



UNIVERSIDAD  
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA

Propuesta del Sistema de Presentación  
del Dictamen de una Asociación Civil No  
Donataria en la ciudad de Uruapan, Mich.

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciada en Contaduría

Presenta:

VERONICA GALLEGOS PÉREZ

ASESOR: L.C. Martín Octavio Sánchez Padilla

Uruapan, Michoacán. MAYO de 2008.





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.

## Agradecimientos

“Lo que sabemos es una gota de agua, lo que ignoramos es el océano”. (Isaac Newton).

Este trabajo de tesis, no hubiese sido posible sin la ayuda de ciertas personas que ante todo brindaron su apoyo de una u otra forma, no sólo durante el seminario de tesis, sino en los cuatro y medio años de carrera o, incluso a largo de mi hasta ahora formación académica. Razón por la cual, se aluden sus nombres en estas líneas, siendo esto con profundo respeto.

A Dios;

A mis Padres, Rosa Estela Pérez Arreola y Francisco Gallegos Buenrostro;

A los amigos que la naturaleza me regaló y, segura estoy no pudieron haber sido mejores, † Francisco, Luis Antonio y Norma Alicia;

A mi profesor, asesor y padrino de generación, C.P.C. y M.F. Roberto Edgardo Aguilar Hernández;

A mi amigo y novio, ♥ Nefftaly Mendoza Hernández;

A mis queridos sobrinos;

A los miembros de las familias Gallegos Buenrostro y Pérez Arreola que, me estiman, me apoyan y creen en mí;

A los amigos que he conocido a través de esta experiencia académica;

A todos mis compañeros de grupo en la universidad;

A los profesores que a lo largo de mi educación han compartido su conocimiento, sobre todo aquéllos que lo hacían con firmeza y entrega;

A las autoridades de la Universidad Don Vasco, especialmente a L.C. Martín Octavio Sánchez Padilla y Lic. Salvador Vilchis;

A las autoridades de la Universidad Nacional Autónoma de México;

A todos los que me han criticado en pro de mejorar mi calidad de ser humano y profesional;

Y también a aquéllos que me han juzgado, que no han creído en mí en algún momento determinado.

# Índice

Agradecimientos

Índice

Introducción

## Capítulo I LA EMPRESA

1.1 Concepto de empresa

1.2 Clasificación de empresas por el fin que persiguen

1.3 Personas morales no contribuyentes

1.4 Asociaciones civiles

1.5 Diferencias de Asociación civil con una Sociedad civil

1.6 Regimen fiscal de las Asociaciones civiles

## Capítulo II LA CONTABILIDAD Y LAS EMPRESAS NO LUCRATIVAS

2.1 Historia de la contabilidad

2.2 Definición de contabilidad

2.3 Estructura de la contabilidad

2.4 Normas de Información Financiera (NIF)

2.4.1 Clasificación de las Normas de Información Financiera

2.4.2 Marco conceptual

2.4.2.1 Integración del marco conceptual

2.4.3 Normas de Información Financiera Particulares

2.4.4 Interpretación de las Normas de Información Financiera

(INIF)

2.4.5 NIF A- 2 Postulados Básicos

2.5 Normas de Información Financiera aplicables a las Empresas no  
Lucrativas

2.6 Código de Ética del Contador Público

2.7 Importancia de la Contaduría Pública

2.8 Instituto Mexicano de Contadores Públicos

### Capítulo III LA AUDITORÍA

3.1 Definición de Auditoría

3.2 Historia de la Auditoría

3.3 Clasificación de la Auditoría

3.3.1 Por la persona que la realiza

3.3.2 Por la extensión de sus procedimientos

3.3.3 Por sus fines y objetivos

3.4 Normas de Auditoría

3.4.1 Clasificación de las Normas de Auditoría

3.5 Documentación de la Auditoría

3.6 Etapas del desarrollo de la Auditoría

3.6.1 Etapa Preliminar

3.6.2 Etapa Intermedia

3.6.3 Etapa Final

### Capítulo IV DICTAMEN

4.1 Definición de Dictamen

4.2 Historia del Dictamen

4.3 Elementos que integran un Dictamen

4.4 Tipos de Informes

4.5 Tipos de Opinión

4.6 Boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría

4.7 Importancia del Dictamen

4.8 Tipos del Dictamen

4.9 Usuarios del Dictamen

## Capítulo V ASPECTO FISCAL DEL DICTAMEN

5.1 Requisitos para Dictaminar

5.2 Obligación del Dictamen

5.3 Opción de entregar el Dictamen

5.4 Plazo para entregar el Dictamen

5.5 Informes que se realizan al terminar la Auditoría

5.6 Procedimiento de Revisión Secuencial del Dictamen

5.7 Sanciones por no entregar el Dictamen

## Capítulo VI Caso Práctico

6.1 Metodología de la investigación

6.2 Estados Financieros de las Entidades No Lucrativas

6.3 Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED)

6.3.1 Objetivos del SIPRED

6.4 Instructivo del SIPRED

6.5 Proceso de Envío del Dictamen

6.6 Caso practico

Conclusiones

Bibliografía

## Introducción

El trabajo que se ha presentado fue realizado con el objeto de plantear una problemática actual, misma que es posible identificar en el desarrollo de la práctica contable- fiscal y, que sin embargo nunca antes había sido abordada. Lo cual fue considerado tema atractivo a estudiarse y con ellos lograr, el poder hacer después de una exploración; la creación de una propuesta que, satisface las necesidades antes no cubiertas. Esto dio como consecuencia el tema de tesis, donde al mismo tiempo, se plantea la propuesta o, solución a tal conflicto.

Desde hace ya mucho tiempo atrás, se ha hablado de temas teóricos que aunque el devenir del tiempo, transforme y cree otros de esos temas, no han dejado de ser útiles a las circunstancias de la vida laboral y la practica profesional, en este caso de la contaduría pública, por supuesto. Pero, antes de hablar de contaduría, es preciso aludir el tema de la empresa, puesto que ahí exactamente nacieron las operaciones, los elementos y todos aquéllos aspectos que se han tratado de controlar y usar a favor de las entidades para, lograr sus objetivos.

A lo largo de este estudio se han encontrado, diferentes autores dedicados a tratar de expresar su entendimiento acerca de ciertos temas, en los cuales se han apreciado distintos juicios, sin embargo, la concordancia y congruencia entre cada uno de ellos, prevaleció en todo momento. Facilitando así, una comprensión enriquecida de los conceptos expuestos.

Para que una entidad, empresa organización o una persona física, sea capaz de llevar a cabo sus objetivos, desde el punto de vista empresarial, contable y

fiscal, social, entre otros que se posean, es necesario que cuente con un control que le determine el movimiento de sus operaciones y arroje los resultados que ha logrado.

En la actualidad, la sociedad se encuentra más ligada a esos aspectos contables y fiscales que se han mencionado de sus negocios, actividades; lo cual es de suma importancia. Ya que, si bien es algo cierto, la realidad en México se concentra en una autoridad fiscal, altamente atenta a los movimientos de los contribuyentes, donde convierte en atentos observadores a los contadores públicos, como el principal profesional involucrado o relacionado con el tema, a los contribuyentes en cuidadores de sus operaciones y actos, para evitar ciertas situaciones que se pudieran convertir en consecuencias desagradables que afecten directa y severamente sus intereses.

Pero bien, esta tesis no se ha concentrado en observar el comportamiento de la autoridad fiscal, de los contadores, ni de los contribuyentes en general, sino, de manifestar que, existen diferencias entre las empresas, según las actividades que éstas han desarrollado y, que eso amerita un trato diferente a cada una de éstas.

Eso se ha tratado de hacer en materia de impuestos, obligaciones y derechos, sin embargo una gran deficiencia, afecta hoy en día a una parte de esas empresas, que aunque en teoría son diferenciadas por sus operaciones, ya en la práctica caen en un error debido a la ausencia de un anexo que sea el indicado para que cumplan competentemente con sus obligaciones y derechos. Lo anteriormente dicho, se refiere a la problemática expuesta en este trabajo, mismo que se dio a conocer en el contenido, iniciando con los aspectos teóricos necesarios para la deducción del tema y, comprensión del mismo.

Ha sido claro, que la sociedad mexicana, vive sujeta a un régimen de constantes cambios y reformas, que si afectan más de lo que benefician a la sociedad, tampoco es un aspecto que en esta tesis se haya analizado, pero es importante mencionarlo, sólo para reflexionar en la necesidad de crear un anexo al sistema de presentación del dictamen. Pues dicho sistema ha sido y no hay duda de que continuará siendo una herramienta útil tanto para la autoridad competente, como para el contribuyente sujeto a dictaminarse o, siempre que éste lo haga de manera opcional.

El introducir al tema de tesis, no trajo como consecuencia la obligación o necesidad de volver a considerar aspectos teóricos y exploratorios que, ya en el contenido han sido abordados como se requirió, para notar que ha sido posible notar la comprensión de la problemática estudiada.

## Capítulo I

### LA EMPRESA

Para entender esta investigación desde sus inicios y antes de realizar una propuesta de la presentación de dictamen de una asociación civil, es indispensable comprender de manera sencilla pero óptima, aquéllos términos relacionados e inseparables al tema, que le son básicos e imprescindibles. Tal es el caso de las empresas. Por lo que este capítulo se abordará desde las conceptualizaciones de empresa, personas morales no contribuyentes, asociaciones civiles, así como la clasificación de las empresas de acuerdo al fin que persiguen, ya que para este caso, tal criterio es el esencial. Además de enfatizar los puntos que marcan la diferencia entre una asociación civil y una sociedad civil, ya que es bien sabido existe una confusión entre ambos términos.

#### 1.1 Concepto de Empresa

Es importante destacar que cada autor tiene su punto de vista acerca de lo que es la empresa, por lo cual, a continuación se presentan algunos de esos conceptos.

- “Unidad económica de producción, transformación o prestación de servicios, cuya razón de ser es satisfacer una necesidad existente en la sociedad.”<sup>1</sup>
- “Organismo formado por personas, bienes materiales, aspiraciones y realizaciones comunes para dar satisfacciones a su clientela”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> (DICCIONARIO MARKETING, 2000: 329)

<sup>2</sup> (ROMERO, 1999: 146)

- “Sistema dentro del cual una persona o grupo de personas desarrollan un conjunto de actividades encaminadas a la producción y/o distribución de bienes y/o servicios enmarcados en un objetivo, que puede ser el lucro o la atención de una necesidad social.”<sup>3</sup>
- “Organización social por ser una asociación de personas para la explotación de un negocio y que tiene por fin un determinado objetivo, que puede ser el lucro o la atención de una necesidad social.”<sup>4</sup>

Obedeciendo a las definiciones anteriormente citadas, es posible diseñar una más que sea propia. La cual se da a conocer a continuación:

- La empresa es, una unidad económica jurídicamente independiente, que mantiene un objetivo específico, que para el logro del mismo usa y combina sus recursos humanos, materiales, técnicos y financieros, que generalmente se dirigen hacia la satisfacción de una necesidad social, ya sea que la venta de su producto o servicio, concluye con la obtención de un beneficio lucrativo o no.
- La empresa es el ente que combina sus recursos para generar cierto producto o servicio, el cual ofrece al público, recibiendo ingresos, los cuales deben ser registrados correctamente para cumplir con las obligaciones fiscales y de otro carácter, trabajo que realiza el contador público. Por tal razón, es importante conocer el concepto de empresa, la clasificación de la misma, ya que persiguen diferentes objetivos o fines, así como el conocimiento de las asociaciones civiles por ser las empresas sin fines de lucro, la cual será objeto de estudio y aplicación del caso práctico en este trabajo de tesis.

---

<sup>3</sup> (PALLARES, 2001: 45)

<sup>4</sup> (CHIAVENATO, 2000: 76)

## 1.2 Clasificación de empresas por el fin que persiguen

Divididas según el fin u objetivo que persiguen, las empresas pueden ser de dos tipos:

- **Con fines de lucro:**

Son aquéllas entidades dedicadas a la explotación de cualquier tipo de actividad económica con la finalidad principal de obtener beneficios. Según la actividad que explotan, se clasifican en:

*Primarias:* Dedicadas a la extracción de materias primas directamente de la propia naturaleza; agrícolas, ganaderas, mineras, forestales, etc.

*Industriales:* Caracterizadas por transformar la materia prima en productos elaborados; siderurgia, metalurgia, de la construcción, etc.

*De Servicios:* También conocido como sector terciario, que cabe mencionar, ha adquirido notable desarrollo en los últimos años: comercio, servicios, personales, comunicaciones, transporte, etc.

- **Sin fines de lucro:**

Distinguidas por ser las organizaciones cuya finalidad principal es, brindar un servicio a sus asociados o al público en general.

**Cooperativas y Mutuales:** Destinadas a prestar servicios entre sus asociados.

**Sindicatos:** Dedicados a defender los derechos de los trabajadores.

**Cámaras empresariales:** Éstas por el contrario a las anteriores, se encaminan hacia la defensa de los derechos patronales.

**Religiosas:** Son aquéllas que tienen razón de ser para brindar un apoyo espiritual.

**Clubes deportivos y sociales:** Su finalidad es, apoyar la práctica de los deportes y los encuentros sociales que se llevan a cabo.

**Organizaciones culturales:** Consagradas a la difusión de la cultura.

### **1.3 Personas morales no contribuyentes**

Antes que nada es importante mencionar la definición que la Ley del ISR da al concepto de Personas morales, para relacionar perfectamente cada uno de éstos con las leyes que en este trabajo de tesis se manejan.

Cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta haga mención a una persona moral, se entenderán comprendidas dentro del concepto, las siguientes:

1. Las sociedades mercantiles.
2. Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.
3. Las instituciones de crédito.
4. Las sociedades civiles.
5. Las asociaciones civiles.
6. La asociación en participación, cuando por su conducto se realicen actividades empresariales en México.

Por ello se deduce que las sociedades y asociaciones civiles se consideran fiscalmente personas morales.

Una vez conocido el significado de personas morales consideradas así por la ley en estudio, es factible continuar haciendo mención de aquellas que a pesar de caer en el supuesto de persona moral, no son consideradas como sujetas

del Impuesto Sobre la Renta. Acto por el cual, son denominadas personas morales no contribuyentes.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 y 102 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran personas morales con fines no lucrativos o, personas morales no contribuyentes, las sociedades y asociaciones civiles siguientes:

1. Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, así como organismos que las reúnan.
4. Colegios de profesionistas y organismos que los agrupen.
5. Asociaciones civiles que administren en forma descentralizada a los distritos o a las unidades de riego, previo concesión y permisos respectivos.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como sociedades o asociaciones civiles. Organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en términos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo de las comunidades indígenas y de los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicados a las siguientes actividades:
  - a) Atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
  - b) Asistencia o rehabilitación médica o atención en establecimientos especializados.

c) Asistencia jurídica, apoyo y promoción para la tutela de los derechos de los menores, así como readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

d) Rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.

e) Ayuda para servicios funerarios.

f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo; en términos del artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por orientación social se entiende la asesoría dirigida al individuo o grupo de individuos en materia tales como la familia, la educación, la alimentación, el trabajo y la salud, con objeto de que todo miembro de la comunidad pueda desarrollarse, aprenda a dirigirse por sí mismo y contribuya con su esfuerzo a la tarea común o bienestar del grupo, con el máximo de sus posibilidades.

g) Promoción de la participación organizada de la población en acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.

7. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de los estudios en los términos de la Ley General de Educación; así como las Instituciones creadas por decreto o por ley cuyo objeto sea la enseñanza.

8. Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la investigación científica o tecnológica, que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

9. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las actividades siguientes:

a) Promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea el Instituto

Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.

b) Apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de acuerdo con lo señalado en el inciso anterior.

c) Protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y las costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.

d) Instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de acuerdo con la Ley General de Bibliotecas.

e) Apoyo a las actividades y objetos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.

10. Instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquellas a las que se refiera la legislación laboral.

11. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.

12. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

13. Asociaciones o sociedades civiles organizadas por fines políticos, deportivos o religiosos.

14. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, conforme al artículo 98 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

15. Asociaciones civiles de colonos y asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en dominio.

16. Sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante las reglas de carácter general, así como aquéllas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y el control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

17. Asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y al peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

18. Conforme a lo dispuesto en el artículo 107 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también podrán tributar en el regimen de las personas morales con fines no lucrativos las asociaciones religiosas constituidas en términos de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público.

19. Sociedades cooperativas de consumo.

20. Organismos que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.

Así también se conocen los casos en que las sociedades o asociaciones civiles no lucrativas, mismas que se consideran personas morales no contribuyentes, se podrán convertir en contribuyentes de Impuesto Sobre la Renta, cuando éstas obtengan utilidades.

Las entidades no lucrativas son entendidas como aquéllas que, contribuyen una parte considerable, hablando de la economía del país, que brindan diversidad de servicios, tales como hospitalarios, educativos, asistenciales, los museos, clubes deportivos y recreativos, colegios de profesionistas, así como diversas actividades que forman la gama de ese segmento de instituciones, como ya se pudo apreciar en el listado que antecede a este texto.

Éstas entidades, así como las entidades lucrativas son, consideradas de acuerdo a la Norma de Información Financiera (NIF) A- 2 como entidades económicas.

Por su parte la NIF A- 3 define las entidades no lucrativas así:

- “Entidad con propósitos no lucrativos: Es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y de aportación, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada, principalmente de beneficio social, y que no resarce económicamente la contribución a sus patrocinadores. Por ende, se tienen las siguientes características:
  1. Sus actividades de producción y venta de bienes o prestación de servicios persiguen cubrir, directa o indirectamente, fines de beneficio social.

2. Obtención de recursos de patrocinadores que no reciben en contraprestación pagos o beneficios económicos por los recursos aportados.

3. Ausencia de participación definida de propietario que pueda ser vendida, transferida o redimida, o que pueda transmitir derechos a la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad”.<sup>5</sup>

Es a bien conocer que estas entidades enfocan en todo momento sus esfuerzos en pro de mantener su patrimonio en un nivel tal que les permita continuidad de sus operaciones, por tal razón, necesitan de la aportación de sus patrocinadores y donativos en el caso de ser autorizadas para recibir ese concepto, para poder continuar con sus operaciones. Al decir que una entidad no lucrativa puede generar utilidades, no se habla de un error, la situación es que; este suceso se puede dar esporádicamente, sin embargo, la razón de ser o su objeto social, no les permite obtener niveles altos en cuanto a las mencionadas utilidades, por lo que, comúnmente, éstas instituciones se sostienen únicamente de las aportaciones y donativos de diversos patrocinadores, asociados, donadores. Dicho lo anterior, se puede asegurar que el objetivo primordial de cualquier Entidad No Lucrativa es, proporcionar los servicios o productos para la que fue constituida, por lo que es importante mantener su patrimonio para que la entidad subsista, nunca con el fin de la utilidad monetaria.

Estas organizaciones, en concordancia con las entidades lucrativas, cuentan con una administración, misma que busca eficientar las operaciones, llevando a cabo acciones para el logro de sus objetivos. Esta administración forzosamente tiene que fungir con los recursos que tienen, ya que una de sus características

---

<sup>5</sup> (NIF citado por BARBOSA, 2007: 16)

más importantes es la de ofrecer bienes y servicios, cuando en la realidad es que en la mayoría de las veces, esto se lleva a cabo por debajo de su valor de mercado, en consecuencia a ello, se tiene que los recursos destinados al cumplimiento de objetivos sean limitados, y es exactamente donde presencia la necesidad de buscar un financiamiento, ya sea por medio de donativos o buscar recursos por otros medios para cubrir este déficit. Esta es la causa por la que se puede apreciar que la administración de estas entidades busca por una parte mantener su patrimonio, y por otra, incrementarlo por medio del financiamiento.

#### **1.4 Asociaciones civiles**

La asociación civil es, entendida como la unión jurídica de varios individuos que pueden partir de dos, los cuales aportan algo en común, generalmente recursos, conocimientos, esfuerzo o trabajo para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley, es decir, que sea lícito y que además no tenga carácter preponderantemente económico, lo cual significa que, no persiguen la obtención de utilidades económicas tras la realización de sus actividades.

Por lo tanto, es posible afirmar entonces que, la asociación civil es, una entidad privada integrada por personas físicas para el cumplimiento ya sea de fines culturales, educativos, de divulgación, deportivos o de índole similar al objeto de fomentar entre sus socios o integrantes y/ o terceros alguna actividad social en beneficio a ellos.

Cabe mencionar que, en algunos países las asociaciones civiles pueden realizar todo tipo de actividades, incluso mercantiles, con tal de que no

constituyan el grueso de su actividad social, aunque en México esto, en teoría no es posible.

Hasta entonces lo entendido por asociación civil es, en términos generales, lo cual se puede ampliar a destacar para el Derecho qué significa una de estas entidades. De ahí la importancia de citar lo que el texto del artículo 172 del Código Civil del Estado reza en cuanto a esta definición confiere:

- “Cuando varias personas confieren en reunirse, de manera que no sea meramente transitoria, para realizar un fin común, que no esté prohibido por la ley, y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación”.<sup>6</sup>

La asociación civil constituida bajo la legalidad mexicana, se encuentra regulada en el Código Civil Federal en el Libro Cuarto de las Obligaciones, en el título decimoprimeros de las asociaciones y de las sociedades.

Los elementos a distinguir jurídicamente son:

1. Concurrencia de varias personas, (mínimo 2);
2. Voluntad (jurídicamente hablando) de unirse. Lo cual significa que existe el pleno conocimiento y consentimiento de formar *otra personalidad* al estar asociado.
3. Que sea desde el punto de vista de la temporalidad permanente, o que no sea transitoria, hasta que exista esa voluntad claro está, sin que se entienda accidental.
4. Con el objeto o fin, previamente concebido que sea común y que no sea de índole económico principalmente ese objeto.

---

<sup>6</sup> (CÓDIGO CIVIL DEL ESTADO, 1991: 172)

De los cuatro puntos expuestos, el último de éstos requiere mayor explicación.

En consecuencia se desarrolla lo siguiente:

Las asociaciones civiles son personas jurídicas denominadas morales, que claramente tienen personalidad jurídica propia, patrimonio, denominación, capital, etc. Que cuando se hace el análisis del objeto o fin que persigue la asociación civil, se deben eliminar de la mente todos los referentes a que éste sea de carácter ajeno al beneficio propio de los asociados, o bien para con terceros, pero que él mismo sea parte de naturaleza comercial o mercantil, porque sino, caería en otros campos, como lo sería por ejemplo, en el de las sociedades mercantiles que sustenta el derecho mercantil, no el civil.

Las asociaciones civiles requieren de un patrimonio propio, para conseguir el desarrollo de su objeto concebido, y eso debe entenderse, que sea el suficiente para la realización de su objeto, más no el que salga de ese margen, ya que entonces su naturaleza sería otra, y en consecuencia no se trataría de economía propia, como satisfactor personal, sino de lucro, lo que saldría del contexto en este caso.

Por otra parte, referirse al objeto de la asociación civil es, que sea lícito, lo cual para el derecho significa que; vaya acorde con sus normas jurídicas propias, y con las buenas costumbres, ambas reguladores de la conducta humana, del mismo nivel y valía.

Es viable conocer que hay asociaciones que se forman con el objeto de la ayuda mutua, propia de sus asociados, de beneficio interno, particular, y que por su naturaleza como tales, se integran o constituyen por los propios interesados. Ejemplos de ellos son: Asociaciones de colonos, Colegios de profesionistas; Contadores públicos, Abogados, Médicos, Arquitectos, etc. De

personas con capacidades especiales (cuando sean éstas las que la constituyan para su propio beneficio), lo cual también incluye a las asociaciones de comerciantes, locatarios, entre muchos más.

También hay asociaciones civiles que independientemente de ser de beneficio propio, de ayuda mutua, interna, lo son también para con terceros, y es precisamente aquí donde se inserta el mayor número de asociaciones civiles que tienen como objeto preponderantemente las de: Asistencia social, asistencia pública, las de carácter deportivo, las de enseñanza, las culturales, las de fomento social, las de fomento político, de fomento de las bellas artes, de la ciencia, así como de carácter religioso, etc.

Los elementos constitutivos de una asociación civil son:

**Formal:** Constituirse en escritura pública ante notario público.

**Ubicuidad:** La asociación civil tiene un radio de acción propio, (municipal) es un domicilio de plaza, si se subtrae debe de seguir, no dejar de referir su ubicación.

Las decisiones (asambleas de asociados) deben de tomarse en el domicilio social (plaza o localidad donde se ubiquen).

La constitución, las reformas a sus estatutos deben ser con un notario público de su mismo domicilio.

**Registro:** Debe ser incorporado en el registro público de la propiedad, donde corresponda el domicilio de la misma (hasta que es registrada la escritura constitutiva, es una sociedad regular, antes es irregular y carecen de efectividad jurídica sus actos).

**Denominación:** Las asociaciones civiles deben de tener un nombre de identidad propia, éste es concedido por la secretaría de relaciones exteriores expresamente.

**Representación frente a terceros:** Las asociaciones civiles deben de tener frente a terceros una representación a través de un consejo directivo o de un director general. Implica dos formas de representación, pero sólo ellos deben de tener la representación (terceros es, inclusive autoridades).

**Representación unipersonal:** La constituye el director general que es dotado de las más amplias facultades que la asamblea constitutiva de asociados acuerde expresamente; puede limitar ciertas facultades como las de dominio.

**Representación colegiada:** Es la que se ofrece por un consejo de directores, esto es que las decisiones de la administración substancialmente propia la llevan a cabo por este medio, en el que se nombra un presidente del consejo directivo; secretario, tesorero y, si son necesarios, vocales.

**Asambleas:** Es la reunión a la que es convocada la totalidad de los asociados, es donde se encuentra la máxima autoridad de la asociación, y son llevadas a cabo cuando en los estatutos constitutivos así lo indiquen (es ordinaria), o bien cuando la dirección o consejo directivo convoque a la misma.

**Asamblea ordinaria:** Es anual y en ella se resuelve; la admisión o exclusión de asociados; disolución anticipada de la asociación civil; prorroga en su duración; nombramiento de director o consejo; y revocación de director o consejos de directores, exigirles rendimiento de cuentas, traducido en estados financieros.

**Asamblea extraordinaria:** Son convocadas en cualquier tiempo por el director o por el consejo de directores.

**Obligatoriedad de las asambleas de sus decisiones:** Son obligatorias para todos los asociados los acuerdos habidos en la asamblea aunque hubiesen votado en contra de ello.

**Objeción a los acuerdos:** Judicialmente pueden impugnar (ante un juez civil) la asamblea en su celebración por fallas en la convocatoria o hubiese tratado asuntos diversos de la convocatoria.

**De la separación:** Todo asociado puede separarse dando aviso al director o consejo con dos meses de anticipación.

**De la exclusión:** Así establecido por los estatutos lo acuerde la asamblea de asociados.

**Aspectos fiscales:** Previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las asociaciones civiles para su objeto pueden recibir donaciones.

Causan pago del Impuesto sobre la renta en aquéllos casos que obtengan utilidades.

**Extinción de la asociación:** Acuerdo por asamblea; Conclusión de término; Por incapacidad y/o por Resolución de autoridad competente.

### **1.5 Diferencias de Asociación Civil con una Sociedad Civil**

Si bien es cierto que la posible confusión entre lo que significa una asociación y una sociedad civil, muy posiblemente se puede presentar a estas alturas de la profesión, por tal motivo a continuación se exponen algunas diferencias entre ambas sociedades que se han considerado como las más importantes.

1. La asociación civil no persigue un fin preponderantemente económico, aunque llegue a realizar algunos actos de comercio; mientras que la sociedad civil por el contrario, sí persigue un fin preponderantemente económico.

2. La asociación civil no cuenta con un capital social; cuando a diferencia de ésta la sociedad civil sí cuenta con éste.

3. En la asociación civil no existen las partes sociales; mientras que en la sociedad civil el capital está dividido y representado en partes sociales y cada uno de los socios es, titular de una parte de ellas.

4. Dentro de la asociación civil cada uno de los integrantes o asociados no son distinguidos o clasificados; caso contrario que se da en la sociedad civil, al considerar dos tipos de socios, los capitalistas y los industriales.

5. En la asociación civil no se obtienen utilidades, lo único que existe es el aumento patrimonial; por su parte en la sociedad civil existe la posibilidad de repartir las utilidades que se obtengan por la realización de los actos tendientes al logro de su finalidad.

6. Los integrantes o asociados no pueden ceder sus derechos como tales por ser éstos personales y en caso de muerte, sus herederos no tienen ningún derecho en la asociación, salvo pacto en contrario que deberá encontrarse reflejado en los estatutos sociales; en cambio en la sociedad civil, los socios de la misma, al cumplir con los estatutos que rigen su sociedad, pueden ceder sus partes sociales y en caso de muerte, sus herederos tendrán el derecho a la parte social del fallecido.

7. En el caso de disolución de la asociación, a los asociados sólo podrá devolverseles el valor de sus aportaciones siempre y cuando así se hubiere pactado en los estatutos y todos los demás bienes deberán aplicarse a una institución o fundación de objeto similar a la extinguida; si en la sociedad civil se presentara la disolución de la misma, los socios tienen derecho a las utilidades que legalmente les correspondan conforme al balance final de

liquidación y a que se les devuelva, en su caso, su aportación o el valor de la misma.

8. En la asociación civil no existe la responsabilidad solidaria e ilimitada para los asociados administradores; cuando por el contrario en la sociedad civil, las obligaciones sociales están garantizadas bajo una responsabilidad solidaria e ilimitada de los socios administradores.

9. La designación de los administradores en la asociación civil, se realiza como lo dispongan los estatutos sociales y generalmente los acuerdos de esta índole se toman por mayoría de votos de los asociados presentes en la asamblea; cuando en la sociedad civil el nombramiento de administradores hecho en escritura constitutiva no puede ser revocado sin el consentimiento de todos los socios salvo por orden judicial, por dolo, culpa o inhabilidad.

10. El derecho a voto es igual a los demás asociados; es decir, no existe distinción dependiendo del monto de la aportación; caso que es totalmente opuesto en la sociedad civil, ya que el derecho a voto para cada socio depende del monto y valor de su parte social.

### **1.6 Regimen fiscal de las Asociaciones Civiles**

En la actualidad México cuenta con una gran cantidad de personas morales constituidas legalmente como sociedades o asociaciones civiles, las que a su vez, se ubican según la naturaleza de las actividades que realizan dentro del título II “De las personas morales” o en el título III “Del regimen de las personas morales con fines no lucrativos” de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR).

En virtud de que las sociedades civiles y asociaciones civiles que tributan en el título III no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, salvo en ciertos

casos en que se considera una excepción, es importante conocer a la perfección en qué casos se puede tributar en dicho régimen y en qué casos esto resultaría una tremenda equivocación, ya que si esto se llevará a cabo erróneamente, a cambio se pueden obtener graves problemas con la autoridad fiscal. Lo anterior se entiende a partir del siguiente razonamiento.

Si se tributa en el título II, debiendo tributar en el título III, se entiende que se ha pagado exceso de Impuesto Sobre la Renta en detrimento de la sociedad o asociación civil, sin embargo, si se da la situación por el contrario; o sea, que se tribute en el título III debiendo ser lo correcto tributar en el título II, esto representa que el pago de Impuesto Sobre la Renta no ha sido suficiente, o que se ha pagado una cantidad menor a la debida, lo que con seguridad acarreará dificultades con la autoridad fiscal.

Hasta el 31 de diciembre de 1989 el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta se denominaba “De las sociedades mercantiles”; sin embargo, a partir de las reformas fiscales para 1990 la denominación cambió a “De las personas morales”, nombre que hasta la fecha es actual.

Con dichas reformas también se modificó el artículo 5º. De aquéllas fechas, mismo que ahora es el artículo 8º. De la misma Ley para incluir en el mismo el término de “personas morales” a las sociedades y asociaciones civiles.

Dado lo anterior, desde 1990, las sociedades y asociaciones civiles tributan en el título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haciendo excepción con aquéllas que lo hacen conforme al título III de la misma ley.

Por su parte el artículo 93 en su último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que las sociedades o asociaciones civiles comprendidas en el título III de la citada ley, excepto aquéllas que estén autorizadas para recibir

donativos deducibles, que obtengan ingresos por la enajenación de bienes distintos de su activo fijo, o por la prestación de servicios a personas distintas de sus miembros, determinarán el Impuesto Sobre la Renta que corresponda a la utilidad de dichos ingresos en términos del título II de la misma ley, a la tasa del 28% para el ejercicio 2007, siempre que tales ingresos representen más del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate. Para lo cual en el artículo 105 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que las sociedades y asociaciones civiles con fines no lucrativos que deban pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme al título II de la ley de la materia; por la obtención de los ingresos derivados de las actividades citadas, considerarán como deducciones para determinar el Impuesto Sobre la Renta a cargo, las que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad, siempre que cumplan con los requisitos señalados en el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo cual quiere decir, que cuando se encuentren en dicho supuesto deberán separar los ingresos por los que se deba pagar el impuesto correspondiente, de los que no lo causen, presentándose el problema de identificar de las deducciones autorizadas, cuáles corresponden a los ingresos por los que se debe pagar el impuesto y cuáles a los demás ingresos. El mismo artículo 105 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el procedimiento correspondiente.

Mientras tanto se debe considerar también que, el artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que una persona moral con fines no lucrativos debe pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando perciba ingresos por los conceptos siguientes:

1. Enajenación de bienes;

2. Intereses, con independencia de que se perciban en moneda extranjera; y
3. Obtención de premios.

Para tal efecto, aplicarán las disposiciones contenidas en los capítulos IV, VI del título IV, “De las personas físicas”, y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.

Pese a lo indicado en este artículo 94, su disposición no será aplicable a las personas morales siguientes:

1. Los partidos y asociaciones políticos legalmente reconocidos.
2. La Federación, los estados, los municipios y las instituciones que por la ley están obligadas a entregar al gobierno federal el importe íntegro de su remanente de operación.
3. Aquéllas que estén autorizadas para recibir donativos deducibles.
4. Las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro.

De esta forma, las sociedades y asociaciones civiles con fines no lucrativos que deben pagar el ISR de acuerdo con el título II o IV de la ley de este impuesto, deberán identificar y separar los ingresos que obtengan conforme a cada título. Igualmente, deberán cumplir con las obligaciones que les correspondan en cada título; sin embargo, no deberán ser obligados de presentar aviso de aumento de obligaciones fiscales mediante la forma oficial R-2 “Aviso al registro federal de contribuyentes de Cambio de situación fiscal”.

En este primer capítulo denominado LA EMPRESA, se tiene la intención de haber abordado lo suficiente y a la vez lo únicamente necesario para comprender la importancia de la empresa en México. Así como la clasificación de éstas únicamente por el fin que persiguen. Y así mismo, dejar el

conocimiento referente a las personas morales primeramente en su carácter general, continuando con la especificación de aquellas que para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideran no contribuyentes. Haciendo énfasis en las Asociaciones Civiles, ya que son el objeto de estudio en este proyecto de tesis. Para lograr que el lector se involucre con claridad en el tema y no llegue a confundirse.

Todo esto, tratando de evitar los temas trillados que sólo llenan líneas pero que, al fin y al cabo no son indispensables, para la comprensión específica de esta que será una propuesta, sin embargo, en este primer capítulo no se ha abordado lo referente a la contabilidad en las empresas que es factor vital. Pero sí se hará en el siguiente capítulo, con mira del total involucramiento del lector, como ya se ha mencionado.

## **Capítulo II**

### **LA CONTABILIDAD Y LAS EMPRESAS NO LUCRATIVAS**

Abrir tema con relación y apego a las empresas, es hacer de vital mención el tema de la contabilidad, esto porque en la actualidad no hay alguna entidad que mantenga activas sus operaciones y que la contabilidad no les resulta imprescindible. No haciendo referencia a los propósitos, es decir; no importa si el cuerpo de la empresa ve a la contabilidad como una bruta obligación, o por el contrario, distingue más allá de una sola exigencia, y aprende a reconocer los beneficios que ésta le acarrea en el funcionamiento diario de sus actividades.

El antecedente que se conoce hasta este momento es que las empresas no lucrativas no se encuentran exentas del tema de la contabilidad, ya que; la contabilidad es, una herramienta del control de las empresas no lucrativas, para lo cual, en este capítulo se integrarán aspectos tanto históricos de esta área, definiciones y estructura de la misma en términos generales primeramente, así como todos aquéllos aspectos que dentro de la contabilidad deben tenerse presentes; de esta manera hacer posible el proceder al tema de las normas de información financiera, también en primer momento de forma general, para continuar delimitando el estudio y, enlazar el conocimiento de manera precisa y acertada.

#### **2.1 Historia de la contabilidad**

Hablar de los antecedentes históricos de la contabilidad es, recordar diversas etapas que han formado parte de la evolución que la misma ha tenido.

Desde que el hombre tuvo la invención de los primitivos sistemas de escritura, el hombre los ha utilizado para llevar a cabo el registro de aquellos datos de la vida económica que le era preciso recordar.

Las primeras civilizaciones que surgieron sobre la tierra tuvieron que encontrar la manera de dejar constancia de determinados hechos con proyección aritmética, que se producían con demasiada frecuencia y eran complejos como para poder ser conservados en la memoria. Reyes y sacerdotes necesitaban calcular la repartición de tributos, y regular su cobro por uno u otro medio. La organización de los ejércitos también requería un cálculo cuidadoso de las armas, pagas y raciones alimenticias, así como de altas y bajas en sus filas.

Algunas sociedades que carecían de escritura en sentido estricto utilizaron, sin embargo, registros contables; es el caso de los incas, que empleaban los quipus, agrupaciones de nudos de distintas formas y colores ordenados a lo largo de un cordel, y cuya finalidad, aún no era algún tipo de registro numérico.

A fin de ordenar la historia y lograr una mejor comprensión y ubicación, se presentan hechos importantes según el tiempo y el lugar:

### **Mesopotamia**

El país situado entre el Tigris y el Eufrates, era en el cuarto milenio después de Jesucristo, considerada como asiento de una próspera civilización.

Los comerciantes de las grandes ciudades mesopotámicas constituyeron desde fechas muy tempranas una casta influyente e ilustrada.

El famoso código de Hammurabi, promulgado aproximadamente en el año 1700 a. de J.C. contenía tanto las leyes penales, normas civiles y de comercio, además regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil, y entre

sus disposiciones había algunas directamente relacionadas con la manera en que los comerciantes debían de llevar sus registros.

Miles de tablillas de cerámica han sido conservadas para permitir lograr una imagen clara de la manera en que los sumerios llevaban sus cuentas, gracias a esto es, posible saber que desde épocas antiguas existían sociedades comerciales, en las que las aportaciones de capital y el reparto de las utilidades o beneficios, siendo éstas dos de operaciones las de mayor interés, estaban cuidadosamente estipuladas por escrito.

Además del Estado, la Iglesia fue la institución que controlaba sus actividades económicas a base de registros, y por tal causa fue considerada como institución bancaria, por el otorgamiento de préstamos que practicaba.

En esta época, (llamada la del Código de Hammurabi) se tuvo un gran progreso en las anotaciones contables, por aparecer una manera generalizada de realizar las inscripciones, estableciéndose; título de las cuentas, nombre del interesado, cantidades, total general, siendo estos elementos considerados como los indispensables.

La costumbre de insertar la plancha cerámica en una varilla, siguiendo un orden cronológico, marcó el paso para la creación de verdaderos libros de contabilidad.

## **Egipto**

El papiro era el instrumento material más utilizado por los egipcios para realizar la escritura. Por su parte, las anotaciones de tipo contable, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática, debido a su carácter repetitivo, lo cual resulta difícil de descifrar para los estudiosos.

A pesar de saberse que los egipcios llevaron, sin duda sus registros contables, y éstos les fueron útiles en el control de sus actividades, principalmente a la iglesia, el Estado y a los grandes señores, no se puede decir que esta civilización haya contribuido a la historia de la contabilidad innovando procedimientos o aplicando algunos que anteriormente no lo hubieran sido.

### **Grecia**

El lugar donde fue preciso desarrollar una técnica contable, fue en los templos helénicos, ya que poseían un tesoro importante cuyo destino provenía de los óbolos de los fieles o de los Estados.

Los arqueólogos han encontrado en estos lugares la más rica y minuciosa documentación contable.

Los banqueros por su parte, llevaban dos clases de libros de contabilidad, el Diario y el libro de las Cuentas de Clientes. El orden y la pulcritud tan fehacientes fueron lo que logró que éstos fueran reconocidos por la ley, que otorgaba a los libros de contabilidad valor de prueba principal.

La contabilidad pública también se desarrolló en las ciudades griegas.

Se dice que el primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356, 323 a. C.), los banqueros griegos fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio, de ellos se dice que; llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad y sus conocimientos técnicos hicieron con frecuencia que se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad.

### **Roma**

Es importante conocer acerca de la historia, para darse cuenta de la evolución que la contabilidad ha venido teniendo.

En lo que respecta a los romanos y su relación con esta técnica, se conoce que en el siglo I a. de J.C. se menospreciaba a la persona que fuera capaz de controlar contablemente su propio patrimonio.

Los negociantes con influencia significativa lograron a través de la práctica contable y el empeño que ponían sobre esto, perfeccionar los libros de contabilidad, a tal grado que los historiadores creen que en ellos, se refleja el inicio de lo que ahora se conoce como la partida doble. Es donde se encuentran testimonios especificados sobre la práctica contable, desde los primeros siglos de fundada, todo jefe de familia asentaba diariamente sus ingresos y gastos en un libro llamado "Adversaria", el cual era una especie de borrador, ya que mensualmente los transcribía, con mucho cuidado, en otro libro, el "Codex o Tubulae"; en el cual, a un lado estaban los ingresos (acceptum), y al otro los gastos (expensum).

### **Edad Media**

Durante el periodo de los romanos en la practica del feudalismo el comercio cesó de ser una practica común, por lo tanto el ejercicio de la contabilidad tuvo que haber sido usual aunque no exista testigo que lo compruebe.

La contabilidad siempre se mantuvo activa, ya que los musulmanes durante sus conquistas expansivas fomentaron el comercio, dando lugar a la práctica de esta disciplina.

En la Europa del siglo VIII se conservó una orden de Carlo Magno, llamada "Capitulare Villis", en la cual se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del imperio y del registro de sus movimientos en un libro que tuviese por separado ingresos y egresos.

Desde el siglo VI hasta el IX, el “Solidus” fue la unidad monetaria aceptada generalmente, dando lugar a la más fácil práctica de la contabilidad, por ser ésta una medida homogénea.

Fueron tres ciudades italianas las que se consideraron los focos comerciales más importantes y por lo tanto contables, éstas fueron; Florencia, Venecia y Génova.

En los años treinta del siglo XV, se conoce mundialmente el sistema que consistía en un juego de dos libros, uno que contenía los registros cronológicamente y el otro que agrupaba las cuentas de caja, corresponsalía, pérdidas y ganancias, y las cuentas patrimoniales, de tal manera que se puede decir que éste es el origen de los libros Diario y Mayor.

### **Edad Renacentista**

Los estudiosos afirman que se tiene información de que quien fue el primero en establecer el método de la partida doble fue Benedetto Contrugli, sin embargo su libro tardó casi 115 años en ser llevado a la imprenta, lo cual impidió que se pudiera adjudicar como autor de la obra en la historia de la contabilidad, por lo que su caso difiere al del Fray Luca Pacioli.

Fray Luca Pacioli, en su libro “Summa”, publicado en 1494, primer texto impreso; se refiere al método contable, que se conoció desde entonces como “A la Veneciana”, que amplía la información de las prácticas comerciales: sociedades, ventas, intereses, letras de cambio, etc.

Otro autor indiscutiblemente esencial en la historia de la contabilidad es, Simón Stevin, por ser el primero en considerar que la contabilidad sitúa una temática que merece un serio estudio científico, ya que todos los autores consideraban supuestos los principios de personificación de las cuentas que expuso Pacioli,

sin pretender hacer teoría. Pero, pese a esto el profesor Stevin hizo hincapié en el aspecto patrimonial de las cuentas y además consideró la contabilidad como un instrumento de control de gestión de la empresa.

En el siglo XIX, y con el Código de Napoleón (1808), comienza la Revolución Industrial; la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de "Principios de Contabilidad". En 1887 se funda la "American Association of Public Accountants", antes en 1854 "The Institute of Chartered Accountants of Scotland", en 1880 "The Institute of England and Wales", organismos similares los constituyen Francia en 1881, Australia en 1885, Alemania en 1896.

### **Edad Moderna**

La tendencia más evidente se advirtió en los primeros decenios del siglo XIX, aún más evidente en los países nórdicos y del área anglosajona, a enfocar los problemas contables como instrumental y terminología prestados por la ciencia de la microeconomía. Así pues, se produjo una invasión recíproca entre el área económica y el área contable, pidiéndose entender así: el cálculo macroeconómico precisaba de una contabilidad más perfecta que pudiera aportar los datos necesarios para el análisis económico de la empresa. Y a su vez la contabilidad procuró perfeccionar la obtención y manejo de los datos empleando así técnicas propias de la microeconomía. Tal es el caso del desarrollo de las técnicas de contabilidad de costos, constituyendo éste el más claro ejemplo de la penetración de los conceptos microeconómicos en el campo contable. Por esta razón, cuanto más se perfecciona la contabilidad interna de la empresa más estrecho se hace el viejo corsé de la partida doble,

que amenaza en la primera mitad del siglo, quedar sin haber encontrado una técnica capaz de sustituirlo con ventaja.

La bondad del primer diseño del Diario-Mayor-Único fue reunir en un solo volumen al Diario con su relación cronológica de conceptos, y al Mayor con la acumulación clasificada por esas cuentas, con sus respectivos cargos y abonos, ahorrándose así gran cantidad de tiempo, pues en vez de llevar dos libros se llevaba sólo uno.

La contabilidad sufre modificaciones en la forma, por lo que respecta al sistema de Pólizas, nace a partir del uso de volantes para dar mayor rapidez a los depósitos de los cuenta- habientes del Banco.

Con la aparición del ordenador electrónico se ha reforzado el papel de la contabilidad matricial, que fue desarrollada rápidamente. Entendida la contabilidad en su sentido tradicional, constituía la única fuente de datos de que se disponía en la empresa. El empleo del ordenador electrónico abre nuevos horizontes a la ciencia y a la técnica contable, en pocos años van a transformarse radicalmente en sus objetivos como en sus procedimientos.

### **Inicio y Desarrollo de la Contaduría Pública en México**

Es importante destacar los hechos que fueron marcando la llegada por así llamarlo y la evolución de la contabilidad en el país.

En el año de 1845 se estableció en la ciudad de México por obra del Tribunal de Comercio de la ciudad de México, la primera escuela de enseñanza comercial, con el nombre de Escuela Mercantil, lo cual duró cerca de los nueve años, ya que en 1847 cuando estaba en guerra contra los norteamericanos tuvo que cerrar sus puertas por la falta de fondos.

Por decreto de Santa Anna, el 28 de enero de 1845, se fundó la escuela de Comercio, la cual se tuvo que enfrentar ante muchas dificultades, mismas que fueron superadas y se logró no sólo subsistir sino salir adelante, creciendo poco a poco. El gobierno de Benito Juárez mostró una gran preocupación por la reorganización del sistema de enseñanza pública, y el 15 de julio de 1868, fue inaugurada la escuela con el nombre es Escuela Superior de Comercio y Administración.

Para el año de 1871 los estudios hechos en la escuela ya eran más reglamentados y formalizados, creándose las carreras de empleado contador (contador privado). En México, la falta de profesionales nacionales se veía desde principios del siglo y la creación de la carrera de contador fue el primer paso para comenzar a crearlos en el año de 1905 en la Escuela Superior de Comercio y Administración.

Cabe mencionar que los estudios que se hacían en los inicios dentro de la Escuela de Comercio, son considerados meramente como elementales, esto dejo de ser así, hasta la creación de la carrera de contador de comercio en donde la enseñanza fue ya sistematizada y se agregaron entonces, nuevas materias a los programas de estudio.

Un dato interesante y digno de ser reconocido especialmente en el país, es conocer que el 25 de mayo de 1907 se celebró el primer examen profesional de contador, siendo el aspirante a titularse Fernando Diez Barroso.

Un grupo de contadores titulados decidió formar una agrupación profesional en el año de 1907 que quedó constituida, a mediados de ese año, con el nombre de "Asociación de Contadores Públicos". La cual tuvo éxito surgiendo la inquietud de formalizar el trabajo, constituyendo así el Instituto de Contadores

Públicos Titulados de México, lo cual se llevó a cabo el día 6 de octubre del mismo año.

Por su parte, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) reconoce los cien años de la contaduría pública en el país. Denominando como *un siglo de sabiduría*.

“Para un ser humano cien años es toda una vida y muchos no logran llegar a ese momento mágico, sin embargo las instituciones pueden hacerlo, ya que trascienden a los seres humanos que las crean, se alimentan de cada uno de ellos y de quienes los suceden, absorben su personalidad que, a su vez, es reflejo de cada tiempo.

El 25 de mayo de 1907, se ha aceptado como la fecha del nacimiento de la profesión contable en México. En este día presentó su examen don Fernando Díez Barroso, mediante el cual recibió el primer título de Contador de Comercio que se expidió en México. Más adelante por una iniciativa del mismo Díez Barroso los planes de estudio fueron modificados y el título otorgado cambió al de Contador Público.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., fue creado hace casi 84 años, por un pequeño grupo de visionarios, quienes decidieron que su primer presidente fuese, precisamente, el primer Contador de Comercio en México, don Fernando Díez Barroso, quien celebraba dieciséis años de haber recibido su título. De esta manera, la historia de la Contaduría Pública en México está ligada, irremediabilmente, a la vida de don Fernando y a la creación de la Institución.

Podría entenderse como una omisión en la historia de no hablar posiblemente de la primera mujer contadora en México, Sor Juana Inés de la Cruz, que de

acuerdo con testimonios era la encargada de llevar cuenta y razón de las actividades del convento en donde profesó, además de ser una de las grandes poetisas del mundo. Sin duda, celebrar el primer centenario de nuestra carrera en México, es un acontecimiento que representa la oportunidad de revisar nuestros orígenes, el camino que hemos recorrido, los enormes desafíos que ha enfrentado la profesión para lograr posicionarse como la mejor organizadora de nuestro país, la que afilia al mayor número de profesionistas y la que permanece en el liderazgo en cuanto a la certificación de sus agremiados.

Crisis es motivo de oportunidad, nuestra profesión ha superado grandes retos durante estos primeros cien años, lo cual no ha sido gratuito, pues es el resultado de mantener una estricta disciplina en su quehacer, identificando que sólo mediante una actuación transparente se logra la confianza de la sociedad hacia el resultado de su trabajo.

La Contaduría Pública es la profesión de la verdad, la que evita las posibilidades de opacidad en la información financiera, la que vela porque exista el orden dentro del caos que permanentemente subsiste. Cien años es un buen pretexto para renovar nuestro desafío ante el mundo, comprobar porqué somos un ente tan bien organizado y experimentar en ello, la dicha de poder servir a una sociedad ansiosa de nuestra actuación, guiada por valores y con una visión renovada. Cien años son sólo el principio que marca el arranque de un mayor reto. Para los empleados de esta nobles Institución, es motivo de orgullo haber podido colaborar en este esfuerzo, para plasmar la historia de nuestra profesión en este primer centenario.

Por tal motivo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., desea entrar a una nueva etapa en su vida institucional, para lo cual, recientemente, ha

hecho pública una visión renovada de su misión, visión y valores, que fueron el resultado de un trabajo de inteligencia colectiva, en el que intervinieron cerca de trescientos individuos de todas las regiones de nuestro país.

La historia de profesión va de la mano con la actividad del ser humano en el transcurrir de los años, y existen pasajes muy importantes, que han marcado el rumbo de nuestra institución, de ellos podemos enumerar algunos, por mencionar solamente una parte, ya que nuestra historia es tan rica que se necesitaría de un libro de contaduría”.<sup>1</sup>

## **2.2 Definición de Contabilidad**

Al igual que cualquier término que se encuentre sujeto a una definición, la contabilidad es un concepto que es posible definir según lo comprenda cada autor o persona; contando siempre con los fundamentos necesarios que la distingan; haciendo además posible su entendimiento. Pues siempre habrá elementos que son inseparables del concepto, para que puedan integrar una acertada y completa definición. Algunas de éstas son:

- “Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares. Sistema de cuentas interconectadas para registrar las magnitudes básicas de la economía nacional, resultantes de las operaciones de los agentes macroeconómicos”.<sup>2</sup>
- “Orden adoptado para llevar cuentas. En un sentido restringido es la técnica de la captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz. En una dimensión más amplia y actual, la contabilidad además de las funciones mencionadas se enriquece con las áreas administrativas, jurídica, fiscal, financiera, costos y auditoría”.<sup>3</sup>
- “Es la ciencia que tiene por objeto el registro de las operaciones

---

<sup>1</sup> (www.imcp.org.mx, 2007)

<sup>2</sup> (DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, 2000: 67)

<sup>3</sup> (MODERNO DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, 2004: 66)

económicas efectuadas por una persona o entidad con el fin de conocer sus resultados y la situación de la misma”.<sup>4</sup>

- “Técnica que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afectan el patrimonio de cualquier organización económica o entidad, proporcionando información útil, confiable, oportuna y veraz cuyo fin es lograr el control financiero de la evaluación de la entidad y apoyar la toma de decisiones”.<sup>5</sup>

Con las anteriores, defino la contabilidad como: El sistema que comprende una diversidad de cuentas de balance y de resultados que son adoptadas en los registros de un ente económico, las cuales permiten el correcto registro manual o mecánico de la información obtenida, para obtener de ésta, las herramientas suficientes que muestren la situación de la empresa, y finalmente proceder a la toma de decisiones.

### **2.3 Estructura de la Contabilidad**

La estructura de la contabilidad está formada por:

Normas de Información Financiera (NIF), las que a su vez se dividen en tres segmentos:

1. Normas de Información Financiera Conceptuales o, Marco Conceptual;
2. Normas de Información Financiera Particulares e Interpretación de las Normas de Información Financiera.
3. Además se incluye el Criterio Prudencial como parte de esta estructura.

La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles, se aplica al nivel de las normas particulares.

Plantear en palabras menos técnicas lo que se refiere a criterio prudencial, es

---

<sup>4</sup> (CORTES JESUS, 1982: 1)

<sup>5</sup> ([www.definicion.org.mx](http://www.definicion.org.mx), 2007)

conveniente, antes de continuar. Es por ejemplo, cuando el contador se encuentra en un escenario que incluye varias alternativas de carácter contable o, dicho de otra manera, ante distintas situaciones. Dicho profesional se encuentra obligado a tomar en cuenta cada caso, para después de evaluarlos, tomar el que resulte óptimo. Es decir; en muchas ocasiones el contador se encuentra con una serie de posibles decisiones o enfoques, y necesitará aplicar su conocimiento, juicio y experiencia para cuantificar con mayor certeza y elegir de entre tal serie, lo que sea de mayor conveniencia.

Las Normas de Información Financiera son emitidas por el CINIF, por lo que es conveniente hablar acerca del significado de éste último término.

El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en el año 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado, actualmente, estas entidades que forman por la Asamblea de Asociados del CINIF, son las siguientes: Asociación de Bancos de México, Asociación de Intermediarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Consejo Mexicano de Hombres de Negocios, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Secretaría de la Función Pública. Cuyas siglas se deben al siguiente significado: *Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información Financiera*.

## **2.4 Normas de Información Financiera (NIF)**

“Durante más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) fue la encargada de emitir la normatividad contable en nuestro país, bajo la denominación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En este conjunto de boletines se establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera en los que se basó no sólo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas. Indiscutiblemente, la CPC desempeñó esta función con un alto grado de dedicación, responsabilidad y profesionalismo.

A partir del 1º de junio de 2004, es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) el organismo independiente que, en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México. El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en el año 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado, con objeto de desarrollar, las “Normas de Información Financiera” (NIF) con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera. Para lograr lo anterior, se conformó un Consejo Emisor del CINIF, al que se han integrado investigadores de tiempo completo provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes. Asimismo, el proceso de emisión de normatividad está en todo momento bajo la observancia de cualquier interesado, al publicarse en la página electrónica del CINIF, el inventario de proyectos; los avances a dichos proyectos; las normas en proceso de auscultación; las respuestas recibidas en este proceso, y finalmente, los documentos denominados “bases para

conclusiones”, que dan respuesta a los comentarios recibidos durante la auscultación. Desde luego, el propio IMCP ha sido promotor de la constitución del CINIF, por lo que ha establecido ya, en el primer capítulo de sus estatutos, apartado 1.02, inciso 1, que el IMCP tiene como objetivo, entre otros:

“Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del Instituto, las normas de información financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera. “ El CINIF es el encargado directo de desarrollar dicha normatividad; para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados Normas de Información Financiera (NIF) o, en su caso, Interpretación a las Normas de Información Financiera (INIF), siendo estas últimas, aclaraciones y guías de implementación de las primeras.

La filosofía de las NIF es lograr, por una parte, la amortización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía; y, por otro lado, convergir en el mayor grado posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Cuando se haga referencia genérica a las NIF, deberá entenderse que éstas comprenden tanto a las normas emitidas por el CINIF como a los boletines emitidos por la CPC que le han sido transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004. Sin embargo, cuando se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran a las NIF, éstos se llamarán por su nombre original, esto es, Norma de Información Financiera o Boletín, según sea el caso.

Derivado de lo anterior, la estructura de las NIF es la siguiente:

- a) Las NIF y las INIF emitidas por el CINIF;
- b) Los Boletines emitidos por la CPC, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF; y
- c) Las NIIF aplicables de manera supletoria.

Cabe señalar que las “Circulares” son recomendaciones o aclaraciones emitidas en su momento por la CPC, pero que no asumen la forma de una norma, pues no pasaron por un proceso de auscultación. Empero, debido a su importancia como guías, seguirán formando parte de esta publicación hasta en tanto pierdan su función”.<sup>6</sup>

Las Normas de Información Financiera (NIF) se refieren al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

La importancia de las Normas de Información Financiera radica en qué estructura la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de

---

<sup>6</sup> (www.imcp.or.mx, 2007)

criterio que pueden resultar en diferencias internas que una entidad lleva a cabo y de otros eventos, que la efectúan, así como un apego estricto al marco conceptual.

#### **2.4.1 Clasificación de las Normas de Información Financiera:**

Las NIF se clasifican en:

1. Normas de Información Financiera Conceptuales o Marco Conceptual,
2. Normas de Información Financiera Particulares,
3. Interpretación de las Normas de Información Financiera (INIF).

#### **2.4.2 Marco Conceptual**

El Marco Conceptual es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, destinado a servir como sustento racional para el desarrollo de Normas de Información Financiera y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.

##### **2.4.2.1 El Marco Conceptual se integra por:**

**1. Postulados básicos:** (Sustancia económica, Entidad económica, Negocio en marcha, Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos, Valuación, Dualidad económica y Consistencia).

**2. Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros:**

(información útil para la toma de decisiones).

**3. Características cualitativas de los estados financieros:** 1) Confiabilidad (veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente). 2) Relevancia (Posibilidad de predicción y confirmación, e importancia relativa). 3) Comprensibilidad y 4) Comparabilidad.

**4. Elementos básicos de los estados financieros:** (Activos, Pasivos, Capital Contable o Patrimonio Contable, Ingresos, Costos y Gastos, Utilidad o Pérdida Neta, Cambio Neto en el Patrimonio Contable, Movimientos de Propietarios, Creación de Reservas y Utilidad o Pérdida Integral y Origen y Aplicación de Recursos).

**5. Reconocimiento y valuación.**

**6. Presentación y revelación.**

**7. Supletoriedad.**

Que en otras palabras son las NIF A- 1, NIF A-2, NIF A- 3, NIF A- 4, NIF A- 5, NIF A- 6, NIF A- 7 y NIF A- 8.

### **2.4.3 Normas de Información Financiera Particulares:**

Las Normas de Información Financiera Particulares se clasifican en:

1. Normas relativas a los estados financieros en su conjunto;
2. Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros;

3. Normas aplicables a problemas de determinación de resultados;

4. Normas aplicables a actividades especializadas.

Estas normas forman las normas de reconocimiento, las cuales se dividen en Normas de Valuación, Normas de Presentación y las Normas de Revelación.

Las Normas de Información Financiera Particulares están formadas por la NIF B- 1, los boletines en vigor de Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Serie B (excepto el boletín B- 1), Serie C, Serie D y la Serie E.

#### **2.4.4 Interpretación de las Normas de Información Financiera (INIF)**

La Interpretación de las Normas de Información Financiera (INIF) se dividen en:

1. Aclaraciones o ampliación de los temas contenidos en alguna Norma de Información Financiera.

2. Guías sobre problemas nuevos no tratados específicamente por las Normas de Información Financiera.

Todas estas normas se encuentran sujetas al proceso de auscultación pública, excepto las interpretaciones señaladas en el punto 1, del párrafo inmediato anterior.

#### **2.4.5 NIF A- 2 POSULADOS BÁSICOS:**

Se sustituye el término Principio de Contabilidad por el término Postulado Básico, los postulados básicos dan la pauta para explicar en qué momento y

cómo debe reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, por lo que son en consecuencia, esencia de las normas particulares.

El Principio de Realización se renombra como Postulado de Devengación Contable, establece el concepto de sustancia económica como postulado esencial.

Los postulados básicos son: Entidad económica, Negocio en Marcha, Devengación contable, Asociación de costos y gastos con ingresos, Valuación, Dualidad económica, Consistencia y Sustancia económica.

**Entidad Económica.-** Es una unidad que realiza actividad económica con recursos humanos, materiales y financieros, la personalidad de la entidad es independiente de la de sus accionistas.

**Negocio en Marcha.-** La entidad económica se presume en existencia salvo prueba en contrario.

**Devengación Contable.-** Los efectos de transacciones de la entidad deben reconocerse contablemente en su totalidad en el momento en que ocurren.

**Asociación de Costos y Gastos con Ingresos.-** Los costos y gastos de una entidad se deben identificar con el ingreso que genere en un periodo independientemente de la fecha en que se realice.

**Valuación.-** Las transacciones que afecten económicamente a la entidad deben cuantificarse en términos monetarios atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado.

**Dualidad Económica.-** Se basa en la partida doble que señala que a todo cargo corresponde un abono.

**Consistencia.-** En operaciones similares en una entidad debe corresponder el mismo tratamiento contable debe prevalecer a través del tiempo.

**Sustancia Económica.-** La transacción debe ser analizada, no sólo por su forma jurídica, sino, por sus efectos en la situación financiera de la entidad, capturando la esencia económica de la transacción.

## **2.5 Normas de Información Financiera aplicables a las Empresas No Lucrativas.**

Esto se refiere a la información que elaboran las entidades no lucrativas, con la finalidad de conocer su situación y además proporcionar datos a los usuarios, que se traducen en patrocinadores, autoridad competente, administradores, entre otros. Sin embargo, se considera que los más interesados en esta información son los patrocinadores y los acreedores.

Los estados financieros satisfacen las necesidades de los usuarios de estas entidades, para lo que es conveniente conocer que, éstos instrumentos contables deben cumplir con los requerimientos de todas las normas que conforman las Normas de Información Financiera de la serie A, B, C, D y E, con excepción de las siguientes:

B-3 Estado de resultados;

B-4 Utilidad integral;

B-14 Utilidad por acción;

C-11 Capital contable.

Lo establecido tiene una explicación y se debe a que esas normas que se han excluido son aplicables únicamente a entidades con fines lucrativos, lo cual indica con claridad que no es conveniente aplicarlos a una entidad que persigue objetivos totalmente diferentes.

Es preciso referenciar el Boletín B- 16 de las NIF Estados financieros de las entidades con propósitos no lucrativos, ya que tiene como objetivo describir las características, clasificaciones relevantes, así como la información básica de cada uno de los estados financieros que las entidades que fungen sin propósito de lucrar maneja en su contabilidad.

El balance general de una entidad con propósitos no lucrativos revela en sus renglones información relevante acerca de los activos, pasivos y su patrimonio a una fecha determinada.

La importancia de este estado financiero, radica en que con el es posible que los usuarios evalúen la capacidad de la entidad para continuar con la realización de su objeto social. Así como evaluar el grado de liquidez, flexibilidad financiera y capacidad de cumplir con sus obligaciones y necesidades de financiamiento.

El estado de actividades de las contribuciones, ingresos, costos y gastos, deberán presentarse por sus montos brutos.

Los gastos en el estado de actividades deben presentarse por su clasificación

funcional, tales como servicios de programas o servicios de apoyo.

El estado de cambios en la situación financiera es, elaborado con el objeto de proporcionar la información que revele la capacidad de la entidad para generar recursos; conocer y evaluar las razones de las diferencias entre el incremento o decremento neto del patrimonio y los recursos generados o utilizados por sus actividades operativas, evaluar un aspecto sin duda importante que, es la capacidad de cumplir con sus pasivos y así también anticipar la necesidad de obtener financiamiento, así como los cambios en su posición financiera derivados de las transacciones de financiamiento e inversión.

La presentación del estado de cambios en la situación financiera, mencionado en renglones anteriores, deberá mostrar los recursos generados o utilizados durante el periodo, clasificados en operación, financiamiento e inversión y cumplir con las reglas del boletín B-12 adoptando la terminología y conceptos utilizados en este boletín B-16.

Por otra parte se aprecia el contenido del Boletín E-2 de las NIF Ingresos y contribuciones recibidas por entidades con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas; el cual aplica también a las empresas sin fines de lucro, tal como se reconoce en el mismo nombre del citado boletín.

Este boletín surge como consecuencia del reconocimiento en la diferente forma de operar de las empresas con fines de lucro y las no lucrativas, pues no es correcto que se les de el mismo trato.

## **2.6 Código de Ética del Contador Público**

La ética es la parte de la filosofía que norma las acciones del hombre en las diversas situaciones de la vida, con el objetivo de conducirlo hacia el bien. En consecuencia, la ética profesional orienta las acciones del hombre que ejerce una profesión. Las reglas de conducta que dan las normas de una actividad profesional se compilan en Códigos.

Código de Ética Profesional:

**Postulado I.** Aplicación Universal del Código. Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo Contador Público por hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas abarca también a los Contadores Públicos que además de esta ejerzan otra profesión.

**Postulado II.** Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

**Postulado III.** Calidad Profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que este desempeñando. Actuará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

**Postulado IV.** Preparación y calidad del Profesional. Como requisito para que el Contador Público acepte prestar servicios deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

**Postulado V.** Responsabilidad personal. El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por el o realizados bajo su dirección.

**Postulado VI.** Secreto profesional. El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los que establezcan las leyes respectivas.

**Postulado VII.** Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral, faltas al honor y dignidad profesional. Todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

**Postulado VIII.** Lealtad hacia el patrocinador de sus servicios. El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

**Postulado IX.** Retribución económica. Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el Contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón del ejercicio de su profesión.

**Postulado X.** Respecto a los colegas y a la profesión. El Contador Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

**Postulado XI.** Dignificación de la imagen profesional a base de calidad para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen de calidad profesional y personal.

**Postulado XII.** Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. Todo Contador Público de alguna manera transmite sus conocimientos tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

## **2.7 Importancia de la Contaduría Pública**

El estudio de los antecedentes históricos de la contabilidad, permite ver que ésta ha marcado pautas importantes en la evolución del hombre como ser social; las escuelas del pensamiento contable han tratado de dar una aplicabilidad correcta y lógica al pensamiento contable, que va acorde a las diferentes necesidades que se han notado en el desarrollo de evolución del propio hombre. Es por eso que, la escuela de las ciencias francesas basadas en la obra de R.P. Coff (1836), determinó que la contabilidad cumple con las condiciones requeridas para ser considerada una ciencia.

Para entender y convencer acerca de la visible importancia de la contabilidad, es acertado mencionar a qué grupos sociales está sirviendo la practica contable; sistema económico, sistema político, sistema financiero, sistema familiar, sistema cultural, sistema ambiental, ya que en cada uno de éstos surgen a diario problemas que están ligados a lo contable, pues la manera de saber que cada uno de estos sistemas tienen un problema, es con la ayuda de la información que tiene y se ha recopilado en el diario transcurrir de sus operaciones, lo que hace la practica contable.

Se dice que la importancia de la contabilidad es reconocida y aceptada por cualquier ente privado o gubernamental, los cuales están plenamente convencidos que para obtener una mayor productividad y aprovechamiento de

su patrimonio, así como para cualquier información de carácter legal son imprescindibles servicios prestados por la contabilidad. La administración de un patrimonio, para ser eficiente, precisará de la ayuda de la contabilidad, la cual proporciona todos los datos requeridos para la toma de decisiones de una empresa basadas en informaciones técnicas y razonadas. La contabilidad es igualmente esencial para la operación exitosa de un hogar, un negocio, una comunidad, un programa social, una ciudad, hasta una nación.

Es importante también, porque ésta no se encuentra aislada, es decir; se relaciona con otras áreas tales como; Impuestos, Auditoría, Finanzas, Costos, Derecho, Economía, entre otras, lo cual permite deducir que, de la contabilidad se obtendrán información, herramientas y resultados clave para que las áreas anteriormente mencionadas puedan ejercerse a plenitud.

En esta época es, posible observar que existen un sin fin de emprendedores, es decir; en el México actual no sólo existen empresas medianas y grandes, cada vez se dan más apoyos a los micro y pequeños empresarios, por lo que, al crecer la estadística de empresarios sin considerar necesariamente el tamaño o magnitud de dichas empresas, es al mismo tiempo también un crecimiento para la práctica de la contabilidad. Pues, tal como en párrafos que anteceden se hizo mención que la contabilidad es, indispensable desde un hogar hasta una nación; se relaciona con la necesidad de contar con dichos servicios, mismos que solamente el Licenciado en Contaduría puede ofrecer con calidad y garantía. Tal vez, la mayor parte de las micro y pequeñas empresas creen que no es necesario llevar un registro y control contables en su actividad, pero sin embargo muchas de las veces sus objetivos y deseos de crecimiento se ven truncados debido a la falta de dinero para invertir en su

negocio y como no cuentan con los registros que comprueban sus operaciones, los ingresos que perciben prioritariamente, se ven afectados al perder la oportunidad de préstamos, porque se sabe, los bancos y las financieras, no se arriesgan con personas que no muestren registros que amparen o garanticen que sus operaciones están en marcha y pueden alcanzar los resultados deseados por el empresario y, a la vez necesarios para que el banco u otra institución de crédito pueda confiar y otorgar dicho préstamo. Y si no es el caso de un empresario propiamente, también se ve la importancia de la contabilidad en cualquier hogar, pues para un ama de casa es, necesario registrar sus operaciones, así como conocer el dinero que tiene disponible para cumplir con las necesidades de su hogar. Esto es, un control que fácilmente se puede realizar desde un hogar, hasta una empresa, pero claro está que una empresa engloba una serie de controles y registros que por naturaleza son más complejos, a la hoja y pluma con que un ama de casa puede controlar sus operaciones y su disponible. No hay razón para pensar que si la contabilidad puede dar resultados desde un hogar, no los pueda reflejar de igual manera y hasta con mayor precisión en una empresa. Ya que, es poco frecuente o posible conocer a un empresario que no desee saber cuánto dinero tiene, cuáles son sus inversiones, a qué se ha aplicado su dinero, cómo van las operaciones en su negocio, etc. Información que la contabilidad proporciona para que se proceda a la toma de decisiones, claro, después de haber estudiado la situación.

Aunado a esto, se argumenta que a la contabilidad se le consignan tres importantes tareas, para que un empresario esté al tanto de sus resultados.

**1. El conocimiento del patrimonio de la empresa.-** Es necesario que se conozca el conjunto de bienes y derechos con que cuenta la empresa para el desarrollo de sus actividades, y no dejar de lado, aspectos de igual forma importantes tales como; las obligaciones a las que se debe hacer frente.

**2. El registro de las operaciones que se efectúen con la empresa, siempre clasificados por periodos.**

**3. El cálculo de los resultados de la actividad.-** La obtención de un beneficio es la razón por la que actúa un empresario, por tanto, su estimación más exacta posible es, de gran importancia para el empresario.

En conclusión, la contabilidad es importante porque promueve la eficiencia, eficacia en las empresas, sin importar su magnitud, así como la producción. Además arroja los resultados de las operaciones, permitiendo analizar errores y aciertos para la toma de decisiones. Y evita que se tenga un descontrol de actividades que puedan desencadenar en resultados desfavorables.

Así como mantener al día los registros de manera ordenada y correcta que además de permitir la formulación de los estados financieros, tan necesarios en todas las organizaciones, guarda la documentación que comprueba las cifras reveladas en los mencionados; promueve la oportuna toma de decisiones; permite la comparación de resultados entre periodos diferentes.

Hoy en día para muchas de las organizaciones es, de vital importancia evitar al máximo algún roce o incumplimiento con la autoridad fiscal, lo que significa que una vez más la contaduría posee la capacidad de ayudar a las empresas a mantener sus obligaciones en total cumplimiento pese a la dificultad que caracteriza a las leyes en México.

## **2.8 Instituto Mexicano de Contadores Públicos**

Hablar de la historia del Instituto es hablar de una vida institucional, que ha sido fructífera, exitosa y trascendente, ello evidentemente no fue una tarea fácil, es el resultado de una gran suma de esfuerzos de integrantes de la Contaduría Pública organizada alrededor del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., quienes a lo largo de los años han mantenido el espíritu y la dedicación de los visionarios pioneros que decidieron formar este prestigioso organismo.

Como se ha dicho ya, es importante mencionar el desarrollo de la contabilidad y como parte de ésta, la evolución a través del tiempo del Instituto; haciendo honor a quienes lo merecen por ser las primeras figuras en la historia de esta práctica y, que además su desempeño profesional ha hablado de la pulcritud y seriedad con que se ha relacionado no en vano a la profesión.

Diez años después, un 11 de septiembre de 1917, se celebró una junta donde se reunieron Fernando Díez Barroso, Mario López Llera, Ernesto M. Díaz, Agustín Castro, Arnold Harmony, Roberto Casas Alatraste, Luis Montes de Oca, Edmundo Pérez Barreira, Tomás Vilchis, Maximino Anzures y Santiago Flores, quienes tenían la intención de practicar la contaduría y para darle un fundamento académico se sometió al Congreso de Comerciantes un proyecto de ley cuyo propósito era justamente la creación de la carrera.

Aun cuando se considera el 6 de octubre de 1923, como la fecha en que se creó nuestro Instituto, en realidad fue el 11 de septiembre de 1917, cuando se constituyó la Asociación de Contadores Titulados, misma que entonces agrupaba a contadores de comercio y que cambió de nombre al de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México en ese mismo 1923.

Posteriormente después de muchas discusiones que culminaron con una serie de pláticas y debates muy formales, se decidió suprimir el adjetivo “Titulado” y así se pasó a dar vida al nombre de la institución como Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), esto durante la asamblea extraordinaria del 12 de septiembre de 1955 y bajo la presidencia de Tirso Carpizo.

“Los comienzos del ejercicio profesional fueron muy penosos para los contadores mexicanos. Pocos o nadie creían en ellos, se les consideraba faltos de experiencia, muchas personas no sabían lo que era un Contador Público, se creía que eran Tenedores de Libros por horas, cuando más se les consideraba Peritos Contadores, para actuar ante los tribunales, no faltó quien pretendiera designarlos como Licenciados en cuestiones mercantiles, pero además muchas personas los reputaban como Tenedores de Libros sin colocación”, expresó Rafael Mancera refiriéndose al periodo de 1907 a 1917 al dictar una conferencia en el Club Rotario de la Capital el 29 de Julio de 1947.

Es evidente la influencia de nuestros vecinos del norte y de los británicos que manejaban las cuentas de los negocios importantes de aquellos tiempos, debido a su prestigio bien ganado y a su reputación mundial, amén de que en aquel entonces casi no había grandes negocios propiamente mexicanos, lo que resultaba en el menosprecio o indiferencia hacia los contadores nacionales.

Es de entenderse claramente el árido terreno en el que empezó a sembrarse la idea de nuestra profesión y también es explicable el fracaso y el desencanto de algunos de nuestros primeros colegas.

En este sentido Rafael Mancera narra que “los primeros contadores mexicanos trataron de ejercer desde luego como profesionistas independientes, pero algunos de ellos, por falta de ambiente para su trabajo hubieron de retirarse de la Contaduría Pública y se dedicaron, ya fuera a los negocios, al magisterio, al servicio de la Administración Pública o a trabajar como contadores privados de algunas empresas.

“Otros con mejor suerte pudieron mantener abiertos sus entonces modestos bufetes, pero pronto comprendieron la necesidad de perfeccionar sus conocimientos, ya que en aquel entonces en la Escuela de Comercio no se enseñaban ni siquiera algunos elementos de auditoría. Fue así como los pioneros de la carrera en México y otros contadores recibidos anteriormente, empezaron a hacer viajes de estudio al extranjero y a leer libros extranjeros, especialmente americanos e ingleses con los cuales se fueron perfilando mejor las metas verdaderas del ejercicio profesional”.

A fines de 1919, la Asociación de Contadores Titulados aprobó una iniciativa de Díez Barroso y Casas Alatríste para fundar, dentro de la misma agrupación, un cuerpo técnico de contadores que se denominó Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, contando con personalidad jurídica propia. Este cuerpo técnico iba dirigido a aquellas personas que obtuvieran el título oficial de contador, siempre y cuando cumplieran con altos rangos de exigencia de carácter ético y técnico. Desde entonces nació el espíritu que distingue al Instituto, la excelencia.

Fue hasta el 6 de Octubre de 1923, cuando se consideró madura y claramente definida la esencia del Instituto, al adquirir la facultad para canjear los antiguos

títulos de Contador de Comercio por los de Contador Público. En ese año el Presidente de la República era Álvaro Obregón, a quien la revuelta de la huertista le estalló en diciembre, dos meses después de creado el Instituto.

La Ley General de Instituciones de Crédito de 1924, fue redactada por Manuel Gómez Morín y la Primera Convención Bancaria sesionó del 2 al 29 de Febrero de 1924. Esta Convención tuvo por objeto encontrar salida a los desacuerdos entre la ley y la realidad, puesto que las instituciones de crédito habían venido operando durante el último decenio entre constantes conflictos con la Secretaría de Hacienda.

En el Instituto el 14 de febrero de 1925, se aprobaron los estatutos y el proyecto de escritura constitutiva, protocolizada el 19 de ese mismo mes, ante el Notario Público José G. Silva.

La directiva del Instituto quedó formada como sigue: Fernando Díez Barroso, Presidente Honorario; Luis Montes de Oca, Presidente; Rafael Mancera, Secretario; David Thierry, Tesorero; Roberto Casas Alatríste, Primer Vocal; Santiago Flores, Segundo Vocal y Agustín Zea, Auditor.

En diciembre de 1948, se constituyó el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León y en junio de 1949 lo hizo el Colegio de Contadores Públicos de México, seguido casi inmediatamente por el Instituto de Contadores Públicos de la Laguna.

Con vistas ya al reconocimiento de un organismo que representara a la profesión contable nacional, siendo Presidente del Instituto don Tirso Carpizo

(1953-1955), se modificaron los estatutos de nuestro organismo, que adoptó la denominación de Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El primer paso para la unificación de la profesión contable fue la celebración de la Primera Convención de Contadores, efectuada en 1957, en ocasión del aniversario de oro de la Contaduría Pública. Estas convenciones se establecieron como evento bianual, al cual asistían cada vez más colegios e institutos.

En 1964, una comisión formada por don Manuel Fernández Márquez, don Ramón Cárdenas Coronado y don Rosendo Millán Torres, sentó las bases para la constitución del IMCP como Organismo Nacional, la cual se consumó con el acuerdo de los organismos asistentes a la Quinta Convención Nacional de Contadores Públicos, celebrada en Chihuahua en 1965.

Este acuerdo otorgó al IMCP la representación de la profesión contable nacional, es decir, la autoridad moral de actuar en nombre de todos los contadores. La representación de derecho llegó el 20 de enero de 1977, fecha en la que la Asamblea de Socios, celebrada en Guadalajara, Jalisco, constituyó al IMCP en Federación de Colegios de Profesionistas.

El reconocimiento oficial fue extendido por la autoridad el 28 de junio de 1977, al obtenerse ante la Dirección General de Profesiones el registro de la primera federación de Profesionistas de México, siendo Presidente de nuestro organismo Gabriel Mancera Aguayo. La denominación actual de nuestro organismo es desde entonces, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos posee una historia plena de realizaciones a pesar de los obstáculos y problemas serios a los cuales hizo frente e hicieron más meritorio el logro. Se inicia el periodo con la aprobación del concepto de Certificación del Contador Público que tanta discusión y análisis produjo antes de la pronunciación al respecto. Su antecedente fue el programa de educación profesional continua, cuyo propósito ha sido mantener un nivel de calidad en el Contador Público en beneficio de la sociedad.

El 1° de mayo de 1998, entra en vigor el Reglamento de Certificación y se presenta al Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría (COMPIC). Este organismo acuerda que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la única entidad profesional con su respaldo para certificar a los Contadores, en reconocimiento a la seriedad e institucionalidad de nuestra organización.

Al término del primer periodo se habían certificado 771 Contadores, encabezando la lista Roberto Resa con el certificado No. 1, ya que en su gestión se inició este proyecto. Ahora como una realidad, beneficia a la sociedad que recibe los servicios del Contador.

El 8 de septiembre de 1998, en los Pinos, el Presidente de la República, Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, entregó las constancias a los primeros 575 Contadores Públicos certificados. La certificación ya era un hecho y ponía a nuestro país a la vanguardia en actualización profesional.

La certificación del Contador Público se enfrentaba a problemas internos porque algunos colegas no comprendían la trascendencia de ese hecho y otros

disentían en virtud de que no les parecía que tuviera un costo a cubrir, sin comprender que el Instituto para subsistir, debe recuperar al menos sus erogaciones. Pero también se presentaban los problemas externos con certificaciones de otros organismos sin la profesionalidad con la que nuestro Instituto trabajaba y el reconocimiento con el que contaba.

El 7 de septiembre de 1999, el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública (COMPIC) trataba ese problema acordando excluir a los organismos que contravenían sus lineamientos y aún así certificaban a Contadores.

El 9 y 10 de julio de 1999, se aplicaba el primer Examen Uniforme de Certificación en la Ciudad de México y en Los Mochis simultáneamente, el que aprobaron 32 colegas.

Al 31 de agosto de 1999, se habían certificado 5,707 contadores, lo que recompensaba las críticas y las controversias que se suscitaban.

Ligada a la certificación y precursora de la misma, la Norma de Educación Profesional Continua tiene un papel primordial, pues en la revalidación de la certificación, el cumplimiento de la norma sustituye la presentación del Examen Uniforme de Certificación. Para ese entonces el cumplimiento de la norma cobraba mayor relevancia.

Otro gran reto del Instituto fue dar vida al Patronato para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera que evolucionó al Consejo Mexicano para Investigación y Desarrollo de Normas de Información

Financiera, cuyo documento constitutivo resultó de un proceso concienzudo de auscultación y consensos de los involucrados.

En acto solemne el 21 de agosto de 2001, ante la presencia del Presidente de la República, Vicente Fox Quesada, se constituyó el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., federación de 62 colegios de profesionistas en toda la República Mexicana, cuenta con más de 19,000 contadores públicos asociados a la fecha. El IMCP ha venido cultivando estrechas relaciones con diferentes organismos y asociaciones trascendentales en la vida diaria de nuestro país.

Desde su nacimiento hasta nuestros días el IMCP ha tenido una gran influencia en la vida profesional, económica, académica, social, política y cultural de México, lo que ha dejado plasmado en su huella fiel a seguir ante organismos como la UNAM, el ITAM, la ANFECA, el IMEF, la AEF, el IMAI, la AMAI, la SHCP, la SEP; por sólo mencionar algunos.

La historia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y las aportaciones que ha realizado a la sociedad mexicana a lo largo de los últimos 83 años, avalan nuestro compromiso y disposición por estar presentes en todas las tareas que contribuyan al desarrollo del país.

Pero sobre todo, honremos la memoria de quienes nos precedieron en el ejercicio de esta extraordinaria profesión, actuando siempre en pro del fortalecimiento de nuestra actividad profesional, del Instituto y de los colegios

federados, porque es así como podemos hacer patente nuestro reconocimiento a su obra, a su legado y a su compromiso con el avance de México.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es una federación fundada en 1923, que se conforma de 62 colegios de profesionistas agrupando a más de veinte mil contadores públicos asociados en todo el país.

Es un organismo eminentemente social que persigue como propósito primordial atender a las necesidades profesionales y humanas de su membresía, para así elevar su calidad, preservando los valores que han orientado la práctica de la carrera de contador público.

Es una institución normativa, puesto que de ella han emanado el código de ética profesional, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de esta institución.

Durante más de 30 años fue el cuerpo normativo en principios de contabilidad generalmente aceptados, ahora ha delegado esta función en el organismo independiente Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Desde hace más de 20 años estableció un programa de educación profesional continua, que ha servido como base para que desde 1998, se haya creado la certificación profesional del contador público. Es la primera institución en México que en el año 2005, recibió el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora por parte de la Secretaría de Educación Pública.

Este organismo emite la normatividad relativa al trabajo del auditor independiente, normas que son utilizadas en diversos países además de México.

En un entorno global el IMCP pertenece al organismo regional AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad) que agrupa a la profesión de toda América y al organismo mundial IFAC (International Federation of Accountants).

La máxima autoridad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reside en la Asamblea General de Socios. Esta se encuentra formada por todos los contadores asociados a alguno de los colegios federados al IMCP. El órgano de gobierno lo constituye la Junta de Gobierno conformada por el Comité Ejecutivo Nacional y los Presidentes de los 61 colegios federados.

La Junta de Gobierno, delega sus facultades directivas en el Comité Ejecutivo Nacional, que se conforma del Presidente, del Vicepresidente General, ocho Vicepresidentes de Operación, cinco Vicepresidentes Regionales, el Secretario, el Tesorero y el Protesorero. La vigilancia del organismo queda a cargo del Auditor y su administración a cargo del Director Ejecutivo.

La Visión del Instituto es: Ser la comunidad de profesionistas más prestigiosa, para contribuir a un mundo mejor.

La Misión del Instituto es: Fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos.

Los cuatro valores del Instituto son:

*Verdad*

La esencia del trabajo del contador público radica en la verdad. Es su razón de ser. La verdad, aún en la más difícil de las situaciones, es liberadora. La verdad hace la vida. Debemos mantener, ante todo, la verdad: la verdad en nuestras acciones, la verdad en nuestro trabajo, la verdad en la información que presentamos, porque la verdad es el vínculo que nos acerca a nuestros agremiados, a nuestros clientes, a nuestros proveedores, a nuestro personal, y sobre todo a nuestra sociedad, misma que tiene suma importancia en el ejercicio profesional.

### *Integridad*

Integridad es probidad, es rectitud, es honestidad y respeto. Debemos ser íntegros y leales para obtener de la sociedad, la confianza y la credibilidad, indispensables para el sustento de las relaciones personales, profesionales y comerciales. La integridad va de la mano con la ética personal y profesional. La integridad es la congruencia de nuestros valores con las prácticas de nuestra institución.

### *Responsabilidad*

Ser responsables es tener la capacidad de reconocer el alcance de nuestras acciones y de sus consecuencias, y de responder por ellas. En nuestra profesión, la responsabilidad es factor sustantivo para el alcance del éxito. Debemos ser responsables y disciplinados en todas las acciones que desarrolla nuestra institución y en el impacto que, en las disciplinas que son inherentes a nuestra profesión, pueden causar, no sólo a nuestros agremiados, clientes, proveedores y personal, sino a toda nuestra sociedad que es significativa importancia, tal como se ha venido dejando ver en los demás aspectos que forman nuestra razón de ser.

### *Compromiso*

El compromiso comprende el deber de mantener una actitud de apertura para escuchar las críticas y sugerencias recibidas de nuestros agremiados, clientes, proveedores, personal y comunidad, en general, y de actuar en consecuencia. Comprometerse es obligarse, con libertad, a actuar, a responder, a cooperar, a ser responsable. Nuestro compromiso comprende también una actitud de diálogo y de inclusión, aun para quienes no comparten nuestras ideas y nuestros ideales, porque conformamos un grupo de aprendizaje, deseoso de crear y de innovar. El compromiso del Instituto es, en resumen, dar lo mejor a todos aquellos que se relacionan con la institución.

La Auditoría al igual que la Contabilidad, es una de las áreas de la Contaduría Pública. Sin embargo, para poder ejercer la práctica de auditoría es necesario para el contador público tener acceso a la contabilidad de la organización que se audite razón por la cual, se habló de Contabilidad en el presente capítulo, tratando todos aquéllos aspectos importantes, tanto históricos como estructurales. Así también, la mención de las Empresas No Lucrativas, tal como lo señala el nombre de este segundo capítulo y del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que es el órgano que crea las bases no sólo contables, sino también de auditoría, siendo totalmente clara la razón por la cual este Instituto representa tanto respeto e influencia en la profesión.

En el siguiente capítulo se hablará ahora sí de la Auditoría, para delimitar cada vez más el tema a fin de lograr el enlace y entendimiento de esta investigación.

## **Capítulo III**

### **LA AUDITORÍA**

Toda vez que, se ha abordado el tema de la Empresa, la Contabilidad como herramienta indispensable dentro de cualquiera de éstas, aún siendo reconocida como Entidad No Lucrativa, como se ha hecho saber en el contenido de capítulos anteriores de esta investigación. Es preciso, dar seguimiento con el orden correspondiente, según la necesidad para que cada tema esté en el grado suficiente y ser entendido con claridad.

Cuando se ha conocido que la contabilidad es un instrumento de control en las entidades, tengan el fin que sea, es a bien saber que; ésta se relaciona con otras áreas, como son; la auditoría, las finanzas, los impuestos, los costos, entre otras, de las cuales la más importante de resaltar para fines de este estudio, es Auditoría. Por dicha razón, en este capítulo la tarea es, tratar los aspectos indispensables e importantes de tal área, que sean suficientes para comprender ampliamente, porqué se hace tanto hincapié de su relación con los temas de empresa y contabilidad, al mismo tiempo, se aclarará el panorama acerca del tema central de esta indagación, así pues, se notará que aludir a la auditoría es necesario.

#### **3.1 Definición de Auditoría**

Esta definición no es una excepción de las anteriormente tratadas en anteriores capítulos en cuanto a que es posible encontrar una variedad de definiciones dadas al término, según el autor. Sin embargo, también es preciso recalcar que, aunque las distintas definiciones sean un juego de palabras, tendrán la

misma sustancia, es decir; en efecto caen al mismo significado. Para hacer ver lo anterior, se exponen algunos de esos casos:

- Es la revisión, examen y análisis de los registros y documentación que respalden la contabilidad de una entidad económica, con el fin primordial de cerciorarse de que los datos que se consignan en los estados financieros, reflejo de las operaciones de la empresa, sean razonables.
- Es un examen crítico y sistemático de la dirección interna, estados, expedientes jurídicos y financieros de una empresa comercial o industrial con el objeto de cerciorarse de la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados, expedientes y documentos.
- Examen de los libros de contabilidad, de los registros documentarios, y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio especial cualquiera, llevada a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informar o dictaminar acerca de ellas.
- Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones que se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma cómo se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos.

Es posible definir después de estos, a la auditoría como la actividad ampliamente entendida de revisión, puesto que se involucra con los registros, documentos y estados de la empresa, que muestran resultados de los ejercicios, con la finalidad de cerciorarse que es la correcta y se encuentra como resultado natural del ciclo de las operaciones.

Así como es de suma importancia empezar a tratar de un tema marcando el inicio con lo que a mí humilde opinión es lo mejor, que es la definición; no demerita el conocer los momentos y motivos que dieron inicio a esta área, lo cual a continuación se da a conocer. Buscando con esto, dar las formas o las bases más claras que hagan de la auditoría un área comprensible, para lo que esta investigación requiere.

### **3.2 Historia de la Auditoría**

Al hablar de la forma más primitiva de la auditoría, se tienen datos de que ésta surge cuando un núcleo social domina a otro, siendo tal acto ya sea por medio de la política, la economía, la religión, las ciencias o por la misma fuerza. Siendo entonces, el momento en que el núcleo o sociedad que es dominado tiene por imposición la necesidad de pagar un tributo al que lo gobierna; haciendo hincapié que tal tributo es, lo que ahora se conoce como impuesto. Cuando el sector que gobierna ha conseguido que se le pague un tributo, no sólo se conforma con ello, sino que requiere además cerciorarse que tal impuesto, le sea pagado en tiempo y correctamente, para conseguir tal objetivo, el núcleo dominador comienza a crear grupos que se encarguen precisamente de la revisión. Este fenómeno por sus características es, asemejado con lo que hoy se conoce como fiscalización. Derivado a esto,

es posible afirmar que fue así como nace la auditoría fiscal.

Un ejemplo digno de ser recordado es, el citar que en el caso de México, el pueblo Azteca, que por la naturaleza de su fuerza dominaba a otros pueblos o tribus, tanto era su poder que éste llegó hasta Centroamérica. Lo trascendental es, que los aztecas se mantenían de los tributos que les eran pagados por las tribus que ellos lograron dominar. Este pueblo contaba con su cuerpo de recaudadores, de tributos desde luego, que en aquél tiempo eran llamados calpixque, y eran ellos precisamente quienes se encargaban de recibir y/o cobrar los tributos que a cada tribu le correspondía por imposición y, cuando alguna de éstas no efectuaba su correspondiente pago, dichos recaudadores designados daban aviso, para que se procediera a un castigo o por medio de la fuerza que caracterizaba a este grupo dominante, lograran obtener la omitida o errónea contribución. Este hecho, ocasionó que muchos de los grupos indígenas de aquella época decidieran aliarse con Hernán Cortez y sus más de 300 coterráneos, quienes buscaban la conquista de México.

Posteriormente, esta contribución continuó siendo una imposición de un grupo dominante; mismo que para la época de la colonia, fue la iglesia, quien exigía a los grandes hacendados y grupos económicos el pago del diezmo, también por medio de la fuerza. La Iglesia- Virrey contaba también con un cuerpo de auditores quienes cumplían la función de enterarles quienes no cumplían con su pago, para que fueran enviados al tribunal de la santa inquisición, de esta manera eran severamente castigados. El poder del clero era tanto que, impresionantemente logró acabar con las llamadas

Leyes de Reforma promulgadas por Don Benito Juárez.

Con este breve relato, es posible identificar que desde tales épocas, la función de quienes eran investidos como recaudadores y auditores era tan importante para el grupo que dominaba.

De igual manera es, importante señalar lo que en otras fuentes se considera al tratar el devenir histórico de la auditoría. Esto es, que la contaduría pública como auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de Zenón, que refiere que en el año 254 antes de nuestra era, Apolonios, ministro de finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, contraído por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeos, uno de los tesoros y las del mayordomo Artemidoro esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pyhen, banquero del estado, a quien deberían entregar sus fondos que tuviesen en su poder y le serían devueltos más tarde.

En la Europa Feudal esta profesión comenzó a precisarse más, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así nació el auditor.

El nombre de *auditor* debe su origen a la forma en que se recibían las liquidaciones de las cuentas.

De esta época existen algunos antecedentes, principalmente en Inglaterra de los siglos XIII y XIV que permiten establecer las causas que dieron

origen a esta profesión, principalmente las siguientes:

1. La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros;
2. El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada;
3. La falta de conocimientos en realidad, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilitaba. Se desarrollaba la clase burguesa controlando la banca, el seguro, el tráfico marítimo, los mercados y la incipiente industria contraponiendo su poderío económico a la hegemonía feudal terminando por derrotar al feudalismo. Comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales.

Entre las nuevas actividades que surgen se encuentra la contabilidad pública. Según los antecedentes comúnmente adoptados por todos los tratistas de la contabilidad. George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año de 1645 en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia.

Es indudable que el desarrollo de la contaduría pública en el mundo, principalmente en Inglaterra tuvo una gran importancia las convulsiones económicas y financieras experimentadas por la humanidad en el siglo XIX.

En el año de 1799 había varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, siendo la primera la formada en Escocia en 1854. En 1880 se

organizó la de contadores certificados de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. En 1896 se fundó la Asociación de contadores públicos de Estados Unidos de América.

En el año de 1916 se comenzó la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías quedando establecidas las primeras reglas que rigieron la contaduría pública.

Parejamente el desarrollo de las grandes empresas se desarrolló la Contabilidad, haciéndose más profunda más analista. Creándose especialidades mecanizándose los sistemas contables, facilitando a la auditoría el mejoramiento de los métodos y procedimientos, a establecer reglas y principios, y a mantener una constante superación para no estancarse.

### **3.3 Clasificación de la Auditoría**

#### **3.3.1 Por la persona que la realiza:**

**a) Interna.-** Es realizada por el mismo personal de la entidad, por ello su costo va aplicado a cada periodo contable a través de la nómina y se considera un instrumento de control interno, que ofrece la ventaja de distinguir errores que se reflejan en los informes emitidos para facilitar la toma de decisiones; ésta utiliza un enfoque administrativo, financiero y operacional, aunque el informe no tiene fe pública y existe mayor problema para el ejercicio de la independencia.

**b) Externa.-** La ejecuta un contador externo a la entidad como primer requisito y característica, la auditoría se realiza de forma independiente, es decir, se enfoca a la revisión de los Estados Financieros, el resultado se traduce en la

emisión de Dictámenes, dicho documento sí tiene fe pública y se puede emitir anualmente, previene errores, facilita la independencia y su costo se aplica en un periodo de tiempo únicamente.

### **3.3.2 Por la extensión de sus procedimientos:**

- a) Detallada.- Es la revisión de todos los Estados Financieros Básicos.
- b) De Balance.- Comprende únicamente la revisión de el Estado de Posición Financiera y del Estado de Resultados.
- c) Especiales.- La revisión se dirige a una cuenta en particular.

**3.3.3 Por sus fines u objetivos:** Se divide en Auditoría de Estados Financieros, Auditoría Administrativa, Auditoría Operacional y Auditoría Integral.

**a) Auditoría de Estados Financieros.-** Surge en Inglaterra a mediados del siglo XVIII. La contabilidad y la auditoría de estados financieros modernos nacen en el año de 1934 con un acto de ley al promulgarse que obligó al uso de los principios de contabilidad generalmente aceptados, (los sustituidos ahora por las normas de información financiera) y a las normas de auditoría generalmente aceptados.

Ésta no tiene como finalidad detectar errores o irregularidades, pero si los encuentra los tiene que comunicar.

**b) Auditoría Administrativa.-** Se considera el nacimiento formal de ésta en el año de 1962 en los Estados Unidos de Norteamérica, puesto que en tal fecha

se publica el primer libro de auditoría administrativa teniendo como autor un ingeniero asesor en administración cuyo nombre es; William P. Leonard. Cuya filosofía transmite que las estructuras administrativas deben mantenerse todo el tiempo en alerta, puesto que es importante percibir los cambios que afectan a la organización y poder adecuarse a ellos. Se comprende dentro de la auditoría administrativa, un proceso de evaluación, que incluye la medición de la calidad de las decisiones primordialmente.

Es un instrumento definido para la continua evaluación de los métodos y el desempeño de todas las áreas de la empresa.

**c) Auditoría Operacional.-** La primera referencia formal sobre la auditoría operacional es dada en el año de 1956, por el Instituto Internacional de Auditores. Se entiende que, el auditor interno debe llevar a cabo un análisis que tenga el carácter de constructivo para que se encamine a la mejora de las operaciones, para obtener una mayor rentabilidad de cada una de ellas. En algunas obras se manifiesta comúnmente que el auditor interno que realice este tipo de auditoría deberá ponerse en el papel del dueño, para buscar los cambios que sean necesarios o evitarlos, depende de la situación, misma que se dará a la tarea de analizar con profundidad, para proceder a la implantación de los controles óptimos que permitan a las operaciones superar sus problemas.

**d) Auditoría Integral (Financiera, Operacional y Administrativa).-** Nace como consecuencia de un retraso en la información y deficiencia de la misma, perteneciente a una, así como nula actualización del organigrama, así como manuales de organización y de políticas ausentes. Esto frente a la necesidad

de llevar a cabo una revisión ordenada.

La auditoría integral, comprende entonces el estudio general de una entidad, así como el análisis a cada una de las unidades administrativas que la conformen. Es como nace y se considera la práctica de una auditoría integral. La cual ha tenido aceptación.

Se le reconoce esta corriente al señor Juan Ramón Santillana González, quien fuera el primero en llevar a cabo este proceso, en el año de 1977. Fecha en la cual, el citado tomaba posesión en una importante organización como Auditor general.

### **3.4 Normas de Auditoría.-**

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

#### **3.4.1 Clasificación de las Normas de Auditoría**

Las normas de auditoría se clasifican en los siguientes tres grupos:

- A) Normas de Auditoría Personales;
- B) Normas de Auditoría Relativas a la Ejecución del Trabajo;
- C) Normas de Auditoría Relativas a la Información o Dictamen.

#### **A. Normas personales**

Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias del carácter profesional que la auditoría impone, un

trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe de tener pre-adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

### **1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.**

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir un informe o una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo el título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

El entrenamiento técnico se adquiere en la escuela y la capacidad profesional se adquiere por medio de la experiencia y un constante estudio de los temas relativos a la profesión.

El entrenamiento técnico debe de complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable.

El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y sus aplicaciones prácticas.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y a la elección de la solución adecuada a esos problemas.

## **2. Cuidado y diligencia profesional.**

El auditor esta obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen.

Lo anterior puede decir que el auditor deberá desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional e integridad.

## **3. Independencia mental.**

El auditor esta obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional, para emitir juicios imparciales fundamentales con elementos objetivos.

El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquéllos casos en los que existen circunstancias que puede esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquéllos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

El Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dispone que no existe independencia cuando el auditor se encuentre en cualquiera de los siguientes supuestos:

Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones cuando el contador público:

A) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta, sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto grado y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa; o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

B) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación a la cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

C) Tenga, o haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

D) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrato su servicio profesional, exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.

E) Sea agente de la bolsa de valores en ejercicio.

F) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de

trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

G) Perciba de un sólo cliente, durante más de 2 años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante, frente al total de sus ingresos, que le impida mantenerse con independencia.

## **B. Normas de Auditoría relativas a la ejecución de trabajo**

Los 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.

### **1. Planeación y supervisión.**

#### **Planeación:**

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

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

A) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

B) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno.

La planeación implica prever cuales procedimientos de Auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser realizados, y el personal que va intervenir en el trabajo.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de que planeo la auditoría.

**Evidencia de la Planeación:**

1. Cuestionario de planeación inicial
2. Presupuesto de tiempo
3. Carta propuesta de servicios
4. Memorandum de planeación general

La planeación de la auditoría culmina con la elaboración del programa de Trabajo

**Programa de Trabajo**

Es un documento donde se especifican los pasos a seguir para realizar el trabajo de Auditoría, indicando los procedimientos y Normas de Auditoría a aplicar, la extensión de su aplicación. Representa la selección por parte del auditor de los mejores métodos para hacer bien el trabajo.

Se recomienda realizar un Programa general de revisión y un Programa detallado de auditoría

**Supervisión:**

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional de auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

Debe dejarse, en los papeles de trabajo, la evidencia de la supervisión ejercida.

En virtud de que el auditor asume toda la responsabilidad de su opinión, debe vigilar que las pruebas se hayan llevado a cabo como se planearon y satisfacerse de los resultados obtenidos en las mismas.

### **Evidencia de la supervisión en una auditoría**

Iniciales, anotaciones del supervisor en los papeles de trabajo como complemento a las realizadas por el personal de menor experiencia, preparando informes sobre la actuación de los auditores, utilizando cuestionarios de supervisión, por medio de un memorandum, con una marca, una Rubrica o la Firma.

## **2. Estudio y evaluación del control interno.**

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la organización.

El auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza

que va a depositar en él. Así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

La evaluación del control interno debe de realizarse antes de iniciar su examen de auditoría.

El boletín 5030 de Normas y Procedimientos de Auditoría indica cual es la metodología para realizar el estudio y evaluación del Control Interno que es a través de Cuestionarios, Memorandums descriptivos y Diagramas de flujo.

**Los elementos del Control Interno son:**

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Sistemas de información y comunicación
4. Procedimientos de control
5. Vigilancia

Si el método para revisar el control interno es el de cuestionarios se recomienda realizar primero un cuestionario de investigación preliminar y un cuestionario de evaluación al Control Interno.

**3 Obtención de evidencia suficiente y competente**

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

La evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado, y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el auditor llegue a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar y los criterios que está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

Estos elementos denominados evidencia comprobatoria deben ser objetivos y ciertos para tener la certeza razonable de la corrección de los estados financieros.

La evidencia comprobatoria debe reunir los requisitos de ser suficiente y competente.

- 1.- Evidencia suficiente es la cantidad de información deseada.
- 2.- Evidencia competente es la información adecuada de calidad.

#### **Diferentes Tipos de Evidencia:**

- 1.- Evidencia física
- 2.- Evidencia documental
- 3.- Evidencia en libro
- 4.- Evidencia verbal
- 5.- Evidencia en el control interno
- 6.- Evidencia en eventos subsecuentes

#### **C. Normas de Auditoría relativas a la información y dictamen.**

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas se clasifican como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación:

### **1. Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión.**

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

una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

## ***2. Bases de opinión sobre los estados financieros.***

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

1. Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
2. Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
3. La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

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

### **3.5 Documentación de la Auditoría**

El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan la evidencia de que su trabajo se llevo a cabo de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

El concepto de documentación se refiere a los papeles de trabajo preparados por el auditor y aquellos que le fueron proporcionados por su cliente o terceras personas y que conservó como parte del trabajo practicado.

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo deben ser completos y lo suficientemente detallados de manera que un auditor experimentado pueda entender la razonabilidad de los resultados.

Los papeles de trabajo deben prepararse en forma tal que le permitan satisfacer las necesidades y objetivos particulares de cada auditoría.

La información contenida en los papeles de trabajo puede verse afectada por aspectos como:

- 1) Naturaleza de trabajo.
- 2) Características del informe del auditor.
- 3) Naturaleza y complejidad del negocio del cliente.
- 4) Naturaleza y condiciones de los registros del cliente y el grado de confiabilidad en el control interno contable.
- 5) Análisis de transacciones de saldos.
- 6) Registro de la naturaleza, alcances y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y a petición expresa podrá poner a disposición de su cliente parte o extracto de los mismos sin que estos constituyan un sustituto de los sistemas contables.

El auditor deberá aplicar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de los papeles de trabajo y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

**Los papeles de trabajo se clasifican según su fin y su uso en:**

- A.- Planeación y administración de la auditoría.
- B.- Desarrollo y conclusión de la auditoría (Papeles Temporales).
- C.- Información permanente de un periodo de carácter histórico, constante y legal (Archivo Permanente).

A.- Planeación y Administración de la Auditoría.

- 1.- Plan de trabajo, quién y en qué fecha se hace el programa de auditoría.
- 2.- Programas de la auditoría específicos.
- 3.- Cuestionarios de revisión.
- 4.- Control de tiempos y presupuestos de horas, lo que nos lleva el tardarnos en elaborar una auditoría.

B.- Desarrollo y Conclusión de Auditoría (Papeles de Trabajo Temporales.)

Son los papeles de trabajo que contienen datos que se relacionan básicamente con la auditoría de un sólo periodo, y generalmente se incluyen entre otros la siguiente información:

C.- Información Permanente de Carácter Histórico, Contable, Legal.  
(Archivo Permanente).

Son los papeles de trabajo donde se contiene la información importante para el desarrollo de futuras auditorías y se clasifican de la siguiente manera:

1.- Historia de la Compañía.

A.- Actas del Consejo de Administración.

B.- Actas de comité ejecutivo.

2.- Organización Contable.

A.- Esquema de la organización administrativa y contable.

B.- Catálogo de cuentas.

C.- Instructivo para el manejo de catálogos de cuentas.

D.- Libros y registros.

E.- Formas y su uso.

F.- Políticas de intereses por financiamiento.

3.- Contratos y Escrituras.

A.- Públicos

1.- Propiedades

2.- Emisiones de obligaciones

3.- Otros

B.- Privados

1.- Contratos Varios

2.- Contratos de Trabajo

C.- Convenios

4.- Situación Fiscal y Legal.

A.- Declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, Retención sobre Honorarios, Arrendamientos, Sueldos, Impuesto al Valor Agregado, IMSS, SAR, Infonavit.

B.- Conciliación del resultado contable y fiscal

C.- Actas y requerimientos del SAT.

D.- Registro de alta en el SAT, IMSS, Infonavit, contrato SAR.

E.- Cambio de domicilio.

F.- Copia de resoluciones particulares por parte de las autoridades fiscales.

Respuesta del SAT.

5.- Historia Financiera.

A.- Dictamen de estados financieros

B.- Fuentes de financiamiento

C.- Estados financieros emitidos por la compañía.

D.- Resumen de utilidades o pérdidas por cada uno de los ejercicios.

E.- Análisis de movimiento de capital social y contable.

F.- Análisis de activos fijos.

G.- Avalúos de activos fijos.

**Los papeles de trabajo se clasifican Por su Contenido en:** Hoja de Trabajo, cédula sumaria, cédula de detalle, cédula analítica, cédulas de ajustes y reclasificaciones y cédulas memorándums.

*Hoja de trabajo.*- Es la relación de conceptos o cuentas que resumen los saldos y operaciones realizados por una entidad durante un periodo determinado.

*Cédula sumaria.*- Es aquella que nos muestra la Integración de un Rubro específico de cuentas.

*Cédula de detalle.*- Es la que nos muestra la integración de una cuenta específica (Ejemplo: Bancos; bancomer, etc.).

*Cédula analítica.*- Es la que nos muestra el análisis de una cuenta, su objetivo es detallar cada partida que aparece en la cédula de detalle.

*Cédulas de ajustes.*- Es la que se utiliza para corregir un saldo y afecta el resultado del ejercicio.

*Cédulas de Reclasificaciones.*- Se utiliza para efectos de presentación de la información financiera y afecta los saldos de las subcuentas sin afectar el resultado del ejercicio.

*Cédulas memorándums.*- Es la que se elabora con el propósito de informar respecto de las observaciones encontradas como producto o resultado del trabajo realizado.

### **Requisitos elementales de las cédulas de trabajo:**

#### *1.- Encabezado*

Debe de contener el nombre del cliente y el título descriptivo que identifiquen el contenido del papel de trabajo.

#### *2.- Índices*

A cada papel de trabajo se deberá asignar un índice alfabético y numérico para fines de identificación y así formar un cruce o conexión de índices entre diferentes papeles de trabajo o cédulas de auditoría con el fin de facilitar el flujo de la información.

### *3.- Objetivos*

En cada cédula sumaria deberán indicarse los objetivos a seguir en cada cuenta según lo acordado en el plan de trabajo.

### *4.- Alcance*

En cada análisis deberá mencionarse el alcance de la revisión en por ciento y cantidad con el fin de que el revisor y el que dictamina tengan elementos de juicio para determinar la confiabilidad y razonabilidad de las cifras de las que se opinan.

### *5.- Procedimiento*

Cada análisis deberá de contener una breve descripción de los procedimientos aplicados en la revisión para conseguir los objetivos y alcances indicados en el plan de trabajo.

### *6.- Conclusión*

En las cédulas de análisis deberá de anotarse la conclusión o resultados obtenidos en la revisión indicando si se llegó a los objetivos y alcances indicados en el programa de trabajo.

### *7.- Marcas de Auditoría*

Deberán de asentarse o plasmar en cédulas los símbolos o marcas de los procedimientos utilizados o aplicados en la revisión, cada símbolo o marca debe de contener su descripción, y significado.

### *8.- Firma y Fecha*

Las personas que elaboran, así como las que revisan los papeles de trabajo deberán de anotar sus iniciales o firma y la fecha de intervención. Las firmas establecen la responsabilidad para el trabajo y la revisión.

### **3.6 Etapas del desarrollo de la Auditoría:**

**A. Etapa preliminar.-** Estudio y Evaluación del Control Interno, Informe con sugerencias para mejorar los sistemas en vigor y planeación de la Auditoría.

**B. Etapa Intermedia.-** Obtención de evidencia suficiente y competente.

**C. Etapa Final.-** Cuestionario de terminación de la Auditoría, análisis e interpretación de los resultados y emisión del dictamen.

A fin de dar una mayor explicación, se procede al desglose de cada una de las etapas del desarrollo de la Auditoría, en las que también se hace mención de algunas actividades o hechos naturales a cada una de éstas.

#### **3.6.1 Etapa Preliminar**

La etapa preliminar en una auditoría de estados financieros tiene como objetivo identificar y sentar las bases sobre las cuales se llevará a cabo un examen de estados financieros.

Esta etapa se inicia de hecho, desde el momento mismo en que un contador público independiente es llamado por una empresa para solicitarle sus servicios.

El auditor establecerá un primer contacto con la entidad a auditar y procederá en seguida, a efectuar un estudio y evaluación de la organización, de sus sistemas y procedimientos, de su sistema de control interno, etc.; pasará a

obtener información y documentación base para conocer la entidad, estudiará y evaluará su función de auditoría interna, establecerá comunicación con el auditor predecesor (en su caso).

Todo ello le permitirá al auditor, allegarse de elementos en los cuales se apoyará para elaborar y presentar su propuesta de servicios y honorarios profesionales en la forma que se describió en el módulo anterior en el tema auditorías preliminares.

También conviene durante esta etapa, que el auditor desarrolle los programas específicos de auditoría que van a ser utilizados durante la revisión; ello a efecto de comentar el conocimiento que hasta ese momento se tiene de la entidad con los elementos técnicos de que se dispondrá para auditarla.

Es oportuno en esta etapa preparar y hacer entrega de un informe a la administración de la entidad donde contemple todas las observaciones y debilidades que detectó, así como las medidas que sugiera para su corrección antes del cierre definitivo de la auditoría.

### **3.6.2 Etapa Intermedia**

Objetivo:

Efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en ellos. Iniciar los trabajos de auditoría de resultados de operación y otras pruebas a fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final.

## DESARROLLO

En esta etapa se efectuarán pruebas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad; pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Se definirá el plan de muestreo a seguir.

Es práctica común que durante la etapa intermedia de un trabajo de revisión de información financiera, además de lo señalado en el párrafo anterior, se inicie en la auditoría partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación.

También resulta conveniente, y obvio de reducir la carga de trabajo en la etapa final de la auditoría, que durante la etapa intermedia se vayan adelantando algunos trabajos del examen de saldos de balance, siempre y cuando la calidad del control interno instaurado y la confianza de auditor en su cliente lo permitan.

Estos trabajos pueden ser:

La inspección física del activo fijo, el adelantar la circularización de saldos (cuyo resultado y análisis se hará en la etapa final); pruebas de inventarios físicos en los almacenes etc.; al resultado que se obtenga de este examen se le “conectarán” los movimientos sucedidos durante los últimos meses del año (movimientos que también habrán de ser examinados por el auditor) para llegar a los saldos finales del ejercicio.

En esta etapa, el contador público dará seguimiento a que se hayan dado efecto a las correcciones o sugerencias en materia de control interno presentado a su cliente, derivadas de sus hallazgos detectados durante la etapa preliminar.

#### EXCEPCIÓN

No olvidar que un examen intermedio se da cuando el contador público es contratado con oportunidad; es decir, durante el ejercicio que será examinado.

En aquéllos casos en que el contador público es contratado después de haber concluido el ejercicio fiscal a examinar, y por ende su labor la inicia durante el ejercicio siguiente, ya no se dará la oportunidad de un examen intermedio, se estará ante el caso de una auditoría a practicar en dos etapas: preliminar y final.

#### **3.6.3 Etapa Final**

En virtud de que durante la etapa intermedia ya se revisaron algunos meses de transacciones procede en la etapa final el examen de los meses que quedarán pendientes de revisión.

En esta etapa, y por lo que se refiere a las transacciones del ejercicio en su conjunto, independientemente del examen realizado sobre todas las partidas que integran el universo procede efectuar *pruebas globales* de dichas transacciones para cerrar el círculo de la revisión de este aspecto. Dentro de

las pruebas globales se pueden señalar, a manera de ejemplo, las siguientes: cálculos totales de intereses sobre créditos recibidos u otorgados, cómputo de las depreciaciones cargadas a resultados del ejercicio contra sus correspondientes abonos a cuentas complementarias de activo fijo, revisión analítica y análisis financiero estadístico del comportamiento comparativo de los resultados de operación, etc.

Se llevarán a cabo *pruebas de corte* para cerciorarse que las transacciones han sido registradas en el periodo a que corresponden. Debido a que las transacciones mas críticas son las registradas durante los últimos días cercanos a la fecha del balance general, las pruebas de corte (cheques, entradas y salidas de almacén, facturas, notas de cargo, notas de abono, etc.) deben ser dirigidos a tales transacciones.

Finalmente, y una vez que ya se concluyó con la revisión de las transacciones sucedidas durante el ejercicio sujeto a auditoría, procede el examen de los saldos finales (cierre del ejercicio) del balance general. Se llevarán a cabo las conexiones de aquéllas cuentas de balance cuyos saldos fueron examinados en fechas anteriores al cierre, según comentamos en la etapa intermedia.

### **HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO**

El boletín A-5 revelación suficiente de la comisión de principios del IMCP establece que “en caso de que existan hechos posteriores al cierre del ejercicio, que afecten sustancialmente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad, entre la fecha a la que son relativos los estados

financieros y la fecha en que estos son emitidos, deberán revelar suficiente y adecuadamente estos hechos por medio de notas explicativas”.

El contador público en su calidad de auditor externo, para dar cumplimiento a tal disposición, habrá de revisar las cuentas subsecuentes o hechos sucedidos en fecha posterior al cierre del ejercicio sujeto a examen y que pudieran afectar los resultados de operación a la posición financiera examinada, con el propósito de informar tales hechos por medio de notas a los estados financieros con el fin de hacer una adecuada revelación suficiente.

Existen dos tipos de hechos posteriores que requieren ser considerados por el auditor:

1. Aquéllos que proporcionen evidencia adicional en relación a condiciones existentes a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de elaboración de estados financieros. Estos estados deben ser ajustados en funciones de cualquier cambio de estimaciones resultante del uso de dicha evidencia.

Como ejemplo de estos hechos pueden ser:

- Pérdida importante por incobrabilidad del saldo de un cliente como resultado de su quiebra en fecha posterior a la del balance de la entidad auditada.
- Resolución de un litigio en contra de la entidad, cuya estimación de pasivo no fue creada, o fue insuficiente a la fecha del balance.
- Baja del valor de los inventarios y otros activos.

1. Hechos que proporcionen evidencia en relación con condiciones que no existían a la fecha del balance general auditado, porque se suscitaron con posterioridad a tal fecha, pero que deben ser objeto de revelación a través de notas a los estados financieros, aún cuando dichos estados no deban ajustarse por estos hechos.

Como ejemplo de estos hechos tenemos:

- Movimientos en el capital contable originados por modificaciones al capital social, pago de dividendos, etc.
- Contratación de pasivos de importancia, incluyendo emisión de obligaciones en adición a los existentes a la fecha del balance, especialmente si se otorga una garantía específica.
- Daños causados por siniestros sucedidos posteriores al balance.
- Juicio o resolución de litigios.
- Baja en la cotización de valores en bolsa.
- Devaluación monetaria.

## **CIERRE DE LA AUDITORÍA**

Discusión de ajustes y reclasificaciones.

Deben presentarse a la consideración y autorización de la entidad auditada los ajustes y reclasificaciones que por efectos de la revisión se hayan originado con el fin de que una vez que hayan sido aceptados se sometan a registro.

Este es uno de los momentos más finos y delicados de la auditoría en virtud de que si la administración de la entidad auditada se niega a dar efecto a alguno o algunos de los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor máxime si

éstos son relevantes y están sólidamente soportados, dicha actitud puede provocar la emisión de un dictamen con salvedades, negativo o abstenerse el auditor de opinar.

## **DECLARACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN**

En el desarrollo de una revisión la administración de la entidad efectúa declaraciones al auditor tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitud específica o a través de los estados financieros. Las declaraciones escritas de la administración normalmente confirman aseveraciones dadas al auditor en forma verbal, indican y documentan la propiedad de dichas afirmaciones y reducen la posibilidad de malos entendidos entre la administración y el auditor.

Las manifestaciones comúnmente utilizadas en una auditoría de estados financieros son la carta de declaraciones de la administración y la confirmación de actas del secretario del consejo de administración.

Tanto la carta como la confirmación deberán dirigirse al auditor y llevar como fecha aquélla en que concluya su trabajo, misma que coincidirá con la del dictamen. La carta deberá ser firmada por el funcionario de mayor jerarquía y el responsable de la información financiera de la entidad. La confirmación será firmada por el secretario del consejo de administración.

## **INFORME FINAL DE SUGERENCIAS**

A la conclusión de la etapa preliminar de la auditoría, el auditor presenta a consideración de la administración un informe sobre sus sugerencias para reforzar el control interno de la entidad y para optimizar la operación en su conjunto.

Durante la etapa intermedia y final el auditor se percató de las medidas correctivas adoptadas por la administración para dar efecto a sus sugerencias.

Procede, por último, preparar una carta de sugerencias en la cual se den a conocer las fallas de control y operativas que prevalecen al cierre de la auditoría, con sus respectivas sugerencias o recomendaciones.

## **ELABORACIÓN DEL DICTAMEN**

El punto final, cuando ya se cubrieron todas las etapas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros, corresponde a la elaboración del dictamen correspondiente, su eventual discusión con la administración y su presentación o entrega al destinatario final.

## **RESUMEN DE LAS ACTIVIDADES A REALIZAR EN LA ETAPA FINAL**

- Discusión de Ajustes y Reclasificaciones
- Revisión Analítica Final (Cuestionario de terminación de auditoría, revisión general del socio, informe de revisión de papeles de trabajo de auditoría).
- Balanza Final Ajustada.
- Informe de Observaciones y Sugerencias al Control Interno.

- Estados Financieros y sus Notas.
- Dictamen.
- Informe sobre la Revisión de la Situación Fiscal.
- Envió del Dictamen.

La auditoría como área relacionada con la contabilidad, cuya función es examinar los registros que han sido arrojados como resultado de las operaciones, así como los estados financieros que reflejan la situación de la entidad denota claramente que todo proceso de auditoría debe pasar por todas y cada una de las etapas, mismas que fueron mencionadas con anterioridad dentro de este capítulo, y al ser concluida, debe arrojar cierto resultado que se traduce en una opinión. La cual debe ser reflejada en el informe, que para tema de esta investigación, es el dictamen.

Es entonces la auditoría, una herramienta vital en el correcto funcionamiento de la empresa, pues gracias a sus procedimientos y objetivos es, posible identificar si existe alguna falla o anomalía que esté deteriorando su ciclo vital, para proceder a la ejecución correctiva o bien, en el mejor de los casos preventiva y lograr la correcta operación.

La importancia de la auditoría trasciende, pues sin la práctica de la misma no podrían llevarse a cabo los exámenes que arrojan los resultados de la veracidad de la información contenida en los estados financieros que, sin duda no queda sólo ahí, sino que también determina la seriedad con que los clientes, proveedores, posibles inversionistas y la misma sociedad la catalogará.

## **Capítulo IV**

### **DICTAMEN**

Desear que con la secuencia lógica de cada uno de los temas, se logre el objetivo de esta tesis, hace necesario el tema del Dictamen. Mismo que puede presenciarse en éste el cuarto capítulo.

Una vez dicho que la auditoría es la revisión de informes, procedimientos o estados financieros, éste último es el caso de la auditoría externa, misma que tiene como resultado la emisión del dictamen, y que para efectos del presente tema, es la que confiere.

Es a bien mencionar que la responsabilidad profesional del Contador Público al emitir un dictamen, así como las bases que para ello debe tener, cualquiera que sea el tipo que realice, debe sustentarlo profesionalmente. Así mismo es, prudente recordar que el dictamen que emite al final de la auditoría externa el contador público es sólo la opinión que él mismo concluye acerca de la información que revisa.

Actualmente el dictamen se ha convertido en un informe que se rinde a las autoridades fiscales, tal como si se tratara de una rutina anual, obligatoria para ciertos contribuyentes y también dándose el caso, de la presentación del dictamen voluntaria, de aquéllos que sin tener la obligación, son capaces de percatarse de los beneficios que esto acarrea, y es así como optan por llevar a cabo dicha práctica.

#### 4.1 Definición de Dictamen

Plasmar la definición de algunos conceptos al inicio de cada capítulo, sigue siendo lo apropiado para inducir a cada uno de los temas, siendo en éste el turno de dejar ver aquéllas definiciones pertenecientes al Dictamen, donde también es posible observar una variedad en cuanto a autores, sin que esto evite la universalidad de la misma.

- “El dictamen es un reporte que se presenta ante las autoridades fiscales y surge de la auditoría efectuada por el contador público sobre los estados financieros de una compañía en cumplimiento de sus obligaciones fiscales”.<sup>1</sup>
- “Opinión que expide un contador público por escrito, en la que presenta su conclusión sobre una revisión a los registros contables. Contiene una exposición del alcance del trabajo realizado, así como la opinión acerca de la exactitud y veracidad de la información consignada en los registros contables. En su caso puede contener también las salvedades que el contador juzgue procedentes. Debe estar firmado invariablemente por el contador responsable, quien debe estar facultado por las autoridades fiscales para realizar esa actividad”.<sup>2</sup>
- “El dictamen de estados financieros es el más conocido y lo requieren las sociedades con diferentes fines, para conocer la situación financiera de la misma bajo la perspectiva de un profesional que da su opinión: pueden ser sociedades reguladas por las normas generales, reglas específicas, así como ciertos organismos gubernamentales, etc.”.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> (COMISIÓN DEL IMPC, 2006; 20)

<sup>2</sup> (MODERNO DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, 2004; 114)

<sup>3</sup> (TABOADA FERNANDO, 2007; 25)

- “El dictamen del auditor es el documento formal, que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, el alcance y los resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate”.<sup>4</sup>

Llevar a cabo la cita de algunas definiciones del dictamen es, permisible para deducir que, el dictamen es un informe que concluye la auditoría externa o de estados financieros en una empresa, emitido por un Contador Público autorizado, (para lo cual más adelante se darán los requisitos necesarios para que dicho profesional pueda llevar la práctica de la dictaminación) en el cual refleja su opinión acerca de la situación del ente, así como del cumplimiento de las obligaciones fiscales. La auditoría externa como fuente que deriva al dictamen es practicada en contribuyentes obligados a dictaminarse, pero hay quienes sin estar obligados, optan por hacerlo.

#### **4.2 Historia del Dictamen**

El dictamen que emite el contador público para fines fiscales surge el 30 de abril de 1959, fecha en que se da a conocer el Decreto que establece a la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Así entonces, el dictamen fiscal pasó a ser una actividad importante, privativa y exclusiva de la contaduría pública, por tratarse de la única profesión autorizada para ejercer esta práctica profesional.

---

<sup>4</sup> (ROLANDO BENJAMIN, 2001; 190)

En los inicios del dictamen fiscal, éste era opcional; pero a partir de 1991, es obligatorio que ciertos contribuyentes dictaminen sus estados financieros para fines fiscales; esto ha derivado en un crecimiento importante en la demanda de los servicios, así como en una modificación en la relación del contador público y la autoridad hacendaria, pasando de ser un apoyo en la fiscalización a ser un fiscalizador.

De igual forma hubo un cambio en la relación del contador público con los clientes o contribuyentes que contratan sus servicios, ya no sólo como asesor, sino como un fiscalizador más.

Así, la contaduría pública ha reconocido siempre la enorme responsabilidad que adquiere al firmar un dictamen, no sólo frente al Servicio de Administración Tributaria (SAT) y al cliente que lo contrata, sino incluso ante terceros interesados, tales como instituciones financieras, inversionistas, acreedores, etc.

#### **4.3 Elementos que integran un Dictamen**

Los componentes que integran este informe (dictamen) en cuanto a su cuerpo son:

##### **Párrafos:**

- Alcance:

a) Párrafo de identificación

b) Párrafo de alcance

- **Opinión**

Solamente en el caso de que existiera un asunto importante, podría darse el caso de existir un párrafo de énfasis, pero eso no lo puede conocer el auditor hasta el momento en que termine la auditoría.

Mientras que los elementos como tales que integran el dictamen de estados financieros son:

- **Denominación del informe**

- **Destinatarios;** El dictamen generalmente debe dirigirse a los accionistas, aunque también puede ser al consejo de administración o a quien haya contratado los servicios del auditor.

- **Estados financieros examinados;** Estado de posición financiera, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera, estado de cambios en el capital variable.

- Nombre de la compañía;

- Fechas y periodos cubiertos de los estados financieros; Indicar las fechas a que corresponden y los periodos que se revisarán con el propósito de delimitar la responsabilidad del auditor. (Pueden ser periodos inferiores a doce meses).

- **Responsabilidad de la administración;** Debe aclararse que los estados financieros y las notas a los mismos son responsabilidad de la administración de la entidad informante, ya que son sus manifestaciones. Y por lo tanto el dictamen sobre los estados financieros es responsabilidad exclusiva del auditor.

- **Alcance del trabajo realizado;** En el dictamen se deberá hacer referencia a: Normas de auditoría, planeación de la auditoría, que los estados financieros están libres de errores y preparados de acuerdo a las Normas de Información Financiera Mexicanas, referencia a que la revisión se realizó a base de pruebas

selectivas, que la revisión proporcionó bases razonables para sustentar la opinión.

- **Opinión del contador;** Deberá contener 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 a las Normas de Información Financiera.

- **Nombre y firma del contador;** Siempre debe aparecer el nombre y la firma del contador, para mantener la responsabilidad profesional individual, de quien lo suscribe, sin embargo puede expresarse en plural y mencionar el nombre de la firma de auditores.

- **Lugar y fecha del dictamen;** El lugar es el domicilio de la firma de contadores. La fecha debe ser el último día en las oficinas del cliente aunque en ciertos casos puede ser cuando se concluya el trabajo o una vez obtenida toda la información que se está dictaminando. (La fecha ayuda a delimitar la responsabilidad, ya que hay hechos posteriores).

- **Obligación de uso;** Diversas leyes y disposiciones reglamentarias exigen la dictaminación de estados financieros a saber:

1.- El artículo 32- A del Código Fiscal de la Federación, para contribuyentes con determinados ingresos o activos o trabajadores; para donatarias; para fusión y escisión, para ciertos organismos de la administración pública federal y para ciertos residentes en el extranjero.

2.- El artículo 228 bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles en el caso de una escisión.

- 3.- El artículo 53 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito.
- 4.- El artículo 101 de la Ley de Instituciones de Crédito.
- 5.- El artículo 26 bis de la Ley del Mercado de Valores.
- 6.- El artículo 77 de la Ley de Sociedades de Inversión.
- 7.- El artículo 105 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros.
- 8.- El artículo 65 de la ley de Instituciones de Fianzas.
- 9.- El artículo 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles en el caso de sociedades extranjeras.
- 10.- El artículo 212 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en el caso de sociedades que emitan obligaciones.

Independientemente de lo anteriormente escrito, y básicamente los bancos exigen regularmente a sus clientes que aunque no se encuentren obligados, hagan dictaminar sus estados financieros, con el propósito de poder otorgarles el financiamiento por ellos solicitado.

#### **4.4 Tipos de Informes**

- **Informe corto:** El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictamen. Al dictamen también se le denomina informe corto.

Los informes cortos o dictámenes se extienden a favor de los accionistas, quienes no administran la empresa y también a favor de los acreedores.

En muchas empresas resulta probable que el personal de contabilidad de ellas mismas pueda elaborar estados financieros adecuados, comparaciones,

análisis, presentar información estadística, calcular razones y hacer comentarios que pueden ser necesarios para la administración y para fines de control de decisiones adecuadas. Por lo tanto, en tales casos el informe de auditoría será del tipo corto, conjuntamente con notas adecuadas a los estados financieros.

Generalmente el informe corto se forma de lo siguiente:

- 1.- Dictamen;
- 2.- Estados financieros básicos;
- 3.- Notas.

Por lo regular, esta información debe ser comparativa con el ejercicio anterior independientemente de si fue auditada por otro contador público.

- **Informe largo:** Con frecuencia los clientes solicitan ciertos datos que aparecen en los estados financieros dictaminados por el auditor y que se añaden comentarios, en muchos casos interpretativos, de los resultados de operación de la entidad, o bien de su situación financiera.

Esta información junto con la opinión que se expresa sobre la misma recibe el nombre genérico de informe largo o información complementaria.

Dicho informe debe practicarse cuando:

- a) Cuando la empresa inicie operaciones;
- b) Cuando para el auditor que va a llevar a cabo la auditoría, esa oportunidad represente la primera en esa empresa o, cuando no la ha revisado recurrentemente;
- c) Cuando el cliente así lo solicite.

Se denomina informe largo a los análisis o comentarios que amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor.

Dichos análisis o comentarios sobre los estados financieros representan una información complementaria que se proporciona bajo la responsabilidad básica del cliente, ya que él o, su solicitud incorpora esta información.

Es importante destacar que el informe largo no debe contener información básica que deberá estar incorporada en el informe corto.

El informe largo recibe su nombre no por su extensión sino por contener información más amplia y complementaria a los estados financieros básicos y sus notas.

La presentación de la información complementaria dependerá de los requerimientos del cliente del auditor. De preferencia, esta información deberá presentarse conjuntamente con el informe corto y la carta de sugerencias, ya que el concepto del informe largo es un concepto más amplio que comprende a dicho dictamen y a la información complementaria.

La información complementaria puede ser de naturaleza financiera o no financiera y por lo mismo, el auditor debe tener cuidado en destacar aquella información que sea de carácter no financiera y que no esté en aptitud de juzgar.

Se debe tener presente que, el informe largo es en esencia; una ampliación del informe corto. No obstante esta calidad complementaria de la información, el auditor debe aplicar las normas de auditoría para su examen siguiendo los mismos alcances o procedimientos que utilizó para el examen de la información financiera básica.

Así mismo, es importante recordar que independientemente del tipo de informe de que se trate, ambos deberán contener; la fecha, a quién van dirigidos y la firma del auditor.

#### **4.5 Tipos de Opinión**

- **Dictamen con salvedades:** Tipo de dictamen en que derivado de la revisión se encontraron desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera o limitaciones en el alcance del examen, por lo que no se pudieron aplicar todos los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias. Siempre que en ambos casos, la opinión del auditor no maneje una importancia relativa por estas circunstancias.

- **Dictamen con opinión negativa:** Cuando los estados financieros no están de acuerdo con Normas de Información Financiera y las desviaciones son a tal grado importantes que una opinión con salvedad no sería adecuada. Debe expresarse una opinión negativa.

Sin embargo, el hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las Normas de Información Financiera y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En caso de que se emita un dictamen con opinión negativa, 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.

- **Dictamen con abstención de opinión:** Es el informe que da el auditor, cuando el alcance de la revisión ha sido limitado de tal forma que no procede la emisión de un dictamen con salvedades.

Es necesario iniciar el trabajo de auditoría con una investigación preliminar de la entidad a revisar, en esta etapa adicionalmente a las cifras se debe de conocer los aspectos más importantes de los directivos y ejecutivos principales, en caso de duda sobre las posibilidades de la información de la empresa o sobre la honorabilidad de los ejecutivos y funcionarios, el trabajo no debe ser aceptado por la firma.

El auditor deberá de abstenerse de emitir una opinión cuando las limitaciones al alcance sean de tal importancia que no pueda ser emitido un dictamen con salvedad, deben indicarse las razones que motivaron la abstención.

La abstención de opinión se origina cuando el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias. Tal situación representa una limitación en el alcance, las cuales pueden ser: por imposición de la compañía o, por imposición práctica de la realización.

Una limitación en el alcance no puede derivar de algo que el auditor debió hacer y no hizo, las limitaciones en el alcance impuestas por la compañía generalmente tienen solución, las que deriven de la complejidad del trabajo siempre tienen solución.

- **Dictamen con opinión limpia o sin salvedades:** Es el informe que da el auditor cuando la revisión de los estados financieros ha concluido satisfactoriamente, es decir; el alcance ha sido pleno y sin limitación alguna que impida llegar a la conclusión, de que los estados financieros de la

compañía han sido elaborados de acuerdo a las Normas de Información Financiera y no se reportaron desviaciones en el alcance de dicha auditoría.

#### **4.6 Boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría**

Para asegurar uniformidad entre los auditores y evitar confusiones en los usuarios de los estados financieros, deberán prepararse de acuerdo a los modelos que indican las Normas de Auditoría.

El boletín 4010 de las Normas de Auditoría, tiene por objeto, proporcionar los elementos necesarios para hacer posible que el contador público aplique las normas y los procedimientos de auditoría, que son relativos a la emisión de un dictamen.

Toda vez que se presenten situaciones especiales en cuanto al dictamen, se debe considerar que existen boletines específicos, para dar el tratamiento adecuado a esas situaciones, sobre los estados financieros que se sujetan a revisión.

Los objetivos de este boletín son;

1. Determinar la forma y el contenido del dictamen, que rinde el auditor como resultado de su revisión;
2. Señalar las diversas modificaciones a dicho informe (dictamen), en el caso de que existan desviaciones en el cumplimiento de las normas de auditoría, infracciones a los principios de contabilidad o inconsistencia en su aplicación;
3. Unificar criterios entre los miembros de la profesión en cuanto a la redacción de dictámenes y con ello evitar las variaciones y malos entendidos que pudieran derivarse en caso de que cada uno de los auditores tomará su propio

criterio acerca de cualquier situación que se encuentre en la realización de las revisiones.

El boletín 4010 en concreto trata además de lo mencionado con anterioridad, de la obligación del contador público de emitir el dictamen, así como la responsabilidad que al efectuar tal acto, recae en él, en la administración de la entidad; la redacción del mismo; fecha que debe reflejarse en el mismo documento; distintos modelos del dictamen, primordialmente.

Boletín 4010, Párrafo 21

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

Boletín 4010, Párrafo 22

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20\_\_ y 20\_\_, 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.

Boletín 4010, Párrafo 23

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 normas de información financiera mexicanas.

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 las normas de información financiera utilizadas, 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.

Boletín 4010, Párrafo 24

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 20\_\_ y 20\_\_ 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 las NIF.

#### **4.7 Importancia del Dictamen**

El dictamen forma parte del reconocimiento profesional que se le da al contador público como único profesional capaz y autorizado para llevar a la práctica la auditoría de estados financieros, de la cual, se conoce derivará el dictamen, independientemente del tipo de opinión que de la revisión resulte.

Este informe es de importancia trascendental, ya que surge como estrategia de fiscalización indirecta, pero en la actualidad, éste propicia una credibilidad ardua sobre la razonabilidad de los estados financieros de las compañías, lo cual es de beneficio para las mismas, pues además de cumplir y comprobar la veracidad de sus operaciones para con la autoridad fiscal, lo es también hacia los clientes, proveedores, instituciones de crédito, público inversionista y también con el público en general. Esto se ha convertido ya, en una cuestión de prestigio para quienes estando obligados a la dictaminación o, bien quienes sin estarlo optan por ejercer dicha práctica, porque en el dictamen constan el cumplimiento a diversas disposiciones fiscales o legales por parte de las empresas. Permitiendo así, decir que el dictamen siempre ha sido y seguirá siendo útil, porque representa un elemento de confianza.

Dicho lo anterior, es propio mencionar lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 52, primer párrafo que dice: Los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.

Para el contribuyente el contador público es un profesional importante, ya que al fungir como auditor y llevar a cabo la revisión de sus estados financieros, aplicando las Normas y Procedimientos de Auditoría que rigen su actuación profesional, emite una opinión que da seguridad de que dichos estados financieros, sobre los cuales diversas personas van a tomar decisiones importantes, son dignos de confianza y presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con las Normas de Información Financiera. Permitiendo saber que dichos estados no son resultados de estimaciones o mentiras de quien los elabora, porque están

respaldados con la aplicación de las Normas y Procedimientos de Auditoría, así como las Normas de Información Financiera. Es entonces, donde se comprende el sentido de importancia que el dictamen representa para las personas interesadas en cierta compañía.

Como consecuencia de lo ya conocido, se sustenta la creciente demanda del dictamen, que conforme al pasar del tiempo se hace más notoria, además del incremento también en las personas contribuyentes que están interesadas en él.

Afirmar que el dictamen de estados financieros es, una herramienta interesante para el fisco federal, pues le ayuda a lograr la fiscalización de los contribuyentes, lo cual tiene como consecuencia lógica un impacto severo en la recaudación fiscal federal. Mientras que para la contaduría pública mexicana, el dictamen representa una actividad importante dentro de su práctica profesional.

Es importante mencionar antes de cerrar este tema, que si bien el dictamen representa un elemento de confianza del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ello no significa que quienes optan por la dictaminación, así como los obligados a tal acto, estén exentos de la revisión por parte de la autoridad fiscal, en un momento determinado.

#### **4.8 Tipos de Dictamen**

Se distinguen dos tipos de dictamen, de los cuales:

1. Utilizan Normas de Información Financiera;
2. Utilizan Bases Diferentes:

2.1 Utiliza el trabajo de otros auditores,

2.2 Utilizan el trabajo de un especialista.

#### **4.9 Usuarios del Dictamen**

Los objetivos de los estados financieros se derivan de las necesidades del usuario en general, al que deben permitirle evaluar el comportamiento económico- financiero de la entidad para determinar la razonabilidad que ésta presenta como concepto de negocio en marcha.

El dictamen, por sus características y utilidad sirve a las siguientes figuras que se consideran usuarios del dictamen:

- Al contribuyente o compañía.
- Al contador público, que funge como auditor en la revisión de los estados financieros.
- A la autoridad fiscal federal.
- A los clientes.
- A los proveedores.
- A los inversionistas.
- Al público en general.

El Dictamen es el informe que sirve tanto al contribuyente, como a la autoridad fiscal y al mismo auditor que esté capacitado para llevar a cabo la auditoría; así como al público en general, que se puede traducir en accionistas, posibles inversionistas, clientes, instituciones bancarias. Aunque el Dictamen es el mismo, los intereses de las figuras anteriores varían debido a sus posiciones, sin embargo un dictamen sirve para que cada uno de ellos, valore la revisión

que se ha dado a los estados financieros de una entidad en concreto, que para este caso, se enfoca a las no lucrativas.

A lo largo de la historia, es posible reconocer cómo el dictamen inició siendo un lujo por así decirlo que ciertas entidades realizaban ya sea, por obligación o por propia voluntad, pues les generaba beneficios adicionales. Sin embargo, hoy en día esta práctica, se ha convertido en una estrategia de la autoridad federal, para controlar y detectar a las entidades obligadas a cumplir con apego total sus obligaciones fiscales. Así también, el dictamen se ha convertido en una garantía para las entidades que optan por realizar la auditoría, les otorga mayor confianza por parte de los inversionistas, accionistas y por la misma autoridad. Para el contador público autorizado para llevar a cabo la dictaminación, también hay beneficios, pues si bien es cierto que dicha realización conlleva una gran responsabilidad, así mismo, se obtiene un nivel alto profesionalmente hablando, ya que es el único profesional que puede dar cierta opinión de la entidad auditada, y el público reconoce su labor en el dictamen de estados financieros.

Se conocen los aspectos esenciales del dictamen. Éste tiene repercusiones fiscales, las cuales se dan a conocer en los siguientes capítulos que constituyen parte trascendental de esta investigación.

## Capítulo V

### ASPECTO FISCAL DEL DICTAMEN

Esta investigación trata sobre una propuesta de presentación del dictamen de una Asociación Civil (A.C.) No Donataria, que finalmente es, un dictamen para efectos fiscales, razón por la que en este capítulo se hablará de los aspectos que regulan las disposiciones fiscales, las cuales recaen en el dictamen.

El valor de fundamentar la obligación de dictaminarse es inmenso, tanto para los contribuyentes como para la misma autoridad fiscal. Pues esto constituye un arma que puede ser usada por ambas partes, tanto para exigir como para aprovechar los beneficios que les sean aplicables en cada caso.

Dicha fundamentación ha sufrido cambios al paso del tiempo. Sin embargo, es importante que cada entidad mantenga constantemente una observación de las disposiciones que hacen obligatoria esta práctica, así como las condiciones y bases bajo las cuales se debe ejecutar. Todo ello, con la finalidad primordial de cumplir las respectivas obligaciones y evitar cualquier detalle que conceda a la entidad de que se trate, problemas con la autoridad fiscal.

Pero, no debe asociarse el aspecto fiscal del dictamen como un gran problema, sino por el contrario, debe conocerse para cumplir con lo que se requiere y de la manera precisa, y contar con los beneficios o ventajas que se adhieren a la dictaminación. Se justifica entonces que en este capítulo se aprecien las modalidades necesarias para comprender el aspecto fiscal del dictamen.

#### **5.1 Requisitos para dictaminar**

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF) señala en su fracción primera que el Registro que necesitan los contadores públicos para poder

ejercer la auditoría de estados financieros y por consiguiente, poder emitir el dictamen, lo podrán obtener bajo los requisitos siguientes:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que además sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidos a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Este requisito llamado de idoneidad fue adicionado a partir del 1 de enero de 2004, por tal acto es necesario que desde esa fecha los contadores públicos tengan la certificación expedida por el colegio al que están afiliados como socios.

Para los contadores públicos que al 1 de enero de 2004 no tuvieran la certificación, se les concedieron dos años a partir del 1 de enero de 2004 para que la obtuvieran, lo cual significa que quienes tenían registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), sin estar certificados, pudieron suscribir dictámenes por los años 2004 y 2005, pero a

partir de 2006 ya no era posible hacerlo, pues automáticamente se considera cancelado su registro.

La resolución miscelánea fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el martes 27 de mayo de 2008 la regla 2.8.7 señala que para efectos de lo previsto en el artículo 52, fracción I, inciso a) segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los organismos certificadores, o sea, las agrupaciones profesionales de contadores públicos que cuenten con el reconocimiento de idoneidad otorgado por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, en la modalidad de certificación profesional, deberán presentar en disco óptico a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a más tardar el 30 de mayo de 2008, la información relativa a los contadores públicos que a dicha fecha tengan vigente su certificación.

El citado disco óptico deberá entregarse además mediante escrito libre firmado bajo protesta de decir verdad por el representante legal del organismo certificador.

Y deberá contener firma autógrafa con tinta negra, del representante legal del organismo certificador correspondiente, quien será responsable de que la información que se presente sea correcta y de que el disco no contenga algún daño que impida acceder al contenido, dicha información se presentará en formato Excel, sin utilizar celdas combinadas.

La información a proporcionar deberá contener los siguientes datos:

- I. Nombre del organismo certificador,
- II. Relación con número consecutivo de contadores públicos registrados certificados.

III. Número de registro del contador público otorgado para la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

IV. Clave del RFC del contador público registrado en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

V. Apellido paterno, materno y nombre de los contadores públicos registrados en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

VI. Número de certificado.

VII. Fecha de inicio de la vigencia del certificado (10 caracteres alfanuméricos, dos para el día, dos para el mes y cuatro para el año, separados por diagonales “/”).

VIII. Fecha final de la vigencia del certificado (10 caracteres alfanuméricos, dos para el día, dos para el mes y cuatro para el año, separados por diagonales “/”).

IX. Nombre del colegio al que pertenece el contador público registrado en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

X. Señalar el método por el cual el contador público registrado obtuvo su certificación, de haber sido por examen o, por cláusula de transición.

A efecto de que los contadores públicos registrados validen su inclusión, el SAT publicará en su página de Internet una relación con el nombre y el registro de los contadores públicos autorizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Sin embargo, ante el caso de que algún contador público registrado no aparezca en la relación de la página de Internet antes citada y encontrarse certificados a la fecha prevista en el primer párrafo de la presente regla, los contadores sujetos a esta situación deberá realizar las aclaraciones correspondientes mediante la presentación de un escrito libre ante la

Administración General de Auditoría Fiscal Federal o ante la Autoridad Local de Auditoría Fiscal (ALAF) que corresponda a su domicilio fiscal.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Hasta entonces, no se han dado a conocer las reglas que precisen las bases sobre las cuales esas personas pueden obtener su registro.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que lleven las autoridades fiscales, en aquéllos casos en que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

En esos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso a la Federación de Colegios de Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

Por su parte, el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que el contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, ya anteriormente citada, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

1. El que acredite su nacionalidad mexicana.
2. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
3. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

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

A partir del 19 de mayo de 2006 en la página electrónica de la Secretaría de Administración Tributaria que es [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) permite a los contadores

públicos y despachos que cumplan con los requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, soliciten su registro vía Internet y que reciban en su correo electrónico su número de registro, el mismo día de la solicitud.

Los contadores públicos registrados deberán, capturar en la página electrónica de la Secretaría de Administración Tributaria su Registro Federal de Contribuyentes, enviarán en archivos la documentación escaneada (cédula profesional, evidencia documental de ser socio activo de un colegio, evidencia documental de tener más de tres años de experiencia profesional en la elaboración de dictámenes), es importante mencionar que para iniciar el registro vía Internet es indispensable que tengan los archivos claves de la FEA (Firma Electrónica Avanzada), ahora llamada (FIEL).

Sin antes continuar, es importante decir que la FIEL es una obligación que impulsó la autoridad ante la necesidad de controlar a los contribuyentes, representantes legales y dictaminadores.

Es necesario entonces que el contador público registrado cuente con Firma Electrónica Avanzada, según lo indica la regla 2.10.10, publicada el 27 de mayo de 2008 en el Diario Oficial de la Federación.

Actualmente el SAT ha cambiado la abreviatura de la Firma Electrónica Avanzada FEA por la abreviatura de FIEL. Mismo que si su periodo de vigencia está a punto de concluir, se podrá solicitar la emisión de un nuevo certificado, a través de la página del SAT, para ello ingresarán a la sección FIEL, apartado "Renovación de certificados", utilizando su certificado de FIEL. Pero en el caso de que el certificado de FIEL no esté vigente, sí se deberá acudir a alguna de

las oficinas en donde se brinda el servicio, atendiendo a la regla 2.20.2 de la RMF 2008.

## **5.2 Obligación del Dictamen**

La obligatoriedad del dictamen fiscal se encuentra sustentada en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación donde al efecto señala que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. Razón por la cual, los requisitos que debe cumplir el contador para contar con la autorización de dictaminar fueron expuestos antecediendo a este punto.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00; que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$60,941,970.00 o; que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17- A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esa fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúnan alguna de las características que se señalan, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida en este artículo.

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

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladoras tengan junto con otras personas físicas o morales 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.

3. Cuando la controladora o las controladoras tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho le permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta es, la que se encarga de considerar a las controladoras.

II. 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

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.

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

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

Es a bien mencionar, que a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes citados en la primera fracción, no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros, esto no será aplicable en 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 hace referencia.

### **5.3 Opción de entregar el Dictamen**

En base al artículo 32- A del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de mismo

código. Así mismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo cual remite a la regla 2.8.6 de la RMF 2008, donde se estipula que quienes opten por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, sin tener la obligación de llevarlo a cabo, presentarán escrito libre señalando sus datos de identificación, en el que manifiesten que optan por hacerlo, así como el ejercicio que se dictaminará. El escrito libre deberá ser presentado ante la Autoridad Local de Servicios al Contribuyente (ALSC) que corresponda a su domicilio fiscal, a más tardar el último día del mes de marzo del año al del ejercicio que se dictamine tratándose de personas morales o a más tardar el último día del mes de abril en el caso de personas físicas, según corresponda.

Lo cual se entiende deberá manifestarse en la declaración del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción.

Así entonces, esta opción se deberá ejercer dentro de los plazos que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta, pues no se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

#### **5.4 Plazo para entregar el Dictamen**

Como es costumbre de cada año modificar algunos aspectos relativos a las disposiciones fiscales del país, es necesario estar atentos a las reglas de

resolución miscelánea actuales. Donde precisamente se concentra la modificación en el plazo para hacer la entrega del dictamen 2007. Lo que a continuación se da a conocer.

*Presentación del dictamen de estados financieros y demás información a través de Internet.*

La regla II.2.7.13 de la Resolución Miscelánea aplicable a 2008, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el martes 27 de mayo de 2008; contempla que:

Para los efectos de los artículos 31, 32- A y 52, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que se encuentren obligados o que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros, deberán enviar su dictamen fiscal y demás información y documentación a que se refieren los artículos 49 y 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vía Internet a través de la página de Internet del SAT.

Los contribuyentes al enviar su dictamen fiscal vía Internet, lo harán dentro del periodo que les corresponda, según el calendario que se señala a continuación, considerando el primer carácter alfabético del RFC o bien, lo podrán hacer antes del periodo que les corresponda.

#### **- Calendario**

Letras de RFC y Fecha de Envío del Dictamen

**A a la F: Del 18 al 20 de junio de 2008.**

**G a la O: Del 23 al 25 de junio de 2008.**

**P a la Z: Del 26 al 30 de junio de 2008.**

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen fiscal y la demás información y documentación a

que hace referencia el primer párrafo de esta regla a más tardar el 14 de julio de 2008.

Los contribuyentes personas morales que para los efectos de la Ley del ISR, tributen en el Regimen Simplificado y las personas físicas dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podrán presentar el dictamen fiscal y la información, así como la documentación relativa a dicho dictamen, correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, a más tardar el 31 de julio de 2008.

También se contempla que se tomará como fecha de presentación del dictamen aquella en la que el SAT reciba correctamente la información correspondiente. Dicho órgano acusará recibo utilizando correo electrónico; asimismo se podrá consultar en la propia página de Internet del SAT la fecha de envío y recepción del dictamen.

No obstante, para los efectos de esta regla y del artículo 47 del Reglamento del CFF, en el caso de contribuyentes que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, que renuncien a la presentación del dictamen, el aviso respectivo manifestando los motivos que tuvieran para ello, deberá formularse en escrito libre y se presentará ante la autoridad fiscal que sea competente respecto del contribuyente que lo presente, a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal.

## **5.5 Documentos que se realizan al terminar la Auditoría**

Al cierre y terminación de la auditoría se formulan los siguientes documentos, con el objeto de reconocer, analizar y si es posible, ajustar según los resultados arrojados al cierre de la ya mencionada.

1. Discusión de ajustes y reclasificaciones;
2. Revisión analítica final:
  - a) Confirmación de independencia,
  - b) Cuestionario de terminación de auditoría,
  - c) Revisión general del socio: (supervisión, revisión, aprobación de la auditoría),
  - d) Informe de revisión de papeles de trabajo de la auditoría (se expresa si hay situaciones importantes en la auditoría, limitaciones, problemas, soluciones, decisiones, ajustes o cualquier otro concepto que se considere de importancia tal);
3. Balanza final auditada;
4. Estados financieros auditados y sus notas correspondientes;
5. Dictamen (incluye llenado del SIPRED);
6. Informe sobre la revisión de la situación fiscal;
7. Informe de observaciones y sugerencias al control interno; y
8. Envío del dictamen.

## **5.6 Procedimiento de revisión Secuencial del Dictamen**

El artículo 52- A del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de dicho Código Fiscal de la Federación, atenderán a lo siguiente:

1. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente en copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

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

Esta revisión no deberá de exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información que compruebe el cumplimiento de las obligaciones fiscales de él, o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la segunda disposición contenida en el nombrado artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes a los ya revisados.

2. Esta segunda disposición contempla, que habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere lo dispuesto anteriormente, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan conforme a los plazos que establece el artículo 53- A del Código Fiscal de la Federación, o

dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

3. La tercera fracción del artículo en cuestión fundamenta, que las autoridades fiscales podrán, en cualquier momento, solicitar a terceros relacionados con el contribuyente o así mismo, a responsables solidarios a éste, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

Cuando la autoridad competente, solicita al contribuyente que dictamine sus estados financieros información; ese hecho no se considerará revisión de dictamen, cuando el propósito sea obtener información relacionada con un tercero.

### **5.7 Sanciones por no entregar el dictamen**

Es relevante conocer lo que el artículo 32- A del Código Fiscal de la Federación manifiesta para efectos de este punto. Tal mención afirma que no se dará efecto alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Por lo que se considera, que los contribuyentes voluntarios, es decir; quienes no tienen la obligación de dictaminar y que no entreguen el dictamen a tiempo, se considerará como no presentado y, los contribuyentes obligados que lo presenten de manera espontánea fuera del plazo límite se considera como sí entregado y por lo tanto, el contribuyente no es sujeto a ningún tipo de sanción aunque la autoridad puede no darle efectos legales.

Aún cuando el contribuyente no quiera que se entregue el dictamen, independientemente de la razón que tenga, el contador público, es legalmente

responsable de informar a la autoridad de dicha situación, lo cual deberá hacer mediante escrito técnico correspondiente, que deberá ser entregado máximo en la fecha en que venza el plazo para la presentación del dictamen; con el propósito de que pueda deslindarse de que se le tache de responsable de tal omisión.

En el caso de los sujetos obligados, la sanción es de \$8,750.00 a \$85,740.00; adicionalmente las donatarias perderán su autorización para recibir donativos, la infracción se encuentra en el artículo 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación y la sanción se encuentra en el artículo 84 fracción IX del mismo Código.

Cuando en el dictamen fiscal, el contador público revele a través del informe, sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y del correlativo anexo de contribuciones por pagar, que existen impuestos pendientes de pago por el contribuyente, éste tiene diez días posteriores a la presentación del dictamen para liquidar esos impuestos, según lo establecen los artículos 32- A Y 73, fracción III del Código en tema.

En el caso de no pagar los impuestos pendientes dentro de los diez días se entenderá que el pago ya no es espontáneo y por lo tanto, la autoridad procederá a la imposición de la multa que sea aplicable en los términos del mismo Código.

El plazo para el entero de impuestos determinados por el auditor, cuenta a partir de la fecha en que se presenta el dictamen.

Si el contador no observa la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros

dictaminados, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación determinen dichas diferencias mediante resolución y ésta quede firme, siempre que dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultados de los mismos, se atenderá a la polémica establecida en los artículos 91- A y 91- B, que dan la posibilidad a las autoridades para sancionar a los dictaminadores, si lo anteriormente expuesto se llega a suscitar.

No se incurre en la infracción, siempre y cuando la omisión determinada no exceda del 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o 30% en el caso de contribuciones propias del contribuyente.

En caso de que se cometa la infracción del párrafo anterior, la sanción será:

- Una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

Existen también una serie de sanciones administrativas en las que puede incurrir el contador público registrado, que son:

### **1.- AMONESTACIÓN**

Causas:

- Se presenten incompletos los documentos y anexos fiscales.
- La información del dictamen no coincida entre un disco flexible y otro.
- Se presente incompleto el dictamen fiscal simplificado aplicable a donatarias.

- No cumplir con la obligación de informar dentro de los tres primeros meses del año que cumplió con el programa de actualización profesional o que sustentó examen ante la autoridad fiscal.
- Cuando no se atiendan los requerimientos de información que sobre los dictámenes fiscales formulen las autoridades competentes al contador público.
- Se presente disco flexible, que no integre la información conforme al instructivo dado a conocer por el SAT, en este inclusive podrá darse la suspensión.

## **2.- SUSPENSIÓN**

Se procederá a la suspensión del registro del contador por un año cuando:

- El contador acumule tres amonestaciones.
- Presente disco magnético con la información que no este integrado de acuerdo con las reglas generales.
- No exhiba a requerimiento de la autoridad sus papeles de trabajo, será de uno a dos años.

Será por dos años cuando:

- No se formule o no se presente el dictamen estando obligado a ello.
- Se presente disco flexible sin información.
- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. Para este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

## **3.- CANCELACIÓN DEL REGISTRO**

Se da cuando:

- Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen, es decir; se acumulen tres suspensiones.

- Participar en delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Cuando el contador público registrado no exhiba a requerimiento de la autoridad los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de su registro de acuerdo a lo que señala el artículo 52 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

#### EL EXHORTO

Consiste en llamar la atención de contador público por alguna situación, que en opinión de la autoridad revisora del dictamen, falto de cumplir en el informe que haya entregado el contribuyente.

La única forma que tiene el contador público registrado para evitar las múltiples sanciones económicas y administrativas, es el cumplir con las Normas de Auditoría y con las disposiciones fiscales. Que bien vale la pena hacerlo.

El Dictamen en términos generales ha quedado comprendido como el informe formal que emite el contador público autorizado que haya llevado a cabo la auditoría de los estados financieros, en la entidad sujeta a revisión; así como el contenido que en el Código Fiscal de la Federación se aprecia para considerar sin confusión alguna a todos aquéllos contribuyentes que caen en los supuestos manejados, para considerarse obligados a la dictaminación de

sus estados financieros, los plazos considerados para enviar el dictamen, así como la forma en que deberá efectuarse.

Este capítulo incluye también aspectos relevantes al contador público, pues se contemplan los requisitos que debe cumplir para ser autorizado para llevar a cabo la dictaminación, así como las sanciones a las que puede hacerse acreedor en caso de incumplir con alguna de las disposiciones establecidas. Todo lo anterior, se encuentra de manera clara, esto es útil para el contador y no es aceptable decir que las disposiciones tanto para los obligados como para el propio dictaminador son confusas y por tal causa se ha producido alguna anomalía referente a este proceso.

Es posible decir entonces, que los aspectos del dictamen tanto general como fiscalmente han sido cubiertos, lo cual permite, adentrarse al siguiente capítulo que tiene por objetivo plantear el caso práctico, que le da la razón de ser a todo este proceso de investigación, para plantear la situación vista como un problema y concluir en la propuesta, misma que es el tema de la presente tesis; por lo que una vez establecidas las bases teóricas y conocidos los aspectos generales de las empresas no lucrativas, de la contabilidad, de la auditoría y del dictamen, así como su entorno fiscal; en el siguiente capítulo se realizará la propuesta práctica de esta investigación.

## **Capítulo VI**

### **CASO PRÁCTICO**

En este último capítulo se pretende culminar con un enriquecedor y comprensible material que, logre exponer la necesidad de implementar la propuesta que se plantea en esta investigación. “Propuesta del Sistema de Presentación del Dictamen de una Asociación Civil No Donataria en la ciudad de Uruapan, Mich.”. Además de señalar las bases metodológicas que fueron empleadas a lo largo del proyecto, dada la naturaleza misma del tema en cuestión.

La omisión de un formato guía para la presentación del dictamen de los contribuyentes no autorizados para recibir donativos es, razón competente para haberse dado a la tarea de diseñar el apropiado y, adjunto a esto, proponerlo para que se evite el proceso de la información relativa a dictámenes de no donatarias en formatos que no son los correspondientes, adecuando información que no es la correcta para incorporar un formato guía a empresas no contribuyentes con información correcta.

#### **6.1 Metodología de la investigación**

##### **Introducción**

Haber logrado la comprensión del tema, significó, abordar conceptos indispensables para el tema de investigación desarrollado.

La empresa como unidad combinadora de sus diversos recursos; humanos, materiales, técnicos, financieros y tecnológicos, para lograr la satisfacción del consumidor a través de un servicio o, un producto que se retribuye.

La Asociación Civil es, la unión de dos o más personas que tienen un fin en común, y que además es lícito; donde además el objetivo buscado no es obtener ganancia económica. Existen diversos giros que caen en el supuesto de asociación civil, sin embargo; ese no es el objeto primordial de este estudio. Pero sí fue necesario, aclarar que existen asociaciones civiles autorizadas por las leyes fiscales para recibir donativos como operación natural de su actividad, sin embargo; el establecer que a diferencia de éstas, las no autorizadas, o sea, no donatarias; no pueden ejercer como operación natural el recibir donativos y darles el tratamiento contable y fiscal que les parezca, o incluso hacer caso omiso de dichos donativos cuando de registrarlos se trate. Sin embargo, el objeto fue encaminado hacia otra dirección.

A lo largo del tiempo, se ha manifestado y se ha visto crecer la importancia y utilidad de la contabilidad, tanto en las empresas (de cualquier carácter), como en los hogares y niveles personales. Pero en términos contables formales, la contabilidad juega un rol clave tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal. Una serie de requisitos y obligaciones que se han visto como una carga, pero que, al mismo tiempo han desempeñado un rol esencial en la defensa y bienestar de los contribuyentes.

Después de la contabilidad, se vio nacer a la auditoría, como área de la contaduría pública, que ha logrado incorporar a ella nuevos conceptos y aplicarlos en la vida de las entidades y de las personas que realizan prácticas sujetas a regulaciones fiscales. Vista también como una herramienta de control y buen funcionamiento. Aunado a esto, la dictaminación que ha pasado de ser una ventaja para los contribuyentes obligados a dicha práctica, a una aliada de

la autoridad fiscal, en pro de detectar los errores o evasivas al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El medio para que el fisco pudiera cerciorarse del cumplimiento de las leyes y disposiciones aplicables a los estados financieros de cada uno de sus sujetos obligados a la dictaminación o, de aquéllos que optan libremente por hacerlo, ha sido posible utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen, mismo que se ha modificado a través el tiempo, por la variedad de los conceptos y disposiciones aplicables, aunque su revisión demostró claramente que no es completamente eficaz su aplicación, por carecer del anexo pertinente a las no donatarias. Razón que dio sentido a esta investigación. Para lo que fueron tomados en cuenta los siguientes:

**Objetivo general:**

- Elaborar y proponer un anexo al Sistema de Presentación del Dictamen, que sea suficientemente apto para la presentación del dictamen para fines fiscales de estados financieros correspondientes a las personas morales no contribuyentes sin autorización para recibir donativos.

**Objetivos específicos:**

- Conocer el contenido del Sistema de Presentación del Dictamen, para plantear su deficiencia.
- Observar la forma de operar de una no donataria en la ciudad de Uruapan, Michoacán; para identificar necesidades de ésta al momento de presentar su dictamen.

El tema planteado en esta tesis fue considerado de trascendencia tal que, se decidió por finalizar el estudio con la propuesta que, mostró completo y totalmente eficaz el sistema de presentación del dictamen.

No fue posible asimilar que, las personas morales no contribuyentes sin autorización para recibir donativos, presentaran en su caso, el dictamen de estados financieros para fines fiscales, en los anexos del sipred, que no le corresponden, porque dicho sistema no incorporó el formato necesario apto para ese tipo de contribuyentes. No se encontró tampoco explicación o razón alguna que, haga comprender que el contador público registrado o, el mismo contribuyente presentaran su información correspondiente en el anexo dedicado al regimen general de ley o, en su caso al apto para las personas morales no contribuyentes que sí gozan de autorización para recibir donativos, ya que; los formatos, campos y renglones que se encontraron indispensables para dichos contribuyentes, no son iguales para las no donatarias, pues se trata de contribuyentes totalmente distintos.

El sistema de presentación del dictamen, considerado de carácter oficial y obligatorio, aplicable a toda la República Mexicana; presentó una deficiencia en su contenido, pues no ha sido diseñado el anexo correspondiente, para que no se excluya de su programa, como se ha hecho hasta la fecha, a ninguna de las figuras que dictaminen sus estados financieros, ya sea por obligación o, de manera voluntaria; ni se presente la información requerida a través de formatos erróneos.

El tema se encontró de interés no sólo para personas morales no contribuyentes aludidas innumerables ocasiones en este proyecto, sino también para la misma autoridad fiscal, en su carácter de poseedor de la

información que recibe a través del sistema de presentación del dictamen y, usa como herramienta potencial en la revisión de dicha información que, puede indicarle en qué contribuyentes debe poner atención, para evitar la omisión de obligaciones, la falta de aplicación de las normas, reglas y disposiciones contables y fiscales, así como para llevar a cabo auditoría en caso, de creerlo necesario y, limar cualquier duda sobre cierto contribuyente a través de su información. El contador público se consideró también como personalidad afectada por las características del sistema mencionado, pues es quien en la mayoría de las ocasiones procesa la información del dictamen a través del medio señalado.

La importancia de que tal indagación se haya llevado a cabo por el licenciado en contaduría, se sustentó al relacionar el tema como parte esencial y realmente ligada a la naturaleza de la profesión, dadas las características de la preparación y campo de acción del ya tachado profesional. Para lo cual, se consideró que no era suficiente resaltar la parte teórica del tema, sino llevarlo a la práctica para reflejar con exactitud la problemática encontrada.

El trabajo en la práctica, se encontró con un contratiempo; ya que no fue posible conocer una Asociación Civil No Donataria, en la ciudad, que manejara sus estados financieros de acuerdo a lo establecido en las normas de información financieras. No obstante, el estudio continuó su curso hasta lograr la culminación con la propuesta al sistema de presentación del dictamen, necesaria. Obedeciendo a su vez a la siguiente hipótesis:

- El Sistema de Presentación del Dictamen, requiere de un anexo, debido a la incorrecta presentación del dictamen por las personas morales no

contribuyentes no donatarias. Siendo necesaria la incorporación de un formato adecuado a tales personas morales.

El método que se utilizó en esta investigación según la forma de abordar el tema fue el método deductivo, mismo que; parte de lo general, a lo particular. Así como el tipo de estudio exploratorio; ya que consistió en examinar un problema que no ha sido estudiado. Por tal motivo, se comenzó por establecer lo qué es la empresa en general, hasta compactar el tema enfocándolo a una Asociación Civil No Donataria, en especial.

La finalidad de utilizar este método es: Elaborar y proponer un anexo al Sistema de Presentación del Dictamen, que sea suficientemente apto para la presentación del dictamen para fines fiscales de estados financieros correspondientes a las personas morales no contribuyentes sin autorización para recibir donativos.

Dicho lo anterior, fue prudente iniciar los capítulos con aspectos teóricos que, sustentaron el objeto de la investigación. En el primer capítulo se abordó el contenido de la empresa, para definirla, clasificarla según los fines que persiguen; este punto en especial es primordial ya que; el estudio exacto se basa en las empresas no lucrativas, por lo que fue conveniente constar que este tipo de empresas tienen personalidad jurídica tal como las que persiguen fines de lucro, para continuar conceptualizando a la asociaciones civiles, sus diferencias respecto a las sociedad civil, ya que; esto tiende a confundirse, así como haber dado a conocer el regimen fiscal de tales asociaciones.

En el segundo de los seis capítulos se comenzó por dar introducción a la contabilidad con una breve reseña histórica, que facilitó la comprensión de la relación de ésta con la empresa, sin embargo también se conceptualizó, se

mostró su estructura y se integraron además aspectos relevantes a este segundo tema como los fueron las Normas de Información Financieras y las Normas de Información Financieras aplicables a las empresas no lucrativas, por tratarse el caso de ellas, así como la integración del Código de Ética del Contador Público, para enfatizar el compromiso y deber social del profesional, para así entonces haber logrado la comprensión del rol e importancia de la contaduría pública y la función directa que juega el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Se comprendió la secuencia de los capítulos debido al orden en que los temas fueron apareciendo y cobrando importancia en las empresas, por lo que después de la contabilidad y contaduría; se consideró a la auditoría como rama de ésta última; de la cual también se contemplaron importantes tanto su definición, historia, clasificación; como las Normas de Auditoría que marcan la pauta en la ejecución correcta de esta área de la contaduría; los documentos que se manejan para lograr una práctica eficaz y las etapas en que se desarrolla.

El dictamen es la consecuencia segura de la auditoría de estados financieros; donde en el capítulo cuarto se proporcionaron los aspectos fundamentales que deben conocerse de éste, tales como elementos, distintos informes, tipos de opinión, el boletín 4010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, puesto que es el modelo básico de dictamen que guía a los demás; la importancia y los usuarios de éste.

La investigación se relaciona directa e indiscutiblemente con el tema fiscal, lo cual significó establecer el aspecto fiscal del dictamen en un capítulo por separado; donde se dieron a conocer aspectos primordiales, tales como

requisitos para llevar a cabo la dictaminación de estados financieros, tales requisitos aplican a los contadores públicos, por supuesto; se señalaron aquéllos contribuyentes obligados a ejercer tal práctica, así como la opción de aquéllos que desean hacerlo de manera voluntaria por conveniencia propia, plazos para entregarlo según la clasificación de las iniciales del contribuyente en el abecedario que establece el Servicio de Administración Tributaria, así como sanciones a las que se hacen acreedores los obligados cuando no entregan el dictamen a la autoridad competente.

Los aspectos teóricos anteriores que fueron desarrollados, sustentan la necesidad de cerrar la indagación con un último sexto capítulo que desarrolló prácticamente el tema.

Retomando la técnica de investigación utilizada, se consideró además; la sistematización bibliográfica que, comprendió la parte teórica de esta investigación; para hacerla posible, se llevaron a cabo consultas en libros, revistas, páginas de Internet, material de postgrados y entrevistas con contadores públicos. La conocida como análisis de contenido, pues en lo que refirió al caso práctico, fue precisamente analizar el contenido de un sistema, el cual ha sido dado a conocer.

## 6.2 Estados Financieros de las Entidades No Lucrativas

Los estados financieros básicos que las entidades no lucrativas manejan son: el balance general, el estado de actividades y el estado de flujo de efectivo. Reconocidos por las Normas de Información Financiera.

**Balance general:** Conocido también como estado de posición financiera o estado de situación financiera, es el documento contable que muestra la información estática, lo cual significa que es, a una fecha determinada; sobre los recursos y las obligaciones financieros de la propia entidad; de los activos se resaltan por orden de disponibilidad y en caso de los pasivos, es por ende a su exigibilidad; revelando si existen restricciones o riesgos financieros; así como el capital contable que se reconoce como el patrimonio contable de la entidad.

### Organización NL

#### Balance General al 31 de diciembre de 2x04

#### Pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 20x4

<b>Activo</b>	
<b>Circulante</b>	
Efectivo	\$25,185
Instrumentos financieros disponibles para venta (nota 14)	163,500
Cuentas por cobrar	1,000
Contribuciones por cobrar (\$270 de cuentas incobrables)	5,980
Suma de activo circulante	195,665

Cuentas por cobrar e inversiones restringidas para compra de activos	\$3,500
Inversiones restringidas por plazo	6,250
Inversiones a perpetuidad	100,000
Inmuebles, maquinaria y equipo, menos depreciación acumulada por \$171,720	257,724
Suma del activo no circulante	367,474
Suma total del activo	\$563,139
<b>Pasivo</b>	
<b>A corto plazo</b>	
Cuentas por pagar	\$2,575
Becas por pagar	2,250
Obligación por beneficios recibidos	145
Anticipo reembolsable	5,000
Suscripciones recibidas	21,097
Suma pasivo circulante	31,067
<b>A largo plazo</b>	
Obligación por beneficios recibidos menos \$145 que vencen en corto plazo	640
Suma del pasivo total	31,707
<b>Patrimonio</b>	
No restringido	354,532

Restringido temporalmente	23,900
Restringido permanentemente	153,000
Suma el patrimonio	531,432
Suma pasivo y patrimonio	\$563,139

**Estado de Actividades:** Es el documento que muestra el resultado de las operaciones que se realizaron en un periodo determinado, donde además se reflejan los ingresos, gastos, utilidad o en su caso pérdida neta o cambio neto en el patrimonio contable que ha sido arrojado por las operaciones en ese periodo.

### Organización NL

#### Estado de Actividades

Por el período terminado al 20x4

	Sin Restricciones	Restringido temporalment e	Restringido permanentement e	Total
<b>Ingresos</b>				
Contribuciones	\$221,869	\$ 33,781	\$ 10,291	\$265,941
Cuotas por suscripciones	20,068			20,068
Evento especial	2,058			2,058

Rendimiento sobre inversiones en instrumentos financieros	8,593	1,729		10,322
Ganancias sobre otras inversiones	<u>14,408</u>	<u>3,087</u>	<u>0</u>	<u>17,495</u>
Ingresos antes de liberaciones	<u>266,996</u>	<u>38,597</u>	<u>10,291</u>	<u>315,884</u>
Patrimonio liberado de restricciones				
Satisfacción de programas	39,521	(39,521)		
Vencimiento de restricciones temporales	<u>3,036</u>	<u>(3,960)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Total ingresos	<u>309,553</u>	<u>(3,960)</u>	<u>10,291</u>	315,884

<b>Gastos y pérdidas</b>				
Programa A	206,940			206,940
Programa B	50,378			50,378
Administración y generales	26,807			26,378
Recaudación fondos	24,588			24,588
Pérdida actuarial sobre anualidades por beneficios recibidos		31		31
Pérdida por posición monetaria	<u>9,761</u>	<u>755</u>	<u>5,691</u>	<u>16,207</u>
Total de gastos	<u>18,474</u>	<u>786</u>	<u>5,691</u>	<u>324,591</u>

Cambios en patrimonio	(8,921)	(4,746)	4,600	(9,067)
Patrimonio inicial	<u>363,453</u>	<u>28,646</u>	<u>148,400</u>	<u>540,499</u>
Patrimonio final	<u>\$354,532</u>	\$ <u>23,900</u>	\$ <u>153,000</u>	<u>\$531,43</u> <u>2</u>

**Estado de Flujo de Efectivo:** En este documento contable se reflejan los cambios en los recursos y las fuentes que se tienen en cuanto a financiamiento de la entidad en el periodo, los cuales se clasifican para su mayor comprensión en actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

**Organización NL**

**Estado de Cambios en la Situación Financiera**

**Por el año terminado al 31 de diciembre de 20x4**

**Pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 20X4**

Recursos utilizados por la operación		\$ (9,067)
Gastos que no requirieron recursos:		
Depreciación del		

ejercicio		<u>21,200</u>
Suma		12,133
Más.- Aumento en pasivo por suscripciones	\$21,097	
Obligación por beneficios recibidos	785	
Aumento en anticipos reembolsables	<u>5,000</u>	<u>26,882</u>
Suma		39,015
Menos.- Aumentos en cuentas por cobrar	\$19	
Aumento en contribuciones por cobrar	1,496	
Disminución en cuentas por pagar	1,135	
Disminución en becas por pagar	<u>400</u>	<u>3,050</u>
Recursos generados por la operación		35,965
Recursos utilizados en inversiones		
Aumento en inversiones destinadas a la compra de equipo	\$1,433	

Inversiones disponibles a largo plazo	6,250	
Inversión a perpetuidad	4,600	
Compra de equipos	<u>144</u>	<u>12,427</u>
Suma		23,538
Saldo inicial del efectivo y equivalentes		<u>165,147</u>
Saldo final del efectivo y equivalentes		<u>\$ 188,685</u>

Adicional a éstos, se deben presentar también las notas correspondientes a dichos estados financieros, además de que son parte complementaria de los mismos, se debe hacer también para lograr apegarse y mantener cumplimiento a lo establecido por la Norma de Información Financiera A-3.

Cabe mencionar que, las variaciones en el capital contable no requieren la preparación de un estado adicional a los contemplados, puesto que dichas variaciones deben quedar incluidas en el estado de actividades.

Si se pregunta cuál es la utilidad de esos estados financieros, se destacan esencialmente los siguientes:

1. Decidir acerca de las inversiones, o en su caso de la asignación de recursos a las entidades; lo cual se vincula con la evaluación de capacidad tanto de crecimiento, o simplemente para conocer si es posible lograr sus fines sociales.

2. Las entidades también requieren conocer la capacidad que ellas tienen para generar recursos por las operaciones que realizan, esto quiere decir; que no se consideran las aportaciones de terceros.

3. Tener un juicio acerca del funcionamiento, administración, crecimiento, rentabilidad, solvencia, así como la medida en la que se han cumplido los objetivos; esto sirve también para los proveedores o accionistas.

4. Una entidad sin fines de lucro, no tiene porqué ignorar sus obligaciones o, hacer caso omiso aún cuando las conoce, ya que son esenciales para su buen funcionamiento. Los estados financieros, ayudan a conocer este tipo de cuestiones que la entidad debe cumplir con apego.

5. Valorar si la entidad tiene potencial para generar flujos de efectivo aceptables y, si los recursos se han aplicado de manera acertada.

6. Decidir con un criterio realista, después de evaluar las distintas situaciones que enfrenta la entidad, si es posible continuar con el ejercicio de sus operaciones o, si lo más conveniente es en último caso, desistir con el objeto social.

### **6.3 Sistema de Presentación del Dictamen**

Para los efectos de los artículos 31, 32- A y 52, fracción IV del Código Fiscal de la Federación es a bien considerar que, los dictámenes que hayan sido formulados por contadores públicos registrados, respecto a contribuyentes obligados, así como aquéllos que lo hicieran de manera opcional, deberán ser presentados mediante las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Atendiendo a ello, las reglas correspondientes son la 2.7.13 y 2.8.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) 2008, establecen que los anexos del

dictamen de estados financieros para fines fiscales y la información relativa al mismo, opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, deberán ser enviados al SAT vía Internet a través de la dirección [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx). Esto lo puede hacer el contador público registrado que ha llevado a cabo la dictaminación o, el mismo contribuyente, para lo cual deberá utilizar el Sistema de Presentación del Dictamen (Sipred 2007). El cual se podrá obtener vía Internet, así como el manual de usuario para su uso y operación, en la misma dirección Web señalada con anterioridad o bien, en dispositivos magnéticos a través de los colegios o federaciones de colegios de contadores públicos.

Al hacer el envío del dictamen fiscal vía Internet, el archivo que se envíe deberá contener los anexos del dictamen, la declaratoria, las notas, la opinión y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Ahora bien, el Sipred es esencialmente un programa elaborado por la autoridad fiscal, que tiene como función la captura del dictamen fiscal, de manera ágil, eficiente y simple, y que además no pierde las principales ventajas que una hoja de cálculo puede ofrecer; el manejo de fórmulas, como ejemplo más claro. El manejo de este tipo de información debe cumplir con la seguridad pertinente, para lo cual se integra el uso de la Firma Electrónica Avanzada (FIEL), para el ensobretado de la misma información.

### **6.3.1 Objetivos del Sipred**

La razón de ser del Sipred obedece a los objetivos que se persiguen al emplear ese programa; mismos que se presentan a continuación en el orden del mismo proceso de presentación.

1. Simplificar a los contribuyentes y a la contaduría pública organizada la captura, el registro y la conservación de los datos financieros y contables para cada empresa.
2. Generar el dictamen fiscal utilizando plantillas de Excel (programa de cálculo).
3. Reducir al mínimo, el rechazo y/o aclaración de la información del dictamen fiscal que presenta el contribuyente ante el Servicio de Administración Tributaria, por errores en la captura o su incorrecta elaboración.
4. Hacer más eficiente y oportuna la forma de llevar a cabo la entrega del dictamen fiscal a la autoridad.

#### **6.4 Instructivo del Sistema de Presentación del Dictamen**

La regla 2.8.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2008 indica que los contribuyentes obligados, así como los que hubieren ejercido la opción de hacer dictaminar sus estados financieros, enviarán vía Internet, y de conformidad con el instructivo que se contiene en el anexo 16 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2008, la información del dictamen fiscal.

Utilizarán también ese mismo instructivo para enviar vía Internet la información del dictamen, los contribuyentes del régimen simplificado y las personas morales autorizadas para recibir donativos.

El 28 de enero de 2008, se publicó en el anexo 16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 "Instructivo de integración, de características y formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal del 2007, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen 2007 (Sipred 2007),

aplicable a los tipos de dictámenes que se mencionan en sus correspondientes instructivos”. Este instructivo se integra de lo siguiente:

- Instructivo para la integración y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal de 2007, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (Sipred 2007).

- Instructivo de características para el llenado y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal de 2007 utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen 2007 (Sipred 2007).

**A.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros general, por el ejercicio fiscal de 2007.

**B.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos, por el ejercicio fiscal de 2007.

**C.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a los contribuyentes del regimen simplificado, por el ejercicio fiscal de 2007.

Instructivo para la integración y presentación del dictamen de estados financieros para fines fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal del 2007, utilizando el sistema de presentación del dictamen 2007 (Sipred 2007) aplicable a los siguientes tipos de dictámenes:

A. Estados Financieros General.

B. Contribuyentes Autorizados Para Recibir Donativos.

C. Contribuyentes del Regimen Simplificado.

Mientras tanto, el 8 de febrero de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el anexo 16-A de la Resolución Miscelánea Fiscal 2008 “Instructivo de características para el llenado y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado por el ejercicio fiscal del 2007 (Sipred 2007), aplicable a los siguientes tipos de dictámenes:

A. Estados Financieros General.

B. Contribuyentes Autorizados Para Recibir Donativos.

C. Contribuyentes del Regimen Simplificado.

Este instructivo es complemento de los formatos guía y del instructivo para la integración y presentación del dictamen.

Dicho instructivo se integra de lo siguiente:

- Instructivo para la integración y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal de 2007, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (Sipred 2007).

- Instructivo de características para el llenado y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal del 2007, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (Sipred 2007).

**A.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las sociedades controladoras y controladas por el ejercicio fiscal de 2007.

- B.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las instituciones de crédito por el ejercicio fiscal de 2007.
- C.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las instituciones de seguros y fianzas por el ejercicio fiscal de 2007.
- D.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros de los intermediarios financieros no bancarios, aplicable a uniones de crédito, a almacenes generales de depósito, a arrendadoras financieras y a empresas de factoraje por el ejercicio fiscal de 2007.
- E.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las casas de cambio por el ejercicio fiscal de 2007.
- F.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las casas de bolsa por el ejercicio fiscal de 2007.
- G.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las sociedades controladoras de grupos financieros por el ejercicio fiscal de 2007.
- H.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las sociedades de inversión de capitales por el ejercicio fiscal de 2007.
- I.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las sociedades de inversión de renta variable y en instrumentos de deuda por el ejercicio fiscal de 2007.

**J.** Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a los establecimientos de residentes en el extranjero por el ejercicio fiscal de 2007.

### **6.5 Envío del Dictamen**

En la Resolución Miscelánea Fiscal 2008, la regla 2.8.1 señala que el envío del dictamen por Internet deberá realizarse utilizando el Sipred 2007, y se podrá hacer desde el equipo de cómputo del contribuyente, del contador público registrado o de cualquier otro que permita la conexión a Internet.

Por su parte en la regla 2.10.10 de la misma resolución establece que los contribuyentes que deseen enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, así como el contador público registrado que dictamina para tales efectos, deberán contar con certificado de firma electrónica avanzada, o sea, la antes llamada FEA, y ahora FIEL, deberá tramitarla conforme a lo dispuesto en la regla 2.20.1 de esta resolución.

Para proceder al envío del dictamen, es necesario que se lleven a cabo los siguientes pasos:

1. Obtenga su Firma Electrónica Avanzada FIEL.
2. Descargue el programa de captura del dictamen fiscal (Sipred 2007) e instálelo y capture su información.
3. Envíe el dictamen fiscal.

A manera de cubrir ampliamente éstos tres pasos, se atiende a lo siguiente: Desde la pantalla principal del Sipred 2007 dé un clic en la opción “Generar archivo para transmitir por Internet”; después aparecerá la ventana “Preparación del dictamen”, para dar clic en el botón que se ubica al lado

derecho del campo “Acción a realizar”, se podrán elegir las siguientes opciones:

- Especificar y preparar dictamen fiscal para envío.
- 1ra Firma y Ensobretado Digital (Contribuyente o contador público registrado).
- Preparar, Firmar y Ensobretar dictamen fiscal para envío a Secretaría de Administración Tributaria.
- Previsualizar el archivo DIC para verificación.
- Verificar Llave Privada, Certificado y Contraseña.

Verificar llave privada, certificado y contraseña: Esta opción permitirá validar que la llave privada y el certificado, generados al tramitar la FIEL, corresponden con la contraseña asignada.

Se recomienda que antes de que venza el plazo para el envío del dictamen por Internet, se verifique la clave. Para ello, al seleccionar dicha opción aparecerán campos para la ubicación de los archivos que contienen la llave privada y el certificado digital, así como la contraseña de la clave privada, dé un clic en el botón “Ejecutar”, y si los tres elementos son correctos, el sistema enviará el siguiente mensaje:

*La Contraseña y/o Garantía proporcionada es correcta.*

Especificar y preparar el dictamen fiscal para envío: Esta opción tiene como finalidad validar el contenido, el guardado de la información y la generación de un archivo compactado del dictamen fiscal, a fin de dejarlo listo para que sea firmado por el contribuyente y el contador público registrado.

Para ello, elija con un clic la opción “Especificar y preparar dictamen fiscal para envío”. Enseguida seleccione el botón que se encuentra a la derecha del

campo “Archivo Excel a preparar” y se desplegará una ventana donde deberá elegir el dictamen; para ello dé un clic en él y automáticamente regresará la ventana anterior. En el campo “Archivo de salida” aparecerá el nombre del archivo que se generará como resultado de este proceso.

Es de observarse que en dicho campo se muestra la ruta en la que se guardará el archivo referido.

Después dé un clic en el botón “Ejecutar” y aparecerá un mensaje, con las indicaciones para el proceso, a la que deberá dar clic en el botón “Sí”, con ello comenzará el proceso de validación de los datos del dictamen. Si el sistema detecta que el dictamen fiscal cuenta con inconsistencias, enviará un mensaje donde se lo informará; dé un clic en el botón “Aceptar” y el sistema abrirá una ventana, en la que especificará dichas inconsistencias.

Una vez detectadas y corregidas las inconsistencias de las hojas que indique el mensaje, efectúe nuevamente el proceso de validación.

Si el proceso de validación y guardado se lleva a cabo correctamente, aparecerá el mensaje de impresión de los archivos, dé un clic en “Sí” para imprimir el listado de los archivos.

Terminado el proceso de validación, el archivo de Excel será bloqueado y no permitirá realizar modificaciones posteriores.

Finalmente, el sistema enviará el mensaje donde le informa que el guardado del dictamen se realizó exitosamente. Dé un clic en el botón “Aceptar” y con esto quedará concluido el proceso de validación; automáticamente se regresará a la ventana “Preparación del dictamen” para continuar con el proceso.

1ra. Firma y ensobretado digital (contribuyente o contador público registrado)

Concluido el proceso anterior, el siguiente paso será firmar el dictamen.

Es importante recordar que para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, el mismo deberá estar firmado tanto por el contribuyente como por el contador público registrado que dictamina para tales efectos; para ello, deberán contar previamente con el certificado de la Firma Electrónica Avanzada FIEL.

De esta forma, el primero que vaya a firmar el dictamen, ya sea el contribuyente o el contador público registrado, seleccionará la opción “1ra. Firma y ensobretado digital (contribuyente o contador público registrado)”; enseguida dé un clic en el botón que se encuentra del lado derecho del campo “Llave privada”, para seleccionar la llave privada del contribuyente o del contador público registrado asignada al tramitar la FIEL. De la misma manera, seleccione el certificado digital en el campo “Garantía/ Certificado” y finalmente teclee la contraseña de la llave privada y certificado seleccionados del contribuyente o contador público registrado que firmará el dictamen. Luego, seleccione con un clic el archivo: De\_srv\_x509.CER, que se ubica en el recuadro más grande de esa misma pantalla y dé un clic en el botón “Seleccionar”.

En el campo “Archivo original a firmar” dé un clic en el botón que se ubica al lado derecho y localice el directorio donde guardó el archivo con extensión DIC, Después de seleccionar el archivo, en el campo “Archivo de salida” aparecerá automáticamente la ruta y el nombre del archivo con la extensión SB1. Finalmente, dé un clic en el botón “Ejecutar”, y terminado el proceso de firmado el sistema enviará el mensaje siguiente:

*El archivo ha sido correctamente procesado*

Al finalizar este proceso, el archivo con extensión SB1 podrá ser enviado a través del correo electrónico u otro medio, a la persona que pondrá la segunda firma.

2da. Firma y ensobretado digital (contribuyente o contador público registrado)

Concluido el proceso anterior, el siguiente paso será registrar la segunda firma.

Como se señaló antes, para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, el mismo deberá estar firmado tanto por el contribuyente como por el contador público registrado que dictamina para tales efectos; para ello, deberán contar previamente con el certificado de FIEL.

De esta forma, el segundo firmar, ya sea el contribuyente o el contador público registrado, seleccionará la opción “2da. Firma y ensobreado digital (contribuyente o contador público registrado)”. Dé un clic en el botón que se encuentra al lado derecho del campo “Llave privada”, para seleccionar la segunda firma (del contribuyente o del contador público registrado). De la misma manera, seleccione el certificado digital en el campo “Garantía/Certificado” y finalmente teclee la contraseña de la llave privada y certificado seleccionados, del contribuyente o del contador público registrado que firmará el dictamen. Luego, seleccione con un clic el archivo De\_srv\_x509.cer, que se ubica en el recuadro más grande de la misma pantalla y dé un clic en el botón “Seleccionar”.

En el campo “Archivo a firmar previamente firmado” haga clic en el botón que se ubica al lado derecho y enseguida seleccione el archivo con extensión SB1 previamente generado; automáticamente, en el campo “Archivo de salida” aparecerá la ruta y el nombre del archivo con extensión SB2.

Finalmente, dé un clic en el botón “Ejecutar” y terminado el proceso de firmado el sistema enviará un mensaje que confirmará el proceso.

En este ejemplo el archivo que generó el Sipred es: \_COM760120JK210367480. SB2; este es el nombre del archivo codificado a transmitir por Internet.

Para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, el mismo deberá estar firmado tanto por el contribuyente como por el contador público registrado que dictamina para tales efectos; para ello, deberán contar previamente con el certificado de FIEL.

No obstante, como la FIEL es personal, es común que al firmar el dictamen no se cuente con ambas firmas en el mismo momento, por lo que se tiene que seguir el procedimiento antes descrito.

Si se tienen en el mismo momento las firmas, los certificados y las contraseñas tanto para el primero como para el segundo firmante, se podrá simplificar el procedimiento descrito en los puntos anteriores en uno solo, utilizando la opción “Preparar, firmar y ensobretar el dictamen fiscal para envío a Secretaría de Administración Tributaria”.

Preparar, firmar y ensobretar el dictamen fiscal para envío a la Secretaría de Administración Tributaria: Esta opción da la posibilidad de preparar, firmar y ensobretar el dictamen en un solo paso, con objeto de hacerlo más ágil y sencillo, conforme a lo indicado en las opciones anteriores.

Previsualizar el archivo DIC para verificación: Con esta opción se puede verificar si el contenido del dictamen generado es correcto antes de enviarlo a la Secretaría de Administración Tributaria; es decir, luego de haber preparado el dictamen y generado el archivo DIC, se puede validar que toda la

información capturada esté correctamente registrada en el archivo DIC por enviar.

Envío del archivo por Internet: El siguiente paso será enviar el dictamen fiscal mediante Internet.

Para el envío del dictamen por Internet se deberá acceder a la página de la Secretaría de Administración Tributaria ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)), y seleccionar en el menú principal la opción “eSAT”; en seguida, “Operaciones”. Del listado de operaciones que se presenten, se deberá elegir la liga “Envío de dictámenes fiscales” correspondiente al esquema de servicios electrónicos, como se indica. Posteriormente, se desplegará la ventana que solicita el Registro Federal de Contribuyente y la contraseña de la llave privada correspondiente; esto es importante para enviar la información. Así mismo, dé un clic en el botón “buscar”, que se ubica del lado derecho del campo “Llave privada (\*.key)”, para proporcionar la ubicación del archivo que contiene la FIEL del contribuyente. De la misma manera seleccione el certificado digital en el campo “Certificado (\*.cer)”.

Enseguida dé un clic en el botón “Confirmar”.

Después, se abrirá una ventana, en la que se dará un clic en el botón “Examinar”, a fin de localizar el directorio que contiene el archivo del dictamen fiscal.

En este caso, el archivo que generó e; Sipred es el: `_COM760120JK21036780.SB2`.

Es importante verificar que el nombre y la extensión del archivo correspondan al dictamen que se va a enviar; finalmente, dé un clic en el botón “Enviar”, para concluir con el proceso.

Otras consideraciones que deberán atenderse para estos efectos:

Validación: De acuerdo con la regla 2.8.2 de la Resolución Miscelánea para 2008, para enviar el dictamen se deberán seguir los siguientes lineamientos:

1. Que el dictamen haya sido generado con el Sipred 2007.
2. Que la información no contenga virus informáticos.
3. Que se haya señalado la autoridad competente para la recepción: ALAF Administración Local de Auditoría Fiscal, Administración Regional de Grandes Contribuyentes o Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.
4. Que se haya indicado si el contribuyente opta o está obligado a dictaminar sus estados financieros, o que se trata de una donataria autorizada.
5. Que el envío se haya realizado a más tardar el último día del periodo que corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido con anterioridad, contenido en la regla II.2.7.13.

En caso de que el dictamen no sea aceptado, y se ubique en los supuestos que se mencionan a continuación. Se enviará nuevamente conforme a lo siguiente:

- a) El dictamen podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario, hasta que sea aceptado, a más tardar el último día del periodo que corresponda al contribuyente de acuerdo con el calendario contenido en la regla II.2.7.13.
- b) Para los casos en que el dictamen hubiera sido enviado y rechazado por alguna causa, dentro de los dos últimos días del periodo que le corresponda al contribuyente conforme al inciso que antecede a éste, podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, dentro de los dos días siguientes a la fecha en que se comunique la no aceptación, para que se considere presentado en tiempo.

Acuses de recibo: Una vez enviada la información del dictamen de estados financieros y de ser correcta la recepción de éste, se enviará al contribuyente y al contador público registrado, mediante correo electrónico, acuse de recibo y número de folio que acredite el trámite. De igual manera podrá ser consultado dentro de la página de Internet del SAT.

Consulta de transacciones: Si desea conocer el estado del (los) dictamen (es) que haya presentado, puede realizar la consulta en la página de Internet de la misma Secretaría en cuestión, en el apartado eSAT, y posteriormente en el área de consulta de transacciones; para este servicio se requiere el Registro Federal del Contribuyente y la Firma Electrónica Avanzada FIEL del contribuyente o del contador público registrado.

## **6.6 Caso práctico**

Esta investigación que como ya se ha mencionado, pretende culminar con la propuesta del sistema de presentación del dictamen para las asociaciones civiles no donatarias, incluye un punto en el último de los capítulos denominado caso práctico; donde se muestra el diseño del Sipred actual (2007), con la finalidad de recalcar la necesidad que en éste se encuentra identificada y, convencer de la utilidad que al programa ya mencionado le haría contar con un anexo apto a las personas morales no contribuyentes sin autorización para recibir donativos.

Por lo que primeramente, se plasma el formato del SIPRED 2007, para darlo a conocer y asimismo, revelar que en ninguno de sus anexos incluye el formato guía para la presentación del dictamen de las Asociaciones Civiles No

Donatarias. Solamente se incluyen los formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros aplicable al Regimen General de Ley, así como el aplicable a los Contribuyentes Autorizados para Recibir Donativos y para los Contribuyentes del Regimen Simplificado.

Nada puede garantizar a la autoridad competente, al contador público autorizado para dictaminar estados financieros o, al mismo contribuyente que no surja a una Asociación Civil No Donataria, la obligación de dictaminar sus estados financieros para fines fiscales, o que sea únicamente interés de la propia Asociación Civil llevarlo a cabo, por los motivos que sus integrantes consideren convenientes; teniendo entonces como consecuencia, también la obligación de presentarlo mediante el Sistema de Presentación del Dictamen.

Al cumplirse la hipótesis planteada con anterioridad, el contribuyente en cuestión cumplirá con su obligación a través del formato guía para la presentación del dictamen aplicable al regimen general de ley o, por medio del aplicable a contribuyentes autorizados para recibir donativos, donde ninguno de los dos actos es correcto, puesto que ninguno es un diseño propio a su personalidad jurídica como contribuyente. Y si en México es conocido que la Ley busca ser igual para los iguales y desigual para los desiguales, entendiéndose esto desde el punto de vista de tratar a los contribuyentes con un trato distinto según su actividad, no refiriéndose esto a favoritismos o alguna otra cuestión de índole semejante, sino más bien, de dar un trato de acuerdo a la actividad que cada contribuyente realice, el monto de sus operaciones; no sólo debería ser en materia de impuestos, puesto que la legislación fiscal mexicana se sabe, trabaja por lograr el correcto funcionamiento y cumplimiento de las actividades económicas en la nación; siendo importante que se

proporcionen todas las herramientas óptimas que permitan ese correcto funcionamiento en materia fiscal.

Tal situación acarrea la consecuencia de presentar la siguiente:

## PROPUESTA DEL SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN PARA UNA ASOCIACIÓN CIVIL NO DANATARIA.

---

**D. FORMATO GUIA PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL SIMPLIFICADO APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES NO AUTORIZADOS PARA RECIBIR DONATIVOS, POR EL EJERCICIO FISCAL DEL 2007.**

---

### DATOS DE IDENTIFICACION

#### CONTRIBUYENTE:

RFC  
DENOMINACION O RAZON SOCIAL  
DOMICILIO FISCAL:  
CALLE, NUMERO EXTERIOR E INTERIOR  
COLONIA  
DELEGACION O MUNICIPIO  
CIUDAD O POBLACION  
CODIGO POSTAL  
ESTADO  
TELEFONO  
CLAVE DE ACTIVIDAD PARA EFECTOS FISCALES

#### REPRESENTANTE LEGAL:

RFC  
NOMBRE (APELLIDO PATERNO, APELLIDO MATERNO, NOMBRE(S))  
NACIONAL  
EXTRANJERO  
CURP  
DOMICILIO FISCAL:  
CALLE, NUMERO EXTERIOR E INTERIOR  
COLONIA  
DELEGACION O MUNICIPIO  
CIUDAD O POBLACION  
CODIGO POSTAL  
ESTADO  
TELEFONO  
NUMERO DE ESCRITURA  
NUMERO DE NOTARIA QUE CERTIFICO EL PODER  
ENTIDAD EN LA QUE SE UBICA LA NOTARIA  
FECHA DE CERTIFICACION DEL PODER  
FECHA DE DESIGNACION

#### CONTADOR PUBLICO:

RFC  
NOMBRE (APELLIDO PATERNO, APELLIDO MATERNO, NOMBRE(S))  
CURP  
NUMERO DE REGISTRO  
DOMICILIO FISCAL:  
CALLE, NUMERO EXTERIOR E INTERIOR  
COLONIA  
DELEGACION O MUNICIPIO  
CIUDAD O POBLACION  
CODIGO POSTAL  
ESTADO

COLEGIO AL QUE PERTENECE  
NOMBRE DEL DESPACHO  
RFC DEL DESPACHO  
NUMERO DE REGISTRO DEL DESPACHO  
TELEFONO DEL CPR O DESPACHO

#### DATOS GENERALES

AUTORIDAD COMPETENTE:  
ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL  
ADMINISTRACION GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES  
ADMINISTRACION REGIONAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES

FRACCION II (ARTICULO 32-A C.F.F.)

FECHA DE INICIO DEL EJERCICIO FISCAL  
FECHA DE TERMINACION DEL EJERCICIO FISCAL  
FECHA DE INICIO DEL EJERCICIO FISCAL ANTERIOR  
FECHA DE TERMINACION DEL EJERCICIO FISCAL ANTERIOR  
PRIMER DICTAMEN  
FIDEICOMISO  
FORMA PARTE DE UNA ASOCIACION EN PARTICIPACION  
DICTAMEN POR FUSION  
DICTAMEN POR ESCISION  
DICTAMEN POR LIQUIDACION

OPINION SIN SALVEDADES  
OPINION CON SALVEDADES CON REPERCUSION FISCAL  
OPINION CON SALVEDADES SIN REPERCUSION FISCAL  
OPINION NEGATIVA CON REPERCUSION FISCAL  
OPINION NEGATIVA SIN REPERCUSION FISCAL  
ABSTENCION DE OPINION

EL CONTRIBUYENTE APLICO CRITERIOS CONTRARIOS A LOS PUBLICADOS EN EL DOF COMO CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS  
ESPECIFIQUE EL O LOS NUMERO(S) DE CRITERIO(S)

FECHA DE ENVIO DE LA DECLARACION INFORMATIVA MULTIPLE. (NORMAL)  
FECHA DE ENVIO DE LA DECLARACION INFORMATIVA MULTIPLE. (COMPLEMENTARIA 1)  
FECHA DE ENVIO DE LA DECLARACION INFORMATIVA MULTIPLE. (COMPLEMENTARIA 2)

DECLARATORIA DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINO:  
DECLARO QUE LA INFORMACION QUE PROPORCIONO EN EL DICTAMEN A NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE CITADO, CONTIENE INFORMACION QUE CONSTA EN LIBROS, REGISTROS, DOCUMENTOS Y DECLARACIONES EN PODER DEL PROPIO CONTRIBUYENTE, MISMO QUE EXAMINE, COMO LO MANIFIESTO EN EL DICTAMEN E INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL QUE ADJUNTO.  
NOMBRE DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINO:

DECLARATORIA DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL:  
DECLARO QUE LA INFORMACION PROPORCIONADA EN EL DICTAMEN A NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE QUE REPRESENTO, REFLEJA SUS OPERACIONES REALES, MISMAS QUE ESTAN CONTABILIZADAS EN SUS REGISTROS Y SE ENCUENTRAN AMPARADAS CON DOCUMENTACION COMPROBATORIA EN PODER DE MI REPRESENTADA.

NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL:

INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR	
--------	----------	----------------------	--

	<b>1.- ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 Y DE 2006 (CIFRAS EN PESOS)</b>	<b>AÑO</b>	<b>AÑO</b>
--	---	------------	------------

ACTIVO

ACTIVO CIRCULANTE

EFFECTIVO  
INSTRUMENTOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA VENTA

CUENTAS POR COBRAR  
 CONTRIBUCIONES POR COBRAR DE CUENTAS INCOBRABLES  
 SUMA DE ACTIVO CIRCULANTE  
 CUENTAS POR COBRAR E INVERSIONES RESTRINGIDAS  
 PARA COMPRA DE ACTIVOS  
 INVERSIONES RESTRINGIDAS POR PLAZO  
 INVERSIONES A PERPETUIDAD  
 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO, MENOS DEPRECIACION  
 ACUMULADA  
 SUMA DE ACTIVO NO CIRCULANTE  
 SUMA TOTAL DEL ACTIVO  
 PASIVO  
 A CORTO PLAZO  
 CUENTAS POR PAGAR  
 BECAS POR PAGAR  
 OBLIGACION POR BENEFICIOS RECIBIDOS  
 ANTICIPO REEMBOLSABLE  
 SUSCRIPCIONES RECIBIDAS  
 SUMA PASIVO A CORTO PLAZO  
 A LARGO PLAZO  
 OBLIGACION POR BENEFICIOS RECIBIDOS MENOS LOS  
 VENCIDOS A CORTO PLAZO  
 SUMA DEL PASIVO TOTAL  
 PATRIMONIO  
 NO RESTRINGIDO  
 RESTRINGIDO TEMPORALMENTE  
 RESTRINGIDO PERMANENTEMENTE  
 SUMA DEL PATRIMONIO  
 SUMA PASIVO Y PATRIMONIO  
 CONCEPTO

INDICE

DATOS A PROPORCIONAR

**2.- ESTADO DE ACTIVIDADES**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 Y DE 2006**  
**(CIFRAS EN PESOS)**

**AÑO**

**AÑO**

CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NO RESTRINGIDO:  
 CONTRIBUCIONES  
 CUOTAS DE SUSCRIPCIONES  
 EVENTO ESPECIAL (NETO DE COSTOS DIRECTOS)  
 INGRESO SOBRE INVERSIONES NO RESTRINGIDAS  
 GANANCIA SOBRE OTRAS INVERSIONES NO  
 RESTRINGIDAS  
 TOTAL RENDIMIENTOS Y GANANCIAS NO RESTRINGIDOS  
 PATRIMONIO NETO LIBERADO DE RESTRICCIONES  
 TOTAL RENDIMIENTOS, GANANCIAS Y OTROS APOYOS NO  
 RESTRINGIDOS  
 GASTOS:  
 PROGRAMA A  
 PROGRAMA B  
 ADMINISTRACION Y GENERALES  
 RECAUDACION DE FONDOS  
 PERDIDA POR POSICION MONETARIA  
 TOTAL GASTOS  
 DISMINUCION EN EL PATRIMONIO NO RESTRINGIDO  
 CAMBIOS EN EL PATRIMONIO TEMPORALMENTE  
 RESTRINGIDO:  
 CONTRIBUCIONES  
 RENDIMIENTOS DE INVERSIONES  
 GANANCIA SOBRE INVERSIONES TEMPORALMENTE  
 RESTRINGIDAS  
 ACTIVOS NETOS LIBERADOS DE RESTRICCIONES  
 PERDIDA ACTUARIAL POR BENEFICIOS OBTENIDOS  
 ANUALIDADES  
 PERDIDA POR POSICION MONETARIA  
 DISMINUCION EN EL PATRIMONIO TEMPORALMENTE  
 RESTRINGIDO  
 CAMBIOS EN PATRIMONIO PERMANENTEMENTE  
 RESTRINGIDO:  
 CONTRIBUCIONES

INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR	
		AÑO	AÑO
	<b>3.- ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO</b> <b>AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 Y DE 2006</b> <b>(CIFRAS EN PESOS)</b> RECURSOS UTILIZADOS POR LA OPERACIÓN GASTOS QUE NO REQUIRIERON RECURSOS DEPRECIACION DEL EJERCICIO SUMA MAS: AUMENTO EN PASIVOS POR SUSCRIPCIONES OBLIGACION POR BENEFICIOS RECIBIDOS AUMENTO EN ANTICIPOS REEMBOLSABLES SUMA MENOS: AUMENTOS EN CUENTAS POR COBRAR AUMENTO EN CONTRIBUCIONES POR COBRAR DISMINUCION EN CUENTAS POR PAGAR DISMINUCION EN BACAS POR PAGAR RECURSOS GENRADOS POR LA OPERACIÓN RECURSOS UTILIZADOS EN INVERSIONES AUMENTO EN INVERSIONES DESTINADAS A LA COMPRA DE EQUIPO INVERSIONES DISPONIBLES A LARGO PLAZO INVERSIONES A PERPETUIDAD COMPRA DE EQUIPOS SUMA SALDO INICIAL DEL EFECTIVO Y EQUIVALENTE SALDO FINAL DEL EFECTIVO Y EQUIVALENTES		

CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR	
	2006	2005
<b>4.- ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS</b> <b>POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS</b> <b>AL DE DE 2007 Y DE 2006</b> <b>(CIFRAS EN PESOS)</b>  GASTOS DE ADMINISTRACION  REMUNERACIONES AL PERSONAL GRATIFICACIONES OTRAS PRESTACIONES AL PERSONAL APORTACIONES AL INFONAVIT CUOTAS AL I.M.S.S. IMPUESTO SOBRE NOMINAS SEGURO DE RETIRO REGALIAS Y ASISTENCIA TECNICA CREDITO AL SALARIO PAPELERIA SEMINARIOS Y PROMOCION ARTICULOS DE LIMPIEZA SERVICIOS HONORARIOS A PROFESIONISTAS PREVISION SOCIAL SEGUROS Y FIANZAS GASTOS NO DEDUCIBLES APORTACIONES PARA PLAN DE JUBILACION OTROS IMPUESTOS Y DERECHOS CUOTAS Y SUSCRIPCIONES FLETES Y ACARREOS ARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES		

RENTA DE OFICINAS  
 ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES  
 DEPRECIACIONES  
 AMORTIZACIONES  
 COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES  
 VIATICOS O GASTOS DE VIAJE  
 GASTOS DE REPRESENTACION  
 TELEFONO  
 ELECTRICIDAD  
 GASTOS LEGALES  
 MANTENIMIENTO Y CONSERVACION  
 DONATIVOS DEDUCIBLES EN EFECTIVO  
 DONATIVOS DEDUCIBLES EN ESPECIE  
 DONATIVOS NO DEDUCIBLES  
 OTRAS EROGACIONES. ESPECIFICAR

TOTAL DE GASTOS DE ADMINISTRACION

I.V.A. DEDUCIBLE

GASTOS FINANCIEROS

POR INTERESES PAGADOS. ESPECIFICAR  
 POR RESULTADO CAMBIARIO

TOTAL DE GASTOS FINANCIEROS

TOTAL DE GASTOS

INDICE

CONCEPTO

DATOS A PROPORCIONAR

**5.- RELACION DE BIENES INMUEBLES  
 POR EL EJERCICIO TERMINADO  
 AL DE DE 2007  
 (CIFRAS EN PESOS)**

UBICACION

FECHA DE  
ADQUISICION

VALOR ASENTADO  
 EN LA  
 CONTABILIDAD

DESCRIPCION

ESPECIFICAR

TOTAL DE BIENES INMUEBLES

**ESTE ANEXO CONSTA DE 11 COLUMNAS Y ESTA DIVIDIDO EN DOS PARTES**

**PARTE I**

INDICE

CONCEPTO

DATOS A PROPORCIONAR

**6.- RELACION DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR  
 AL DE DE 2007  
 (CIFRAS EN PESOS)**

IMPORTE

FECHA DE  
PAGO

INSTITUCION DE  
CREDITO O SAT

IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO SUJETO  
 DIRECTO

DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO  
 DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO POR  
 DICTAMEN  
 PAGO PROVISIONAL DE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR SALARIOS Y EN  
 GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO  
 PERSONAL SUBORDINADO EN SU CARACTER DE  
 RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE  
 HONORARIOS EN SU CARACTER DE RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE  
ARRENDAMIENTOS EN SU CARACTER DE  
RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE  
INTERESES EN SU CARACTER DE RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGOS AL  
EXTRANJERO EN SU CARACTER DE RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO AL ACTIVO COMO SUJETO DIRECTO

DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO  
DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO POR  
DICTAMEN  
PAGO PROVISIONAL DE

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO SUJETO  
DIRECTO

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN SU  
CARACTER DE RETENEDORA

CORRESPONDIENTE AL MES DE

APORTACIONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL  
SEGURO SOCIAL

CORRESPONDIENTE AL MES DE

APORTACIONES AL INSTITUTO DEL FONDO  
NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS  
TRABAJADORES

CORRESPONDIENTE AL BIMESTRE DE

APORTACIONES AL SEGURO DE RETIRO

CORRESPONDIENTE AL BIMESTRE DE

IMPUESTOS LOCALES

CORRESPONDIENTE AL MES DE

IMPUESTO SOBRE NOMINAS

CORRESPONDIENTE AL MES DE

OTROS

ESPECIFICAR TIPO DE IMPUESTO Y MES AL QUE  
CORRESPONDE

TOTAL

---

**PARTE II**

DATOS A PROPORCIONAR

NUMERO DE LA OPERACION	PAGO EN PARCIALIDADES (DATOS DEL FORMULARIO 44 O ESCRITO LIBRE)			OFICIO DE AUTORIZACION DE PAGO EN PARCIALIDADES	
	NUMERO DE FOLIO	FECHA DE PRESENTACION	ADMINISTRACION RECEPTORA	NUMERO	FECHA

ESTE ANEXO CONSTA DE 10 COLUMNAS Y ESTA DIVIDIDO EN DOS PARTES

PARTE I INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR		
		IMPUESTO A CARGO DETERMINADO POR AUDITORIA	IMPUESTO A FAVOR DETERMINADO POR AUDITORIA	CONTRIBUCION A CARGO DETERMINADO POR EL CONTRIBUYENTE
	<b>7.- RELACION DE PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS POR EL EJERCICIO TERMINADO AL DE 2007 (CIFRAS EN PESOS)</b>			
	<b>PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.)</b>			
	ENERO			
	FEBRERO			
	MARZO			
	ABRIL			
	MAYO			
	JUNIO			
	JULIO			
	AGOSTO			
	SEPTIEMBRE			
	OCTUBRE			
	NOVIEMBRE			
	DICIEMBRE			
	TOTAL			

**PARTE II**

DATOS A PROPORCIONAR

SALDO A FAVOR DETERMINADO POR EL CONTRIBUYENTE	TIPO DE PAGO NORMAL O COMPLEMENTARIO	FECHA DE PRESENTACION	INSTITUCION DE CREDITO O SAT	NUMERO DE LA OPERACION
--	--------------------------------------	-----------------------	------------------------------	------------------------

ESTE ANEXO CONSTA DE 15 COLUMNAS Y ESTA DIVIDIDO EN DOS PARTES

**PARTE I**

INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR				
		ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO
	<b>8.- DETERMINACION DE PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS POR EL EJERCICIO TERMINADO AL DE 2007 (CIFRAS EN PESOS)</b>					
	<b>PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.)</b>					
	VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 15%					
	VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 10%					
	VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 0%					
	SUMA DEL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADAS					
	VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE ESTA OBLIGADO AL PAGO (EXENTOS)					
	TOTAL DEL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES					
	TOTAL DE I.V.A. CAUSADO MENOS					

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO  
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE  
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE POR COMPRA DE MERCANCIAS, BIENES Y SERVICIOS DE IMPORTACION  
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IDENTIFICADO CON LA EXPORTACION  
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO OBTENIDO DE APLICAR EL PRORRATEO  
 TOTAL DE IVA ACREDITABLE DEL PERIODO  
 COMPENSACION DE OTRAS CONTRIBUCIONES FEDERALES  
 MAS:  
 DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR DE I.V.A. DEL PERIODO  
 COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR DE I.V.A.  
 SALDOS A FAVOR DE I.V.A. DE PERIODOS ANTERIORES PENDIENTE DE ACREDITAR  
 IMPUESTO DETERMINADO POR AUDITORIA A CARGO  
 IMPUESTO DETERMINADO POR AUDITORIA A FAVOR  
 IMPUESTO A CARGO PAGADO POR EL CONTRIBUYENTE  
 IMPUESTO A FAVOR DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE  
 DIFERENCIA A CARGO  
 DIFERENCIA A FAVOR  
 FACTOR DE PRORRATEO

**PARTE II**

DATOS A PROPORCIONAR

**JUNIO    JULIO    AGOSTO    SEPTIEMBRE    OCTUBRE    NOVIEMBRE    DICIEMBRE    TOTAL**

**INDICE**

**CONCEPTO**

**DATOS A PROPORCIONAR**

**9.- DATOS INFORMATIVOS DE LA DECLARACION ANUAL  
 POR EL EJERCICIO TERMINADO AL  
 DE        DEL 2007  
 (CIFRAS EN PESOS)**

**IMPORTE**

DETERMINACION DEL REMANENTE DISTRIBUIBLE

TOTAL DE INGRESOS OBTENIDOS  
 TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS  
 REMANENTE  
 PRESTAMOS A SOCIOS O INTEGRANTES O SUS FAMILIARES  
 REMANENTE A DISTRIBUIR  
 CONCEPTOS ASIMILADOS A REMANENTE DISTRIBUIBLE

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL POR LA OBTENCION DE INGRESOS NO PROPIOS DE SU ACTIVIDAD Y CONCEPTOS ASIMILADOS A REMANENTE DISTRIBUIBLE

TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES  
 TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS  
 UTILIDAD FISCAL DEL EJERCICIO  
 PERDIDA FISCAL DEL EJERCICIO  
 PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES QUE SE APLICAN EN EL EJERCICIO  
 RESULTADO FISCAL

PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES  
EN LAS UTILIDADES

PTU GENERADA DURANTE EL EJERCICIO  
PTU NO COBRADA EN EL EJERCICIO ANTERIOR

INGRESOS OBTENIDOS

ARRENDAMIENTO DE BIENES  
DIVIDENDOS  
REGALIAS

EROGACIONES EFECTUADAS

INTERESES DEVENGADOS A CARGO Y PERDIDA CAMBIARIA  
CONTRIBUCIONES PAGADAS EXCEPTO ISR, IA E IVA

DETERMINACION DEL VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO

SI OPTA POR APLICAR EL ARTICULO 5-A DE LA LIA, INDIQUE EL  
EJERCICIO AL QUE CORRESPONDEN LAS CIFRAS  
PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS  
PROMEDIO DE INVENTARIOS  
PROMEDIO DE TERRENOS  
PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS Y DIFERIDOS  
PROMEDIO DE LAS DEUDAS  
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO

El formato que se presenta como propuesta para formar parte de un anexo más al sistema de presentación del dictamen, pretende satisfacer completa y satisfactoriamente, tanto las necesidades cualitativas como obligaciones de carácter fiscal de los dictámenes de personas morales no donatarias, frente a la necesidad de presentar el resultado de dictamen para fines fiscales que arroje como consecuencia de la revisión de sus estados financieros, la información que describa la situación fiscal del contribuyente a la autoridad competente.

Con la propuesta, se concluye lo que es el trabajo de tesis, que para obtener el título de Licenciada en Contaduría, se ha realizado a lo largo del último periodo en la carrera.

Avanzando de los aspectos teóricos generales, a la deducción y planteamiento de la problemática, para posteriormente dar fin, con esta que ha sido la propuesta al sistema de presentación del dictamen.

## Conclusiones

El presente trabajo de tesis que en su nombre comprende tanto la problemática como la propuesta a la misma, dio a conocer desde un punto general la presencia e importancia de las empresas en México, independientemente de la clasificación de éstas, aunque sí enfocando el estudio a las no lucrativas; así como el surgimiento de la Contabilidad desde épocas remotas, su evolución a través del tiempo y los lugares que colaboraron con mayor parte al desarrollo de la misma; así como a consecuencia de ésta el nacimiento de la Contaduría, donde además son de importancia para el ejercicio de la misma, principios, normas, un código de ética al cual se sujeta el profesional que ejerce la práctica en tema, así como instituciones y organismos afines a la misma profesión, sin dejar de lado aquéllas personalidades que por su destacada práctica en la profesión, han sido y serán dignos de reconocerse como pioneros, impulsores y reformadores de la contaduría pública.

El estudio permitió convencer al investigador que, toda una vida en que la contaduría pública ha tenido presencia en México, no ha sido vana, pues el devenir histórico demuestra que la contaduría ha enfocado sus modificaciones, métodos y prácticas en pro de mejorar y perfeccionar el servicio que de la contaduría se desprende. Considerando con esto también a las ramas de la profesión, tal es el caso más evidente en esta investigación de Auditoría. Donde se ha conocido que tratando la de Estados Financieros, culmina su práctica con la emisión y presentación del Dictamen de Estados Financieros para Fines Fiscales.

Razón por la cual el Servicio de Administración Tributaria SAT se da a la tarea de emitir el diseño del sistema de presentación del dictamen (Sipred), para que

se presenten los dictámenes mediante los medios electrónicos, lo cual se ha hecho con la finalidad de facilitar al contribuyente el cumplimiento oportuno de sus obligaciones y a la autoridad la ágil recepción de dicha información.

Se ha dicho que la dictaminación era practicada opcionalmente por contribuyentes que observaban beneficios fiscales para sus intereses, además de los obligados por la ley competente, sin embargo; también se dice que en la actualidad ésta práctica además de prestarse para que los obligados y no obligados a realizar la dictaminación de sus estados financieros, observen beneficios implícitos en tal práctica, ahora quien más se ve beneficiado con este ejercicio es, la misma autoridad fiscal, pues con ello logra mantener una mejor identificación y control de las operaciones y cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, para corroborar o descartar que pueden estar evadiendo sus obligaciones fiscales; y de manera tal proseguir con lo que así debiere.

No obstante desde 1997 año en que nace el Sipred que propone el uso de un sistema automatizado de información, de uso específico para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en una base de datos, simplificando y cambiando rotundamente el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes; ha incluido en su diseño únicamente tres anexos, los cuales son referidos tanto al regimen general de ley, regimen simplificado; sea persona física o moral, y a las personas morales autorizadas como donatarias.

Es posible observar entonces, la deficiencia del diseño llamado sistema de presentación del dictamen, pues excluye la modalidad u omite el anexo

conveniente para que las personas morales no autorizadas como donatarias, presenten su dictamen de estados financieros para fines fiscales.

Lo expuesto permite concluir que, las personas morales que hayan tenido la obligación de dictaminar sus estados financieros o, que sin estarlo, hayan optado por ejercer la práctica, al tener la necesidad consecuente a la dictaminación, de presentar el dictamen, lo hayan hecho erróneamente capturando los datos, resultado de su dictaminación en un anexo cualquiera a los tres que en el sipred se contemplan, sin embargo; esto es posible, más nunca correcto.

Es erróneo que se haga uso del anexo aplicable al regimen general de ley, ya que las Asociaciones Civiles No Donatarias, son consideradas como No Contribuyentes. Lo cual, explica por ende que hay infinidad de conceptos que los contribuyentes del regimen general de ley, no compartirán con las Asociaciones Civiles No Donatarias. El mismo caso aplica tratando de asemejarlas con los contribuyentes del regimen intermedio. Y por último, no es a bien que si la diferencia primordial entre una persona moral y otra, sea la autorización de una para recibir donativos, cuando la segunda no la tiene, se consideren iguales o semejantes sus conceptos hablando contable y fiscalmente, por supuesto. Entonces es aún más evidente la necesidad de anexar al sipred actual, un formato que permita a las Asociaciones Civiles No Donatarias presentar sus dictámenes de estados financieros correctamente.

La propuesta, además de ser en pro de las No Donatarias por las razones que se han ya desarrollado, beneficiaría totalmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el desempeño y control del cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, además se cumpliría uno de los objetivos del Sipred

2007 que hasta entonces ha sido teórico únicamente esto, por su deficiencia dada a conocer; mismo que es el manejo ágil de la información.

Por lo tanto, dicha propuesta no trata de arriesgar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, más bien acarrea una mejora significativa en el envío de dictámenes, claro está por parte del contribuyente o del contador público que haya llevado a cabo la dictaminación; y una práctica, ágil y eficiente recepción de dicha información por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## Bibliografía

- ÁLVAREZ Argüelles, Roberto. Ética y Educación, Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1999, 325 pp.
- ARAGÓN Peralta, Gadiel. Reformas Fiscales a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Facultad de Contaduría y Administración, México, 2008.
- ARÉVALO Guerrero, Gloria. Impuesto Sobre la Renta aplicable a Trabajadores, Facultad de Contaduría y Administración, México, 2008.
- BAÑUELOS Pérez, Manuel. Contaduría pública, México, 1991, 327 pp.
- BARBOSA Ángel, Rodrigo. Los elementos funcionales en la empresa, Trillas, México, 2000, 209 pp.
- CELAYA Figueroa, Roberto. Nuevas Tecnologías en la Docencia Contable, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2003, 172 pp.
- CHIAVENATO Díaz, Enrique. La Empresa y la función de la Administración, Del Río, México, 2003, 410 pp.
- Comisión de Ética Profesional del IMCP. Código de Ética Profesional, 6ª edición, 2ª reimpresión, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2006, 36 pp.
- Código Civil del Estado de Michoacán de Ocampo, 13ª edición, México, 1991, 789 pp.
- Código Fiscal de la Federación, 29ª edición, DOFISCAL, México, 2007.
- Código Fiscal de la Federación, DOFISCAL, México, 2008.
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Normas y Procedimientos de Auditoría, 27ª edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2006.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, México, 1992, 401 pp.
- CORTES Ayala, Jesús. Los principios básicos en la administración de empresas, ECAFSA, México, 2001, 390 pp.
- Diccionario de la Real Academia Española, Universal, México, 2000, 504 pp.
- ELIZONDO López, Arturo. La profesión contable, ECAFSA, México, 1987, 345 pp.
- G. Moore, Nicholas. El cambio en la profesión, Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, Diciembre, 1999, 328 pp.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos e International Federation of Accountants. Normas Internacionales de Auditoría, 8ª edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2006, 998 pp.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2007.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, DOFISCAL, México, 2007.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, DOFISCAL, México, 2008.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, DOFISCAL, México, 2008.
- LÓPEZ Cruz, Fernando. Dictamen fiscal, México, 1997, 334 pp.
- MENDIVIL Escalante, Víctor. Elementos de auditoría, ECAFSA, México, 1992, 245 pp.
- PALLARES León, Javier. La Empresa en México, ECAFSA, México, 2001, 324 pp.
- PULIDO Macía, José. El futuro de la contaduría pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2002, 357 pp.

- RAMÍREZ Padilla, David. Disminución del interés por Estudiar la Carrera de Contador Público, NOTI- ANFECA, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, A.C., México, 2002, 81 pp.

- ROMERO Gutiérrez, Paulo César. La contabilidad moderna, ECAFSA, México, 2000, 245 pp.

- TABOADA Enrique, Joel. La Auditoría en su contexto general, ECAFSA, México, 1999, 245 pp.

- TÉLLEZ Trejo, Benjamín. El dictamen en la contaduría pública, ECAFSA, México, 1989, 630 pp.

- VARELA Tostado, Alfredo. Tendencia en la presentación de los estados financieros y el dictamen de auditoría, Rezéndiz editores, México, 1995, 369 pp.

- [www.accountancy.com](http://www.accountancy.com)
- [www.amcpdf.org.mx](http://www.amcpdf.org.mx)
- [www.ccpm.org.mx](http://www.ccpm.org.mx)
- [www.cincodias.com](http://www.cincodias.com)
- [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx)
- [www.economia.gob.mx](http://www.economia.gob.mx)
- [www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)
- [www.inegi.gob.mx](http://www.inegi.gob.mx)
- [www.itam.mx](http://www.itam.mx)
- [www.offixefiscal.com.mx](http://www.offixefiscal.com.mx)
- [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- [www.sipred.com](http://www.sipred.com)
- [www.sre.gob.mx](http://www.sre.gob.mx)
- [www.undp.org.mx](http://www.undp.org.mx)