o el número de días, se obtendrán 20 puntos.

- Por llevar un diplomado se otorgarán 20 puntos.

La actualización profesional se puede cumplir cuando a través de las modalidades antes mencionadas se reúnen 60 puntos en dos años.

B) IMPEDIENTOS PARA DICTAMINAR

Quando un contador público está debidamente registrado y autorizado para poder dictaminar estados financieros, deberá verificar de antemano que exista independencia e imparcialidad con el contribuyente a quien pretende dictaminar, por lo que se encuentra impedido para dictaminar según el Art. 53 del RCFE cuando:

- 1) Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil (adopción) en línea recta (mismo descendiente) sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto (hasta bisnietos) y por afinidad (matrimonio) dentro del segundo (hasta cuñados y sus hijos) del propietario o socio principal de la empresa, o algún director, administrador o empleado que intervenga en forma importante en la administración.

- 2) Cualquiera que sea la forma que se le designe y se le retribuyan sus servicios, sea o haya sido durante el ejercicio que se dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente que dictamina o bien de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él. Si no se encuentra en ninguno de los puestos anteriores y su función fué de comisario de la sociedad, ésto no constituye impedimento para poder dictaminar.

- 3) Tenga o haya tenido alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente durante

el ejercicio fiscal que dictamina, que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

- 4) Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en los resultados de su auditoría o emitido su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- 5) Sea agente o corredor de bolsa de valores en el ejercicio.
- 6) Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- 7) Se encuentre vinculado de cualquier otra forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Por lo anterior observamos que el objetivo básico de estas restricciones, constituyen, el impedir que, el

Contador Público que dictamine y detecte alguna anomalía al efectuar su examen, se abstenga de dar a conocer a la AGAFF.

C) SANCIONES APLICABLES AL C.P. QUE DICTAMINA

De acuerdo al Art. 52 párrafo III del CFF cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en dicho artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro conforme al reglamento del Código Fiscal de la Federación. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional, y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales al que pertenezca el contador público en cuestión.

De acuerdo a lo anterior:

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones establecidas por la SHCP con lo relativo a

los requisitos del dictamen, se le sancionará como sigue
(Art. 57 RCFE):

1) Se amonestará al contador público cuando:

a) Se presente incompleta la información requerida a la autoridad fiscal correspondiente, así como la establecida en sus leyes y reglamentos relativos.

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

c) No cumpla con la obligación de proporcionar datos y documentos que le sean solicitados con posterioridad para la autoridad fiscal.

d) No cumpla con lo dispuesto de comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio contenido en su solicitud de registro y demostrar su actualización respecto a las disposiciones fiscales, o educación continua, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

2). La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto dispuesto como se describe a continuación:

--- No formule el dictamen con base a lo dispuesto con el CFF y su reglamento, el reglamento de la LISR y las normas de auditoría que le son aplicables.

--- No formule el dictamen teniendo la obligación de

hacerlo.

- Presente el disco magnético flexible con información que no cumpla con los artículos 52 y 53 del CFF; 49, 50, 51, 51-a, 51-b, y 54 del RCFE y los artículos 126, 127 del RISR en cuyo caso la suspensión será hasta por dos años.
- b) El contador público acumule tres amonestaciones, en este caso dicha suspensión será hasta por un año.
- c) El contador público no cumpla con la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, en este caso la suspensión será por año.
- d) No formule el dictamen debiendo hacerlo y su suspensión será por dos años.
- e) Presente disco magnético sin información en cuyo 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 SHCP, en

cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas por lo que la suspensión será por un año.

- g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.
- 3) La cancelación de su registro procederá según el artículo 57 del RCFE cuando:
- a) Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales. Se considera reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
 - b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare

culpable.

Lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo aquí dispuesto también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen con disminución de deducciones o conceptos acreditables, así como a los que emitan dictamen por enajenación de acciones.

El procedimiento que sigue la SHCP para la suspensión o cancelación de registros es el siguiente (Art. 58 RCFF):

- 1) Una vez determinada la irregularidad, la hará del conocimiento del contador público mediante un escrito, concediéndole un plazo de 15 días para acumular y presentar las pruebas documentales que demuestren su inocencia, debiendo ir acompañados por el escrito recibido.
- 2) Posteriormente la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público.

Además de las figuras de la amonestación y la suspensión que se emplean para sancionar al contador público, la autoridad ha empleado la figura del "exhorto", la cual no se contempla en el CFF ni en su reglamento y consiste en llamar la atención al contador público cuando a juicio de la autoridad revisora del dictamen exista alguna situación que dejó de cumplir en el informe que presentó el contribuyente.

Una de las causas más usuales por las que está emitiendo el exhorto, es por el hecho de que en alguno de los estados financieros básicos o en sus notas, hace falta la firma del contribuyente, también es importante señalar que esta situación es algo injusto pues la responsabilidad de los estados financieros es únicamente del contribuyente y no del auditor, pues su responsabilidad se limita a firmar el dictamen y el informe sobre la situación fiscal.

CAPITULO V

V. FUNDAMENTO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL

A) ANTECEDENTES Y FUNDAMENTO LEGAL DE LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por el contador público, hoy en día es un instrumento muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, ha proporcionado un sin fin de beneficios, principalmente a las autoridades fiscales, federales y estatales, ya que a través de éste se ha logrado comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y una mejor recaudación de impuestos a los contribuyentes.

Los beneficios para los contribuyentes que están obligados a que opten dictaminar sus estados financieros son:

- 1.- Contar con opinión profesional independiente aceptada por la autoridad sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- 2.- Compensar automáticamente los saldos de IVA a favor, contra otros impuestos federales, siempre que se cumpla con los requisitos de la R.M. R 22 DOF 31-MAR-95.

- 3.- En materia de declaraciones complementarias de impuestos, tendrá derecho a presentar una declaración adicional, a las dos que como máximo se le permite presentar, en la cual se corrijan situaciones derivadas de la auditoría que se le haya practicado.

- 4.- Los contribuyentes disminuirán en un 25% el monto de las contribuciones emitidas que haya sido objeto de dictamen; por ende disminuirán en la misma proporción el importe de las multas.

- 5.- Se permite microfilmear o grabar en disco magnético o en cualquier otro medio previa autorización de la SHCP, los comprobantes o documentación comprobatoria de los actos o actividades que realicen, de los servicios que reciban y de las compras que efectúen.

Es posible que en el futuro los beneficios por dictaminarse para efectos fiscales sean aún más y mejores, ya que las autoridades en la materia tributaria se deben

preocupar o bien no estando obligados opten por hacerlo, pues de esta manera se tiene más seguridad de que se está contribuyendo en mayor medida con el pago de impuestos.

A continuación se describen los hechos más importantes relativos a la creación de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

1959.

El 30 de abril se da a conocer en el diario oficial el decreto presidencial con el cual se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) como un órgano de la SHCP que se encargaría de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

1967.

Se deroga el decreto de 1959, y entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación (CFF) el cual en su artículo 85 contiene los lineamientos relativos al dictamen fiscal, y su reglamento se emite en abril de 1980, el 11 de septiembre de ese mismo año se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

1988.

El 30 de junio se dan a conocer reformas al reglamento del CFF relativas al dictamen para efectos fiscales, siendo una de las más importantes el hecho de que disminuyo el número de anexos fiscales a presentar.

1990.

El reglamento interior de la SHCP sufre diversas modificaciones el 4 de enero siendo la más significativa el cambio de nombre hasta lo que entonces se conocía como Dirección de Auditoría Fiscal Federal, denominandose en lo futuro Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Una de las reformas trascendentes relacionadas con el dictamen fiscal, se da a conocer en el artículo 32-A CFF, en el cual se establece que para cierto tipo de contribuyentes por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros.

1991.

El 15 de marzo se publican disposiciones relacionadas con los plazos para la presentación de avisos e informes fiscales, tanto para quienes tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, como para los que deseen hacerlo y las personas que reciben donativos, se adicionan las siguientes disposiciones:

-- Se establece que el plazo para que las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas se suspende, cuando ejerce sus facultades de comprobación, a través de revisar el cuaderno del dictamen fiscal, como una nueva disposición al Art. 67 del CFF.

-- Se adiciona la Fracción III al Art. 73 del CFF, la cual establece que cuando se observen contribuciones pendientes de pago en el dictamen fiscal y estas sean enteradas con posterioridad a los tres meses siguientes a la fecha de presentación del dictamen, se impondrá la multa correspondiente para los impuestos no enterados oportunamente, ya que para la Secretaría de Hacienda dicho pago no fue extemporáneo.

-- Así mismo, la SHCP establece que el primer ejercicio a dictaminarse es el que termina en diciembre de 1990, tomando en cuenta que los supuestos de la obligatoriedad se comparan con los datos del ejercicio inmediato anterior, sea éste regular o irregular. También dio a conocer los nuevos formularios que se deben emplear en materia de dictamen fiscal y el dictamen sobre enajenación de acciones.

-- Un aspecto importante es la opción de presentar el dictamen financiero en disco de cómputo, en lugar del cuaderno que tradicionalmente se había utilizado.

-- Da a conocer como un beneficio par aquellas personas que hagan dictaminar fiscalmente los estados financieros, la posibilidad de disminuir de manera automática el factor de utilidad que aplica a sus pagos provisionales.

-- Se incorpora la Fracción III y IV al Art. 32-A, para incluir como personas obligadas a dictaminarse, las personas que se fusionen o escidan haciendolo en el ejercicio en que ello ocurra y en los tres siguientes, así como en los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la ley de entidades paraestatales.

1992.

Durante este año se modifica la regla 27 de la resolución miscelánea y se establece que las personas autorizadas para recibir donativos deducibles de ISR deberán presentar el aviso de dictamen, correspondiente al ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1991, teniendo como fecha límite de presentación el 31 de marzo, así mismo se debe presentar el informe respectivo a más tardar el mes de julio.

El 31 de marzo se establecen algunas reformas relacionadas con el dictamen fiscal, entre las que podemos señalar:

-- Se obliga al contador público a cumplir con un programa de actualización continua o presentar examen anual ante la SHCP; el dictamen de estados financieros y el simplificado se presentarán el diskette.

-- Se adicionan sanciones para los contadores públicos derivadas de la presentación del dictamen fiscal en diskette; se debe entregar un cuestionario de autoevaluación inicial, cuyas reglas expedirá la SHCP.

-- En el Diario Oficial del 22 de julio se da a conocer el instructivo para la integración y presentación en disco magnético del dictamen fiscal simplificado, para contribuyentes autorizados a recibir donativos. El 8 de septiembre se publicó el instructivo aplicable a las instituciones de crédito y finalmente el 30 de octubre se da a conocer el instructivo para las casas de bolsa.

1993.

El 25 de enero se publican diversas reformas al reglamento interior de la Secretaría de Hacienda, entre las cuales se encuentra el cambio de nombre de la Dirección General de Auditorías Fiscal Federal quedando como Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF).

Se crea la administración especial de Auditoría Fiscal cuya función consiste, en atender lo relacionado con controladoras y controladas, vigilar a las instituciones y sociedades pertenecientes al sector financiero, bursátil de seguros y fianzas, paraestatal, así como también los partidos y asociaciones legalmente reconocidas.

También se crean las administraciones locales de auditoría fiscal para encargarse de recibir los dictámenes fiscales y todo lo concerniente para su revisión.

Se publica en el Diario Oficial del 2 de febrero en el anexo 36 de la resolución miscelánea los lineamientos que deben observar los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras y las empresas de factoraje financiero para la presentación del dictamen fiscal en diskette, dichas disposiciones establecen que se deben utilizar el instructivo y modelo de informe aplicable para las uniones de crédito, realizando las adecuaciones procedentes.

El 30 de marzo se dan a conocer como nuevos sujetos obligados a dictaminarse fiscalmente a las sociedades cooperativas pesqueras y las sociedades cooperativas de producción, siempre y cuando se encuentren en los supuestos del CFF.

1994.

En el diario oficial del 28 de marzo se publican las reglas de resolución miscelánea y las inherentes al dictamen fiscal son de la 69 a la 71, en las que se

establecen las cantidades actualizadas para determinar la obligatoriedad a dictaminarse (ingresos y activos), plazos para la presentación de avisos, oficinas autorizadas para recibir avisos relativos al dictamen fiscal. Así como las reglas 80 a 89 cuyo contenido en esencia son las mismas publicadas en la resolución miscelánea vigente de abril de 1993 a marzo de 1994. Sin embargo, la disposición que ya no se publico, fue la que mencionaba que no habría sanción para el contador público cuando el diskette se presente de manera diferente a lo dispuesto en los instructivos respectivos.

En el diario oficial del 28 de diciembre se efectúan las siguientes modificaciones:

-- Se aclara que el plazo para que el contribuyente liquide los impuestos observados como pendientes de pago en el dictamen fiscal, son de tres meses (Fracción III Art. 73 del CFF).

1995.

Como en años anteriores la SHCP publico la RM, y para este año se incluyen las reglas que tratan sobre el dictamen fiscal las cuales son:

- Grabación de Contabilidad en medios ópticos.
- Valores para determinar la obligatoriedad (N\$7.554,000.00 para ingresos acumulables y para valor de activos N\$15,107,000.00 para el ejercicio de 1996).
- Plazos para presentar aviso de dictamen.
- Disposiciones para el llenado del diskette.
- Se establece que las donatarias que presenten aviso de no haber obtenido ingresos por donativos durante 1994 estarán exceptuadas para dictaminarse.

De los días 3 al 6 de abril del mismo año se publicaron los distintos instructivos a utilizar para la emisión de dictámenes fiscales.

Debido a los cambios que continuamente se presentan en materia fiscal el contador público debe preocuparse por mantenerse actualizado en esta materia.

1996.

En el Diario Oficial de la Federación, del día 15 de diciembre de 1995, se publicaron las modificaciones al código fiscal de la federación, en relación con el dictamen para efectos fiscales, que se mencionan a continuación:

La primera modificación es una aclaración en cuanto a la fusión de sociedades que están obligadas a dictaminarse para efectos fiscales, aplicable esta disposición exclusivamente a la persona que subsista o a la que surja y no a la que desaparezca por motivo de la fusión.

El código no contemplaba la obligación de dictaminar a entidades en el caso de que se decidiera la liquidación. De tal forma, están obligadas las entidades que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros.

La Fracción IV del Art. 32-A tuvo una modificación consistente en cambiar dos casos de no obligados:

El primero, trata a los contribuyentes enmarcados en la Fracción I de este artículo, en cuanto a la cantidad de ingresos, activo y cantidad de trabajadores, así como lo dispuesto en el Art. 57-C de la Ley del ISR, que trata a las entidades controladoras; los contribuyentes enmarcados en la Fracción I, en el caso de estar en suspensión de actividades dejarán de estar obligadas a dictaminarse a partir del segundo ejercicio del que se haya presentado tal situación, de conformidad con los ordenamientos técnicos y

legales para que surtan los efectos que pretendan las entidades.

El segundo caso adicional de no obligados, parte del supuesto anterior, a lo cual se le da el carácter de excepción, la cual consiste en que se presenta la suspensión de actividades, pero si los contribuyentes siguen estando obligados al pago del impuesto al activo de conformidad con la ley del IA y su reglamento, se debe entender que estarían en el supuesto de obligados a dictaminar sus estados financieros.

Queda establecido en el CFF, una práctica que se estuvo presentando en años anteriores respecto a las personas físicas con actividades empresariales y las morales que al no estar obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros, pueden optar por hacerlo de conformidad con lo dispuesto en el Art. 51 del código.

Se adiciona un párrafo que brinda una opción exclusivamente para los no obligados y que hayan emitido el aviso para hacer dictaminar sus estados financieros: pueden renunciar a la presentación del dictamen.

B) AVISO PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN Y PLAZO PARA PRESENTARLO

Los plazos establecidos para dar aviso relacionado con la aceptación de emitir informes fiscales, el plazo para presentar dichos informes, así como el plazo para que los contadores públicos que desempeñan su actividad profesional en despachos de contadores públicos, informe sobre los datos de los demás contadores del mismo despacho, que dictaminen fiscalmente, son los siguientes:

1.- A V I S O

Los avisos para presentar 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. Ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el caso de las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como los que formen parte de las administraciones públicas estatales o municipales.

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

1. Los contribuyentes que consolidad para efectos fiscales.
2. Los del sistema financiero que se señalan en la fracción III del artículo 7o.-B de la Ley del ISR .
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.

A más tardar dentro de los tres meses posteriores a la terminación del ejercicio, si se trata de dictaminar a una persona moral; y, si se trata de una persona física, se presenta a más tardar dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio (Art. 46 RCFE).

En cuanto a la posibilidad de presentar aviso complementario de dictamen fiscal, el cual tendrá como objetivo el complementar o sustituir los datos del aviso original, legalmente es permitido por disposición expresa del penúltimo párrafo del Art. 31 del CFF.

El aviso complementario que se llegue a presentar siempre tendrá validez cuando se trate de personas obligadas al dictamen fiscal; cuando se trate de contribuyentes que voluntariamente se dictaminen, sólo

tendrá validez si el aviso inicial fue presentado dentro del periodo permitido.

2.- CAUSAS POR LAS QUE NO SE LE DA EFECTOS AL AVISO PARA EMITIR DICTAMEN FISCAL.

No se les dará efectos legales a los avisos de las personas que voluntariamente opten por dictaminarse cuando ocurra alguna de las siguientes situaciones (Art. 47 RCFE):

A) No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.

B) No este registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.

C) Que con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso, o bien, aunque no se haya notificado la mencionada orden pero ya hubiese sido emitida.

D) Se este practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquel a que se refiere el

aviso, o bien, por haberse emitido, aún cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Sin embargo, cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que va a dictaminar la SHCP tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres siguientes a la fecha en que se efectuó dicha presentación;

E) Exista impedimento del contador público que lo suscriba, ya sea impedimento físico o legal.

En el caso de las personas obligadas a dictamen fiscal, siempre se les dará validez al aviso de dictamen fiscal, no importa que se presente con fecha de posterior al plazo máximo permitido o que concurra alguna de las situaciones antes mencionadas, según se deduce de lo señalado en el primer párrafo del Art. 47 del RCFE.

En los casos en que los contadores públicos presenten sus servicios a una persona moral y se encuentren

registrados ante hacienda o que deseen obtener su registro, deberá presentar junto con el aviso para dictamen fiscal la información siguiente:

- Denominación o razón social, domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral a la que presten sus servicios.
- Número de registro asignado por la AGAFF al despacho contable en el que presten sus servicios.
- Nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar que prestan sus servicios a la misma persona moral.

Dicho lineamiento obligaba a que por cada aviso de dictamen se anexara otro aviso firmado solamente por el contador público, en el cual se debía informar los datos de los demás contadores que también dictaminaban para efectos fiscales y que pertenecían al mismo despacho, pero con el propósito de facilitar dicho trámite la SHCP implantó un registro por despacho, de tal manera que se le asigna un número y es éste el que informa sobre los contadores que en el trabajan y cuentan con registro para dictaminar.

Para realizar el registro del despacho se utilizan los siguientes formatos fiscales: 38 solicitud de registro del contador público y de sociedades o asociaciones de contadores públicos, 38-1 datos de los contadores públicos del despacho que tienen registro en la AGAFF, y la 38-2 datos de los contadores públicos que dictaminen en sucursal.

3.- RENUNCIA O SUSTITUCION DEL CONTADOR PUBLICO

Cuando se dé el caso de que haya sustitución del contador público que inicialmente iba a suscribir el dictamen, el plazo para presentar el aviso respectivo, es de tres meses contando a partir del aviso inicial (artículo 48 del RCFE).

Sin embargo, cuando el contador público no puede formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el informe.

4.- AMPLIACION DEL PLAZO

Cuando se haya dado el caso de sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del mes siguiente al plazo normal. (Artículo 48 RCFF).

Así mismo, es facultad discrecional de la autoridad fiscal competente conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y anexos correspondientes, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas, que impidan el cumplimiento dentro del plazo normal, la solicitud correspondiente deberá ser firmada por la persona física o moral que se va a dictaminar y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo.

Se considera concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no da contestación. (Artículo 49 del RCFF).

**5.- PLAZOS PARA LA PRESENTACION DE LA INFORMACION
RELACIONADA CON EL DICTAMEN**

Independientemente de que se practique un dictamen para efectos fiscales, ya sea por que se tenga la obligación o bien se opte por hacerlo, como se menciona anteriormente, la SHCP se reserva el derecho en cualquier momento de solicitar datos, informes o documentos al contribuyente, responsables solidarios o terceros, los cuales se deben presentar dentro de los siguientes plazos:

- Inmediatamente, los libros y registros que formen parte de la contabilidad, los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico.

- Se cuenta con un plazo de seis días a partir del siguiente a aquel en que se le solicitan al contribuyente los documentos que deba tener en su poder.

- Se tienen quince días a partir del siguiente a aquel en que le soliciten cualquier otro documento.

Por lo anterior, podemos decir que las autoridades fiscales se reservan el derecho de ejercer sus facultades

de revisión, que se encuentra claramente estipulado en el CFF (Artículo 42 Fracción IV) cuando señala que una de sus facultades es "Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales".

Pero dichas facultades de revisión se extienden a diez años para aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal del contribuyente, no lleve contabilidad o no la conserve, así como en aquellos ejercicios en que teniendo la obligación de presentar alguna declaración del ejercicio no lo haya hecho, en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden los de pagos provisionales. (Art. 67 Fracc. IV Párrafo 2o. CFF).

Resulta importante señalar que el plazo con que cuentan las autoridades para determinar contribuciones omitidas queda suspendido cuando realiza sus facultades de comprobación a través de la revisión del cuaderno de dictamen fiscal, así como también cuando práctica visitas a los contribuyentes, los representantes solidarios o terceros que guarden alguna relación y revisen su contabilidad, bienes y mercancías (artículo 42 Fracciones III y IV del CFF).

6.- PRORROGA PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN

La autoridad fiscal competente otorgará una prórroga de un mes para la presentación del dictamen, así como para aquella documentación que le soliciten al contribuyente, siempre y cuando existan causas fortuitas o de fuerza mayor que impidan su presentación dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, las cuales deberán estar debidamente comprobadas y consideradas como razonables por la autoridad fiscal; considerando como posibles causas fortuitas el que se presente un incendio o algún fenómeno natural que provoque la pérdida parcial de la información sujeta a dictamen.

Para que se obtenga la autorización de prórroga se debe presentar una solicitud, que deberá estar firmada por el contribuyente y ser presentada a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considera concedida la misma, si dentro de los siguientes diez días naturales a la presentación de la misma la AGAFF no da contestación alguna.

Cuando el dictamen y los documentos correspondientes, se presenten fuera de los plazos establecidos no surtirán efecto alguno salvo que la AGAFF considere que existan razones para admitir la documentación debiendo comunicar su decisión de aceptarlo, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

CAPITULO VI

PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL EN DISCO MAGNETICO FLEXIBLE

A) FUNDAMENTO LEGAL

El fundamento legal lo encontramos en el Art. 49 del RCFF el cual nos menciona que los contribuyentes que opten o estén obligados a dictaminar sus estados financieros, y que presentan el aviso de presentación del dictamen fiscal, deberán presentar ante la autoridad fiscal competente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles, la documentación a que se refiere la fracción III del Art.50 del RCFF, acompañando a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el contador público que la emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría. La presentación de dichos documentos se hará en dos tantos.

B) DOCUMENTOS QUE SE PRESENTAN JUNTO CON EL DICTAMEN FISCAL

Los contribuyentes que hayan dado aviso para dictaminar sus estados financieros, deberán presentar una serie de documentos, los que a continuación se mencionan según el Art. 50 del RCFE.

- I. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y del contador público que dictamina.
- III. Deberá presentar una hoja de cálculo o sistema desarrollado para este objeto, que contengan la información sobre los estados financieros básicos respecto a 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:

- Estado de Posición Financiera
- Estado de Resultados
- Estado de Variaciones en el Capital Contable
- Estado de Cambios en la Situación Financiera en base a efectivo

- b) Análisis comparativo por subcuenta de gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros, refiriéndose a los dos últimos ejercicios fiscales.

- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio, como retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestando bajo protesta de decir verdad. En el caso de los contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de modo que se muestre la contribución definitiva, por impuesto sobre la renta, esta información contendrá:
 - 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

cadá uno de estos conceptos.

- 2) Declaración bajo protesta de decir verdad que se han incluido todas las contribuciones federales a que estaba obligado y que se han incluido todas aquellas que constituyen obligaciones solidarias como retenedor y que en el ejercicio surtieron efectos, las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien la mención expresa de que no hubo.
- 3) Respecto al impuesto sobre la renta deberá mencionarse si se efectuaron compensaciones o acreditamientos, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.
- 4) Por lo que corresponde al impuesto al valor agregado deberá incluirse la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Además, en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto mostrará la determinación de las reglas de prorrateo.
- 5) Deberá incluirse la determinación del impuesto causado en relación al impuesto especial sobre producción y servicios, así como del acreditable del ejercicio a

las tasas aplicables.

- 6) Presentar análisis de la determinación del impuesto al activo.

- 7) En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.

- 8) Respecto a otras contribuciones federales que sean causadas en el ejercicio, así como de las aportaciones de seguridad social, deberá mostrarse la integración como 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 las ramas 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 cinco 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, presentándose un análisis por cada una de ellas, en el cual se indicará su importe, fecha de pago y mencionándose en su caso cuales no han sido pagadas a la fecha del informe. En el caso en que el contribuyente hubiera solicitado y obtenido autorización para realizar pagos en parcialidades deberá anexar fotocopia de la misma.
- 10) Análisis de créditos obtenidos del extranjero y otros pagos por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.
- 11) Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de las remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo, determinando el monto detallado por concepto, que sirvió de base para el cálculo de SAR e INFONAVIT.
- 12) Declaración de 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 de incurrir en algún incumplimiento a las disposiciones fiscales deberá de hacerse constar dentro del dictamen señalando lo siguiente:

- * Determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancías y/o bienes, mencionando las bases y fechas de pago.
 - * El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales efectuó operaciones durante el ejercicio y el monto de las mismas.
 - * El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.
 - * En el caso de exportaciones que haya realizado el contribuyente durante el ejercicio, deberá manifestar que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.
- d) Se presentará la conciliación contable fiscal para cotejar el impuesto sobre la renta, incluyendo la información y análisis siguiente:

- 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 siempre que se haya generado.
 - 4) Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal así como su aplicación en el ejercicio que se dictamine.
 - 5) Determinación de deducciones aplicables en el ejercicio que se dictamina, que provengan de ejercicios anteriores.
- e) Se presentará una conciliación que ampare los ingresos dictaminados y declarados para efecto del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicio. 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 se 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 IVA, o ambos según se trate.

- f) Una conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, respecto a lo siguiente:
- 1) Anotar el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.
 - 2) Detallar el valor de los actos o actividades realizadas en las diferentes tasas, incluyendo la tasa de 0%, así como los que no están obligados al pago de este impuesto.
 - 3) Anotar el impuesto al valor agregado causado a las

- diferentes tasas y se sumaran 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 pago por otras importaciones, obteniendo el subtotal de este impuesto.
 - 5) Al resultado obtenido en el párrafo anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, que 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 el pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado contra otros impuestos.
 - 6) La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.
 - g) Se contará con un análisis de las operaciones de comercio exterior.

- h) Cuando se efectúe consolidación fiscal en el dictamen, se deberá presentar un informe y un análisis de las operaciones realizadas entre controladora y controladas, y las empresas relacionadas que no consoliden.

Respecto a las sociedades controladas presentarán la siguiente información:

- 1) Denominación social de cada una.
- 2) Utilidad o pérdida fiscal individual.
- 3) Porcentaje de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas durante el ejercicio.
- 4) Promedio por día de dicha participación.
- 5) Conceptos especiales de consolidación que se suman especificando en los casos de fusión o escisión.
- 6) Conceptos especiales de consolidación que se restan especificando en los casos de fusión o escisión.
- 7) Modificaciones a los conceptos especiales de

consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas.

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

--- La utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.

--- Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado:

- 1) Pagos provisionales consolidados.
- 2) Impuesto acreditable.
- 3) El pagado en el extranjero.

- 4) El pagado con motivo de la desincorporación de entidades.
 - 5) El retenido a controladoras o controladas.
- Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra utilidad fiscal.
- i) Las sociedades que se escindan presentarán la siguiente información:
 - 1) Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior de la fecha de 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 está última subsista, señalando 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.

Tanto el estado de posición financiera como la relación de la distribución de los activos, pasivos y capital se presentarán hasta el dictamen siguiente al de la fecha de la escisión.

- 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 la 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 las 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.

C) REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER EL DICTAMEN Y LA INFORMACION COMPLEMENTARIA

La información mencionada anteriormente deberá contar con una serie de requisitos que a continuación se enuncian:

- I. El texto del dictamen referente a los estados financiero, 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 (fracción I del Art. 52 del CFF).

- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el 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 referente a la hoja electrónica de cálculo, 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, dicha información se acompañará de:

- a) Carta de presentación, aquí los datos a presentarse son básicamente los que identifican a la entidad, así como los datos del contador público, nombre del colegio al que pertenece, número de registro; y el nombre y el puesto del representante legal.
- b) Informe sobre la situación fiscal del contribuyente según Art. 54 RCFE. Este anexo se puede decir que es uno de los más importantes dentro de la preparación del dictamen para efectos fiscales, en él, no deberá faltar el número de registro del contador público, ni la firma autógrafa de éste último. Este informe se realizará apegado a los lineamientos establecidos en el Art. 54 de la fracción I a la X del RCFE debiendo contener:

- Declaración de veracidad.
- Mención expresa de Omisiones (Impuestos de importación o exportación; y bienes y servicios efectivamente obtenidos).
- Verificación del cálculo y entero de contribuciones, diferencias y emisiones, revisión selectiva de salarios.
- Revisión de conciliaciones.
- Revisión de declaraciones complementarias.
- Revisión de P.T.U.
- Revisión de subcuentas de gastos.
- Revisión de estímulos y resoluciones fiscales.
- Enajenación de acciones por residentes en el extranjero.
- Transacciones con accionistas y filiales.

--- Datos y firma del contador público.

c) Relación de archivos. De conformidad con lo dispuesto en el instructivo para la presentación del dictamen en disco magnético deberá entregarse en forma impresa una relación de archivos con los siguientes datos:

1. Nombre(s) de los archivos.
2. Descripción del contenido.
3. Tamaño de cada archivo en bytes.
4. Ubicación de la información por sus coordenadas de localización.
5. El número de secuencia del disco en el que se encuentra almacenado.
6. Nombre y versión de la hoja de calculo utilizada.
7. Formato de grabación para el dictamen.
8. Firma del C.P. y No. de registro ante la SHCP.

9. Firma del contribuyente.

- d) Copia de la autorización para el pago en parcialidades de adeudos fiscales federales. La presentación de este documento estará condicionado para aquellos contribuyentes que tengan autorización para pagar en parcialidades sus adeudos fiscales de carácter federal.

- e) Datos sobre fusión o escisión. Dado que el formato gufa para la presentación del disco magnético no incluye ningún modelo a seguir para proporcionar dichos datos, estos podrán presentarse en las notas a los estados financieros.

La presentación de dichos documentos y del disco se hara en tres tantos y dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Además deberá adherirse a los discos magnéticos flexibles una etiqueta que contenga:

- a) Registro federal de contribuyentes y firma del contribuyente o de su representante legal.

- b) Ejercicio que dictamina.
- c) Número de registro y firma del contador público que emite el dictamen
- d) Número de serie y número secuencial del disco

D. REVISION DEL DICTAMEN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES

Una vez que las autoridades han recibido el dictamen y la documentación contenida en el mismo se encuentra en pleno derecho de revisarlo, aun sin tener la obligación de hacerlo, reservandose la facultad de requerir indistintamente la información que a continuación se menciona, pero apegandose al procedimiento secuencial, el cual consiste en requerir en primer término al contador público que emitió el dictamen que se encuentra sujeto a revisión, sólo en caso de que éste no proporcione la información solicitada, se requerirá al contribuyente.

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente: a través de una solicitud escrita y con copia para el contribuyente:

Cualquier información que conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y su respectivo reglamento debería estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

Exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, entendiéndose en cualquier circunstancia que los papeles de trabajo son propiedad del C.P.

Cualquier información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Cuando las autoridades lo consideren necesario podrán solicitar la exhibición de los sistemas y registros contables con documentación original, esta situación sólo se dará cuando el C.P. haya presentado la documentación y los papeles de trabajo, y estos no le fueron suficientes para su comprobación a las autoridades fiscales.

II. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos e) y d) de la fracción anterior dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

CONCLUSIONES

Con el transcurso del tiempo, el dictamen ha tenido múltiples modificaciones, las cuales se deben a que las necesidades de las entidades han cambiado, por ello es importante saber cual ha sido la evaluación a través de los años.

Según el IMCP el dictamen es el documento formal que suscribe el contador público, conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

El desarrollo que ha experimentado la Auditoría en el mundo, ha sido constantemente y nuestro país no ha sido la excepción, ya que desde la llegada de los españoles, los indígenas ya tenían formas para controlar sus diversas actividades económicas.

Pero es en Inglaterra en el año de 1773, cuando se comienza a reconocer la existencia de los dictámenes y a través del tiempo y de los sucesos importantes como el del crack bancario norteamericano en 1929 cuando se le reconoce y da mayor importancia a la auditoría y por consiguiente al dictamen.

A través de los años ha evolucionado la estructura del dictamen pero en 1951, cuando la Comisión de Procedimientos de Auditoría recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar del dictamen, así como el que tiene a su cargo la tarea de regular, integrar y actualizar los procedimientos de auditoría y por ende el dictamen, para permanecer a la vanguardia.

Desde siempre la humanidad ha necesitado tener la certeza de determinados actos, situaciones o hechos y el hombre ha buscado medios para lograr la credibilidad de los demás en lo que afirma o atestigua; y por ello era necesario que alguien avalará los resultados contables y este respaldo que consiste en una opinión profesional sobre los estados financieros de las entidades, es lo que conocemos como el dictamen.

Para poder emitir un dictamen, se debe llevar a cabo una revisión de los estados financieros, obteniendo información veraz y oportuna a través de Técnicas y Procedimientos de Auditoría, así como verificar si los estados financieros fueron elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad y así detectar errores u omisiones y proceder a la toma de medidas correctivas

oportunas que contribuyan al logro de los objetivos planteados por la empresa.

El Auditor podrá emitir diferentes opiniones acerca de los estados financieros y éstas podrán ser según los resultados que haya obtenido de la revisión que realizó, y éstas pueden ser: limpio, con salvedades, negativo abstención de opinión y para cada una de estas hay un modelo.

Es importante señalar que existe el dictamen para efectos financieros que se utiliza en las empresas con ciertos fines específicos, pero sin embargo, el dictamen de estados financieros para efectos fiscales que la SHCP lo hace obligatorio para determinado tipo de contribuyentes, siendo el Licenciado en Contaduría el único profesional autorizado para emitir este tipo de dictamen.

Por lo anterior se deben señalar quienes están obligadas a dictaminar fiscalmente sus estados financieros y son las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7,554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al activo se superior a \$15,197,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicios inmediato anterior.

- Las que esten autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley de ISR. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas que al efecto expida la SHCP (ART. 32-A FRACCION II CFF).

- Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerla por le ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja y no a la que desaparezca por motivo de fusión (ART. 32-A FRACCION III CFF).

- En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación, los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación

hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

- Las entidades de la administración pública federal que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como a las que forman parte de la administración pública estatal o municipal.
- Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros podrán optar por hacerlo, en los términos del ART. 52 del CFF.
- Cuando un contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros, se hará acreedor de una sanción por no entregar Estados Financieros dictaminados o por no presentarlo en el plazo previsto.

No es obligatorio el dictamen las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por la Ley en la materia, ni a las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses (Art. 32-A Fracc. IV del CFF).

Dentro del capítulo cuatro, se hizo mención de los requisitos que debe reunir el contador público para poder dictaminar los estados financieros de cualquier empresa, dichos requisitos son:

Debe contar con el registro que otorga la SHCP presentando el formato 38 acompañado del registro que acredite nacionalidad mexicana o el registro de extranjeros, la cédula profesional que emite la SEP y constancia del Colegio de contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo de dicho colegio.

Una vez de que el registro le es otorgado deberá comunicarse cualquier cambio en los datos a la AGAFF, así mismo deberá comprobar dentro de los tres primeros meses de cada año que se ha cumplido con la norma de educación continua.

Por lo anterior la AGAFF emitió lineamientos normativos externos para la presentación del aviso de actualización, los cuales se mencionan a continuación:

- Se debe presentar por el contador público registrado a más tardar el 30 de abril de cada año, un escrito donde se mencione que se dio cumplimiento a la norma

de educación continua durante el año, anexandole copia fotostática de la constancia emitida por el colegio y firmada por el presidente de la comisión de educación continua.

- Quienes pueden recibir dicha constancia será la AGAFF o la ALAF.

- La persona o funcionario autorizado o facultado para firmar el reconocimiento de que se cumplió con la norma de educación continua, será el administrador central de operación de la fiscalización.

- Para dicha actualización el INCP, A.C. establece que los socios deben cumplir con un programa de actualización, por lo que deberán presentar un reporte bianual donde se indique como o de que forma dieron cumplimiento a la norma.

Para la actualización se deben reunir 60 puntos en 2 años, dichos puntos se obtienen de diferente manera: asistiendo a conferencias se le otorga un punto por hora; por dar clases se otorgan 20 puntos; por asistir a diplomados 20 puntos, etc.

También se mencionó que el contador público aparte de los requisitos para dictaminar, se encuentra con impedimentos para poder firmar un dictamen, dichos impedimentos se dan cuando: el contador que dictamina es cónyuge, hijo, hermano, tío, primo, nieto, abuelo, del accionista mayoritario de la empresa o empleado de importancia en la misma; que haya sido miembro del consejo de administración, director o empleado de la empresa; que tenga vinculación económica en los negocios del contribuyente; sea corredor de bolsa, funcionario o empleado del gobierno federal o que simplemente se encuentre vinculado con el contribuyente de cualquier otra forma, será impedimento para dictaminar ya que esto provocaría que por la relación existente no se tuviera la independencia mental para poder dar una opinión verdadera de sus estados financieros ante la AGAFF, ocasionando que se tenga información desvirtuada o falsa.

Existen también, una serie de sanciones aplicables al contador que dictamina, estas se dan por no dar cumplimiento a las disposiciones del ART. 52 PARRAFO III del C.F.F., cuando no formule dictamen habiendo presentado el aviso; cuando no se apliquen procedimientos de auditoría, por estas razones la autoridad fiscal, previa audiencia exhortará primero al contador público o lo

amonestará según sea la gravedad de su falta, pasando por suspensiones de uno o dos años su registro; en el caso de una reincidencia o que haya participado en un delito de carácter fiscal se cancelará definitivamente dicho registro dando aviso inmediatamente al Colegio Profesional o a Federación de Colegios Profesionales al que pertenezca el contador público en cuestión.

Todo contribuyente que este obligado a dictaminar sus estados financieros o que opte por hacerlo, deberá presentar un aviso ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal o ante la Administración correspondiente en el caso.

Las personas morales tendrá un plazo de tres meses a la terminación del ejercicio y las físicas cuatro meses.

Se podrá presentar un aviso complementario cuando se trate únicamente de personas obligadas al dictamen fiscal.

Las personas que opten por dictaminar no tendrán efectos legales los avisos que presenten alguna de estas situaciones:

- No este registrado el contador público, esté suspendido o cancelado su registro, que con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria, exista impedimento del Contador Público, físico o legal, al contrario de las personas obligadas que no importa que se presente con fecha posterior o que ocurra alguna de las situaciones ya mencionadas anteriormente.

- Cuando se dé la renuncia o sustitución del contador público, se tiene un plazo de tres meses para presentar dicho aviso a partir del aviso inicial, cuando se trate de incapacidad física o legal, el aviso podrá presentarse en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para la presentación del dictamen.

- El dictamen en el caso de la sustitución del contador público, se podrá presentar dentro del mes siguiente, el plazo normal, lo mismo ocurrido en el caso de causas fortuitas o de fuerza mayor.

- Para la obtención de la prórroga, se deberá presentar una solicitud a más tardar un mes antes del vencimiento del plazo de entrega, si se presenta fuera

de los plazos no surtirá efecto alguno salvo que el AGAFF considere que existan razones.

En este capítulo se habló del fundamento legal del dictamen fiscal, el cual se localiza en el ART. 40 del RCFF, que dice que los contribuyentes obligados o que opten por dictaminar sus estados financieros, presentarán el aviso de dictamen fiscal, acompañando al dictamen se presentará la siguiente documentación:

- a) Carta de presentación del dictamen.
- b) Dictamen el informe sobre la situación fiscal.
- c) Información de los estados financieros básicos respecto a los cuales emite su dictamen.

Esta información se refiere a los análisis de las cuentas de gastos de fabricación, administración, venta, etc., análisis de las contribuciones a cargo o a pagar, mención de las compensaciones de ISR si las hubo, determinación de IVA causado y acreditable, impuesto causado de IEPS, determinación del I.A., pagos de impuesto al extranjero.

Se debe presentar también una relación de las contribuciones por pagar al cierre del ejercicio, análisis de créditos del extranjero, prueba global de sueldos para determinar la base de SAR, INFONAVIT, deberá presentarse una conciliación contable-fiscal, señalando ingresos contables y deducciones fiscales que se restan. Se presentará conciliación para el ISR, IVA y IEPS.

Se presentará un análisis de las operaciones de comercio exterior, en el caso de la consolidación informe de las operaciones entre controladora y controlada esta última informará su denominación social, utilidad o pérdida fiscal individual, por ciento de participación de la controladora en el capital, su promedio por día de esa participación, conceptos especiales de consolidación que se suman y se restan.

Se presentará la utilidad o pérdida de ejercicios anteriores.

En cuanto a las sociedades escindidas se presentará relación del por ciento de participación accionaria de cada accionista, estando de posición financiera de la escidente y relación de contribuciones de activos, pasivos y capital.

Para las que se fusionen se presentará, relación de accionistas de la sociedad que surja o subsista indicando su participación accionaria.

Todo lo anterior deberá reunir los siguientes requisitos: El texto del dictamen se apegará a alguno de la agrupación o organismo reconocido por la dirección General de Profesiones de la SEP, se presentará en forma comparativa la información contenida en los estados financieros básicos y la información de la hoja de cálculo se expresará en miles de pesos, acompañándose de la carta de presentación de dictamen, informe sobre la situación fiscal del contribuyente; relación de los archivos contenidos, copia de la autorización para pagos en parcialidades de adeudos fiscales, datos sobre fusión o escisión.

Lo anterior se presentará en tres tantos y dentro de los siete meses siguientes al cierre del ejercicio.

Siendo el dictamen el documento formal suscrito por el contador público en el cual se establece la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre la razonabilidad de los estados financieros; si éstos están formulados de acuerdo con los Principios de Contabilidad

generalmente aceptados y de la consistencia en la aplicación de dichos principios, su importancia es fundamental, pues resulta ser el único documento que el público recibe como resultado de su trabajo.

Independientemente de que un dictamen se llegue a emitir limpio, con salvedad, negativo, o con abstención de opinión, existen diversos tipos de dictamen según los sujetos obligados, para tal efecto la autoridad fiscal presenta un instructivo para la elaboración del dictamen en disco magnético flexible para cada tipo de dictamen, los cuales pueden ser: fiscal de estados financieros, Régimen simplificado, Donatarios, Instituciones de Crédito, Casas de Cambio, Casas de Bolsa, Empresas de Factoraje Financiero, etc.

Por lo anterior, resulta conveniente que el modelo del dictamen que se emplee sea claro y que a su vez le permita al usuario formarse una idea respecto al trabajo que se desempeña para poder emitir una opinión respecto a los mismos.

Cabe mencionar que el dictamen para efectos financieros no es obligatorio fiscalmente, ya que las empresas que lo efectúan lo hacen con ciertos fines

específicos, como por ejemplo el control que se tiene en cuanto al manejo de efectivo, control interno, dar a conocer a los accionistas el control y manejo que se tiene de su inversión, etc. en cambio, en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que lo hace obligatorio para determinado tipo de contribuyentes, siendo el Licenciado en Contaduría el único profesional autorizado para emitir ese tipo de dictamen, lográndolo mediante la aplicación de las normas y procedimientos de la auditoría, así como de las disposiciones que al respecto emite la misma Secretaría ya sea en el Código Fiscal de la Federación, en su reglamento y en otras disposiciones que le sean aplicables.

Tomando en cuenta lo ya visto en este trabajo, existen tres elementos que las autoridades fiscales han decidido tomar en cuenta para establecer la obligatoriedad del dictamen los cuales son:

- Ingresos Acumulables
- Valor de los activos y
- Número de Trabajadores con que cuenta la empresa

El dictaminar los estados financieros trae beneficios tanto para el contribuyente como para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues existe mayor confiabilidad en el cumplimiento de contribuciones en ambas partes.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Tomo I y Tomo II
16a. Edición.
- 2.- **PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**
Instituto Mexicano De Contadores Públicos, A. C.
Edición 1996.
- 3.- **ELEMENTOS DE AUDITORIA**
Victor Manuel Mendivil Escalante
Edt.. ECASA
- 4.- **MANUAL DE INFORMES DEL AUDITOR**
IMCP y Comisión de Normas y Procedimientos
de Auditoría
Edición 1994
- 5.- **AUDITORIA 1**
C.P. Israel Osorio Sánchez
Edt. ECASA

- 6.- CONOCE LAS AUDITORIAS
C.P. Juan Ramón Santillana González
Edt. ECASA

- 7.- DICTAMEN FISCAL EN DISKETTE
Fernando López Cruz
IMCP A.C.

- 8.- ELABORACION Y PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL
Rodríguez González Juan Luis
Alvarez del Campo Alberto
Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.

- 9.- DICTAMEN FISCAL
IMCP, A.C.
Federación de Colegios Profesionistas

- 10.- PRACTICA FISCAL
Laboral y Legal Empresarial
Guía Práctica del Dictamen Fiscal en Disco
Magnético Flexible
Tax Editores

11.- EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA

Benjamin Rolando Tellez T.

Editorial ECASA

12.- DIARIOS OFICIALES:

28 de Marzo de 1994

5 y 6 de Mayo de 1994

26 de Mayo de 1994

6 de Junio de 1994

20 de Julio de 1993

28 de Junio de 1992

13.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO

ECAFSA

Edición 1996

14.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO

ECAFSA

Edición 1996