



UNIVERSIDAD DE
SOTAVENTO, A.C.



ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURIA

EL TIEMPO QUE ESTABLECEN LAS AUTORIDADES FISCALES
PARA PODER PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL.

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

LADY ABIGAIL MENDICUTI MONTALVO

ASESOR DE TESIS:

C. P. C. JAIR A. GAMBOA ESPERON

COATZACOALCOS, VER., JUNIO 2006.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIAS

A MIS PADRES:

Porque solo la superación de mis ideales me han permitido comprender cada día más la difícil posición de ser padres, mis conceptos, mis valores y mi superación se las debo a ustedes; sin duda, esta será la mejor de las herencias, lo reconozco y se los agradeceré eternamente. GRACIAS.

AL CONTADOR JAIR:

Por ser una orientación y guía en todo el proceso de este trabajo y sobre todo por tenerme mucha paciencia, gracias a él pude dar un paso más en mi carrera. GRACIAS.

A DIOS:

Por darme la oportunidad de terminar mis estudios profesionales y sobre todo por haberme dado las fuerzas para seguir adelante. GRACIAS.

INDICE GENERAL

Introducción

CAPITULO I. GENERALIDADES

- 1.1 Título de la investigación
- 1.2 Planteamiento del problema
- 1.3 Objetivo General
- 1.4 Objetivos específicos
- 1.5 Justificación
- 1.6 Hipótesis

CAPITULO II. MARCO TEÓRICO

2.1. Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

- 2.1.1. Las funciones del estado y los actos que realiza para cumplir sus funciones
- 2.1.2. Los Actos Administrativos
- 2.1.3. Aspectos generales de las facultades de comprobación de la autoridad administrativa
 - 2.1.3.1. Visitas Domiciliarias y Revisión de Gabinete
- 2.1.4. Dictamen para efectos fiscales emitidos por Contadores Públicos Registrados
- 2.1.5. Información del texto del dictamen para efectos fiscales
- 2.1.6. Tipos de Dictamen
 - 2.1.6.1. Dictamen limpio
 - 2.1.6.2. Dictamen negativo
 - 2.1.6.3. Dictamen con salvedades
 - 2.1.6.4. Dictamen con abstención de opinión

2.2. El dictamen para efectos fiscales

- 2.2.1. Concepto
- 2.2.2. Antecedentes
- 2.2.3. Importancia del Dictamen en el ejercicio de la Contaduría Pública

- 2.2.4. Requisitos del Contador Público para poder dictaminar
- 2.2.5. Personas obligadas a dictaminar sus estados financieros por Contador Público
- 2.2.6. Plazo para presentar dictamen ante las autoridades fiscales
- 2.2.7 Normatividad para la realización del dictamen para efectos fiscales
- 2.2.8 Procedimientos y medios para la realización del dictamen y su envío ante la autoridad fiscal

2.3. Efectos del dictamen fiscal

- 2.3.1 Efectos del dictamen
- 2.3.2 Problemática del tiempo establecido para la presentación del dictamen fiscal
- 2.3.3 Simplificación del dictamen fiscal

CAPITULO III. METODOLOGÍA

- 3.1. Sujetos
- 3.2. Material
- 3.3. Procedimiento

CAPITULO IV. RESULTADOS

- 4.1. Análisis del plazo que establecen las autoridades fiscales para presentar el dictamen
- 4.2 Hallazgos

CAPITULO V. CONCLUSIONES

- 5.1. Conclusiones
- 5.2 Propuesta

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCION

El tiempo sigue demostrando que la confianza otorgada a los profesionales de la contaduría pública para suscribir dictamen de estados financieros con efectos fiscales, ha fructificado en una mayor conciencia de la autofiscalización por parte de los contribuyentes y por lo tanto, en un mejor control de la recaudación por parte de las autoridades hacendarias federales.

Es importante dejar en claro que el dictamen fiscal es el conjunto de la información integrada por los estados financieros básicos y notas relativas más los anexos requeridos por la autoridad fiscal, técnicamente dictamen fiscal es el documento conocido como opinión, que con base en un trabajo de auditoría emite el contador público independiente sobre esa información.

El presente trabajo tiene como objetivo general el poder mejorar y modificar los lineamientos y mecanismos que establecen las autoridades fiscales para que el auditor cuente con un tiempo pertinente para la presentación de los dictámenes fiscales.

Para poder elaborar este trabajo de investigación considere necesario incluir como primer capítulo el tema de investigación del presente trabajo, así como el planteamiento del problema, en segundo término el objetivo general y sus objetivos específicos, de igual forma se determina la justificación y la hipótesis que será la causa de dicho problema de investigación.

En el segundo capítulo en donde se detalla el marco teórico de dicha investigación, dividido a su vez en tres temas que son facultades de comprobación de las autoridades fiscales, el dictamen para efectos fiscales y los efectos del dictamen fiscal en los cuales se incluye información referente a las funciones del estado y los actos que realiza para cumplir con sus funciones, los actos administrativos, así como los aspectos generales de las facultades de comprobación de la autoridad administrativa, y también se mencionan los tipos de dictámenes y entre ellos los casos más comunes.

En el segundo tema, titulado el dictamen para efectos fiscales nos adentraremos más sobre el tema y analizaremos desde su concepto, sus antecedentes, la importancia de este a través del tiempo, así como los requisitos que debe de cumplir el contador público para poder dictaminar, y sobre todo, resaltar un tema importante del cual se deriva este trabajo, que es

el plazo que se establece para la presentación del dictamen. También está incluida la normatividad, los procedimientos y los medios a través de los cuales se realiza el dictamen y sobre todo su envío ante la autoridad fiscal.

Por último el tercer tema en donde encontraremos los efectos del dictamen fiscal, y en el cual se analizará las principales problemáticas que se le causan al contador público respecto al tiempo establecido para la presentación del dictamen y se dará una solución, de acuerdo a resultados obtenidos a través de encuestas realizadas a diferentes contadores de la región, sobre el plazo idóneo para poder presentar el dictamen fiscal.

También está incluido en este trabajo, como una probable solución, para poder presentar el dictamen en forma y tiempo, la necesidad de reducir algunos anexos del dictamen fiscal ya que se considera que es mucha la información que se debe de enviar a la autoridad referentes a los anexos del dictamen y sobre todo porque hay información que el contribuyente puede presentar sin la necesidad de que este contenida en los anexos del dictamen y de esta forma también sería menos la información que el contador tendría la obligación de presentar a través del dictamen.

CAPITULO I. GENERALIDADES

1.1 Tema específico

“El tiempo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen fiscal”

1.2 Planteamiento del problema

El tiempo que establecen las autoridades fiscales para que el Contador Público Certificado pueda presentar su dictamen fiscal.

1.3 Objetivo General

“Mejorar y modificar los lineamientos y mecanismos que establecen las autoridades fiscales para que el auditor cuente con un tiempo pertinente para la presentación de los dictámenes fiscales, así como también simplificar el contenido del dictamen fiscal”.

1.4 Objetivos específicos

- Poder establecer un tiempo prudente y necesario para la presentación del dictamen fiscal.
- Dar mayor seguridad y confianza al Contador Publico Certificado en su carácter de auditor, sobre su examen realizado.
- Poder plantear los principales motivos por los cuales se requiere que se reduzcan algunos anexos que integran el contenido dictamen fiscal.

1.5 Justificación

El motivo de este trabajo de tesis es sin duda proponer que las autoridades modifiquen sus lineamientos y que de esta forma amplíen el plazo para la presentación de los dictámenes fiscales y de igual forma se pretende encontrar una solución adecuada que satisfaga las necesidades tanto de las autoridades fiscales, auditores y principalmente de la entidad.

1.6 Hipótesis

¿Si se redujeran algunos anexos que integran el dictamen fiscal y si se ampliara el plazo para su presentación será que realmente tendría una mayor eficiencia respecto a la recepción del dictamen fiscal?

CAPITULO II MARCO TEORICO

2.1. Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

2.1.1. Las funciones del estado y los actos que realiza para cumplir sus funciones

La actividad del estado se desarrolla a través de un conjunto de actos materiales y jurídicos que realiza en virtud de las atribuciones que la misma ley le otorga, por lo que dentro de éstas se encuentra la potestad que tiene para crear y administrar las contribuciones que sean necesarias para cumplir sus fines públicos. Para ejercer esas atribuciones, el Estado realiza funciones legislativas (crear contribuciones), funciones administrativas (vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias). Sin embargo, para la realización de esas funciones, los Estados modernos se han organizado a través de tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Las funciones del Estado en materia de contribuciones, con independencia del poder u órgano que la realiza, se exterioriza por medio de actos de distinta naturaleza: unos que producen consecuencias jurídicas, y otros que producen consecuencias materiales o de hecho.

En efecto, el Estado al expedir leyes tributarias, ordenar visitas domiciliarias, determinar y cobrar créditos fiscales, afecta el orden jurídico existente, ya que se exterioriza mediante actos jurídicos que producen un efecto de derecho, al crear, modificar o extinguir una situación jurídica. Pero cuando construye oficinas, moviliza a los auditores, planifica la vigilancia de las obligaciones fiscales, transporta mercancías embargadas, imparte asistencia a los contribuyentes, por tanto, está realizando simples actos materiales que no trascienden al orden jurídico y que no se engendran, modifican o extinguen situaciones jurídicas.

Las situaciones jurídicas, a su vez, están constituidas por un conjunto de derechos y obligaciones, los cuales pueden ser generales e individuales. En

materia fiscal, un acto jurídico general es precisamente la expedición o modificación de una disposición reglamentaria o una regla de carácter general. En cambio, un acto jurídico individual, es la emisión y notificación de una orden de visita domiciliaria o determinación de un crédito fiscal a cargo de cierta persona.

2.1.2 Los Actos Administrativos

Por lo que respecta a las funciones administrativas, se deben de ejecutar actos administrativos, los cuales pueden ser materiales o jurídicos, siendo los primeros, los que no producen ningún efecto de derecho y, los segundos, los que sí engendran consecuencias jurídicas (crean, modifican o extinguen obligaciones).

Si bien es cierto que existen diversos criterios para estudiar a los actos administrativos, solo mencionaré el criterio que estudia a dichos actos según su contenido. Al respecto, los actos administrativos por razón de su contenido, se pueden clasificar en: actos destinados para ampliar la esfera jurídica de los particulares, actos destinados para limitar la esfera jurídica de los particulares y por último en actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho o de derecho.

En lo que respecta a los actos destinados para ampliar la esfera jurídica de los particulares, en materia fiscal, se pueden encontrar entre otros, los actos de condonación de impuestos o accesorios, las resoluciones favorables a los contribuyentes, las autorizaciones, las resoluciones que recaen de un recurso administrativo o las sentencias de tribunales formalmente administrativos.

En cuanto a la segunda clasificación de actos destinados para limitar la esfera jurídica de los particulares, en materia fiscal, se encuentran las órdenes administrativas que constituyen actos que imponen a los particulares como una obligación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, tales como: los requerimientos de documentación, órdenes de visita domiciliaria, verificaciones de inscripción al RFC y las resoluciones que determinan créditos fiscales.

Dentro de esta clase de actos, también se hace mención a los de sanción y ejecución forzada que constituyen actos administrativos, por medio de los cuales la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los particulares que se negaron a cumplir voluntariamente el mandato de la ley o las órdenes de la autoridad. En materia fiscal, se contemplan las sanciones económicas y corporales, así como una serie de actos encaminados a la ejecución coactiva de la voluntad administrativa, como son: las diligencias de requerimiento de pago o embargo.

La última clasificación de los actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho o de derecho, el cual menciona que a través de estos actos, la administración pública hace constar la existencia de un hecho o cumplimiento de una obligación, así como el reconocimiento de un derecho y cumplimiento de las leyes.

Entre esta clase de actos, se destaca la recepción de declaraciones, avisos o informes, la inscripción al RFC, el cumplimiento de requerimientos u obligaciones y las notificaciones de los actos administrativos.

2.1.3 Aspectos generales de las facultades de comprobación de la autoridad administrativa

Cuando las autoridades fiscales ejercen alguna de las facultades de comprobación, lo que busca en esencia es, comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales; en el supuesto caso de que los contribuyentes o responsables solidarios, no hayan cumplido con alguna disposición fiscal, proceder a determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales; así como también podrán comprobar la comisión de delitos fiscales, y por último obtener información que podrá ser proporcionada a otras autoridades fiscales.

Debemos recordar que el artículo 6º. Del Código Fiscal de la Federación establece el principio de autodeterminación de las contribuciones a su cargo, de tal suerte, que la propia ley otorga un voto de confianza para que los propios

sujetos obligados determinen el crédito fiscal a su cargo. Sin embargo, ese principio no impide a las autoridades que procedan a la comprobación de esa autodeterminación, sujetándose a los procedimientos que establece dicho código, los cuales pueden concluir con la emisión y notificación de una resolución en la que se determina créditos fiscales con motivo de los hechos u omisiones descubiertos en ese procedimiento de fiscalización.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece las facultades que tienen las autoridades fiscales, las cuales se resumen de la siguiente manera:

a). Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos;

b). Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, que en su domicilio, establecimiento u oficina de la propia autoridad fiscal, exhiban la contabilidad, además de que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran;

c). Practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, con la finalidad de revisar su contabilidad, bienes y mercancías;

d). Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, formulados por contador publico, y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

e). Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, así como la presentación de solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

f). Practicar u ordenar se practique avaluó o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte;

g). Recabar de los funcionarios, así como de sus empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, y

h). Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público, para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades antes precisadas de manera conjunta, indistinta o sucesivamente. Por tanto, es posible que un contribuyente por un mismo ejercicio fiscal, se encuentre sujeto a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través de dos o más de las facultades antes precisadas.

2.1.3.1 Visitas Domiciliarias y revisión de gabinete

El Código Fiscal de la Federación como ordenamiento jurídico rector de los procedimientos fiscales federales, establece los requisitos formales y de procedimiento que deben cumplirse durante el desarrollo de una visita domiciliaria y una revisión de gabinete, en algunos casos, retoma dichos requisitos de lo preceptuado en el artículo 16 constitucional el cual menciona:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y sobre todo a las formalidades prescritas para los cateos”.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece y enumera las facultades de comprobación, a través de las cuales la autoridad fiscal podrá

verificar que un contribuyente, responsable solidario o terceros, han cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

En la fracción II y III del citado artículo, en forma expresa se contemplan como facultad de comprobación específica, la práctica de visitas domiciliarias y la revisión de gabinete a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, a diferencia de que las visitas domiciliarias se llevan a cabo en el domicilio del contribuyente y la revisión de gabinete en el domicilio de la propia autoridad. El inicio y desarrollo de la visita, se encuentra regulado en los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectuó en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, excepto cuando se traten de contribuyentes que integren el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (es decir de las personas morales del Régimen de Consolidación Fiscal) .En estos casos, el plazo será de un año contado a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Tratándose de los contribuyentes del Título II, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos señalados anteriormente podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, excepto cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, en este caso las autoridades fiscales que correspondan a su

nuevo domicilio, serán las que expedirán el oficio de la prórroga correspondiente.

Las autoridades fiscales, una vez practicadas la visita domiciliaria y la revisión de gabinete y den a conocer hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, estarán facultadas para determinar las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de gabinete, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refiere el artículo 48 del CFF en la fracción VI y VII, las cuales mencionan que tendrán un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para poder presentar los libros, documentos, registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, inclusive, puede optar por corregir su situación fiscal. Si se trata de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, el plazo podrá ampliarse por 15 días más, siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.

El plazo para poder emitir la resolución se podrá suspender cuando exista huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga, en caso de que llegase a fallecer el contribuyente hasta que se designe el nuevo representante legal de la sucesión y por último, cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente, o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de la visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando

sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado no estando en la obligación de hacerlo.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Así mismo cabe mencionar antes de concluir este tema que la cámara de diputados propuso reformar el Código Fiscal de la federación en lo referente al plazo que se establece para que las autoridades fiscales concluyan las visitas domiciliarias, la cuál ya fue aprobada por el congreso pero aún no ha sido publicada en la ley.

Esta reforma al Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales deberán de concluir sus visitas domiciliarias o bien la revisión de gabinete en un plazo máximo de 12 meses y ya no de 18 meses como lo veníamos manejando ,excepto de los contribuyentes que integren el sistema financiero, así como aquellos que consoliden para efectos fiscales, los cuales será de 18 meses contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Es importante aclarar que la autoridad ya no tendrá la posibilidad de ampliar el plazo, excepto que se tratara de la omisión al atender requerimientos y el cuál podrá ampliarse a seis meses más.

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete ahora también podrán suspenderse cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

2.1.4 Dictamen para efectos fiscales emitidos por contadores públicos registrados

Dentro del Dictamen emitido por Contador Público o Licenciado en Contaduría, queda incluido el trabajo realizado por el profesional, tomando en cuenta los principios de contabilidad, (a partir de la entrada en vigor de las NIF en 2006, se denominan postulados) y aplicando las normas y procedimientos de auditoría en áreas y renglones de importancia relativa, así como el riesgo de auditoría, el estudio y evaluación del control interno de la empresa en cuestión, sin olvidar el uso de las técnicas de auditoría y la obtención de la evidencia objetiva, suficiente y competente, que le permiten expresar su opinión profesional.

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (en la industria, la Banca y el Comercio), en el oficial (en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Comisión Nacional de Valores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y entre el público en general, los fines a los que se aplica son¹:

1. Sirve como base para obtener o conceder créditos.
2. Se utiliza como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
3. Funciona como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Forma parte de estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.
5. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso, se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional aún se refiere a los estados financieros de sus clientes.

¹ TELLEZ, Rolando.- El dictamen en la Contaduría Pública.- ed. 7ª.-Ed. Ecafsa.- México D.F.-2001.- p.421

Estos fines para los que se utiliza el dictamen del contador público, por citar solamente algunos, conducen a un reconocimiento más amplio del mismo y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional, a la tarea que desempeña la Contaduría Pública.

El Código Fiscal de la Federación, dentro de su reglamento, establece la aceptación de que el texto del dictamen fiscal sea aquel que haya sido aceptado y aprobado por el organismo profesional al cual pertenezca.

Tratándose del Dictamen para fines fiscales, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento definen una serie de requisitos que el contador público debe cubrir o cumplir uno a uno para emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente y siendo profesional, ético y estando debidamente actualizado en la materia.

Es importante aclarar que la auditoría de estados financieros se fundamenta en el artículo 52 del CFF, fracción II, el cual menciona que debe de formularse de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

2.1.5 Información del texto del dictamen para efectos fiscales

Como bien sabemos el dictamen fiscal es el documento conocido como opinión que con base en un trabajo de auditoría emite el contador público independiente, en cambio el Sipred es el programa a través del cual se captura y se procesa la información del dictamen en una hoja de cálculo de manera que se haga más sencilla la captura, edición y presentación de la información.

El texto del dictamen deber reunir determinados requisitos mínimos para que cumpla con sus objetivos de informar a los lectores, pero principalmente al

Fisco, así como respaldar a quien lo solicita y responsabilizar a quien lo rubrica, estos requisitos integran las siguientes obligaciones:

1. Nombre de quien solicita el servicio.
2. Nombre del cliente que se dictamina.
3. Señalar quien elaboró los estados financieros y anexos que se dictaminan y periodo revisado.
4. Verificación de que los impuestos fueron bien calculados, retenidos y enterados o pagados.
5. Trabajo profesional desarrollado, precisando consistencia en las cifras dictaminadas en relación con el ejercicio inmediato anterior.
6. Responsabilidad asumida ante terceros.
7. Salvedades.
8. Opinión profesional.
9. Fecha de expedición del Dictamen.
10. Nombre, firma y número de registro del Contador Público.

Para poder conocer un poco más sobre el texto del Dictamen, comentaré cada uno de los puntos mencionados anteriormente:

1.- Normalmente el Dictamen está dirigido al H. Consejo de Administración, a los Accionistas de la Empresa o bien al Sr. Propietario, de acuerdo a quien haya solicitado la intervención profesional.

2.- En el segundo punto debe hacerse referencia del nombre del cliente a quien se está dictaminando. Dentro del texto del dictamen aparece lo siguiente:
“...por (Nombre del contribuyente)”

3.- En este punto debe señalarse quien elaboró los estados financieros, anexos y periodo revisado. En este caso, como el punto anterior, también se ve reflejado dentro del dictamen lo siguiente:

“... los estados financieros elaborados por la empresa”, por el periodo comprendido del ___ al ___ de 200__.

En el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el inciso a) se establece cuales son los estados financieros:

1. Estado de Posición Financiera.
2. Estado de Resultados.
3. Estado de Variaciones de Capital Contable.
4. Estado de Cambios de la Situación Financiera en base a efectivo.

En este artículo 50, se señalan también los siguientes anexos que integran el programa Sipred:

- b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor.
- d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- g) Análisis de operaciones de comercio exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

4.- En el artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, punto 2 del inciso b), de la fracción III, menciona lo siguiente en lo referente a la verificación de que los impuestos fueron bien calculados, retenidos y enterados o pagados:

“ Se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo”.

5.- En este punto podemos mencionar que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a lo siguiente:

- Dictamen del Contador Público Registrado, de nacionalidad mexicana, con título reconocido por la Secretaría de Educación Pública y miembro de un Colegio Profesional reconocido por la misma Secretaría, por lo menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
- También las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.
- Dictamen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de Auditoría que regula la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público.
- Que el Contador Público emita, conjuntamente con su Dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- Protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del código Fiscal de la Federación.

En el artículo 54 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, obliga al contador Público a cumplir los requisitos dentro del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente relacionado con la fracción III del Artículo 52, ya mencionado con anterioridad.

Sin entrar en detalle o repetición de lo establecido en el artículo 54 se resalta lo siguiente:

- I. Declaración bajo protesta de decir verdad, con apego al Código y su Reglamento y revisión practicada conforme a normas de auditoría.
- II. Pruebas selectivas en cumplimiento a normas y procedimientos de auditoría.
 - Omisión de impuestos. Mencionarla en forma expresa.
 - Exceptuando. El examen de la clasificación arancelaria.
- III. Mención expresa de verificación de cálculo y entero de contribuciones federales: cuotas al IMSS, retención del ISR.

- Examen en forma selectiva dentro de los alcances, conforme a las normas de auditoría.
- IV. Manifestar revisión de naturaleza y mecánica, y la consistencia de años anteriores sobre conciliaciones entre resultados contables y fiscales, así como los ingresos contables contra las cifras dictaminadas de los diferentes impuestos a que estén sujetos los contribuyentes.
 - V. Manifestar revisión de declaraciones complementarias señalando el cumplimiento o no.

 - VI. Revisión y pago de la PTU.

 - VII. Declaración de revisión de gastos, conciliando en su caso las diferencias por reclasificaciones en su presentación.

 - VIII. Mención de responsabilidad solidaria como retenedor en la enajenación de acciones de residentes extranjeros.

 - IX. Manifestar revisión de resultados por fluctuación cambiaria, procedimiento y alcance aplicado.

 - X. Revelar saldos y transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

El informe debe ser firmado por el Contador Público, con su nombre y número de registro autorizado.

En este punto es importante comentar que durante el ejercicio que se está auditando es muy probable que aparezcan publicadas en el Diario Oficial de la Federación, “Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal.”.

Cabe aclarar que estas resoluciones se aprovecharán en lo referente a aspectos que beneficien la actuación del profesional que dictamine, no así aquellos requisitos que obliguen, limiten o interfieran al buen desarrollo de actuación mientras no se eleven a disposición legal o reglamentaria.

6.- Este punto se refiere a la responsabilidad que se asume ante terceros, la cual queda involucrada al momento de hacer la declaratoria a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece: *“...consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del código Fiscal de la Federación.”*

7.- En los casos que ameriten que el Contador Público que está dictaminando determina, descubre o conoce alguna situación anómala en las operaciones de su cliente correspondiente al ejercicio auditado, o bien, a hechos posteriores intermedios entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de entrega del Dictamen, deberá agregar al texto del informe una explicación clara y precisa de la aleatoriedad prevista.

Puede darse el caso, con cierta frecuencia, de la falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (actualmente las NIF), por lo que se sugiere el uso de notas a los estados financieros que indique la inconsistencia o algún otro punto de interés que norme el criterio del lector; también, se puede dar el caso que su opinión sea negativa por la imposibilidad en que se encuentre el Contador Público de obtener los elementos necesarios, de juicio, o bien, la negación de su opinión.

8.- La opinión profesional del Contador Público en el Dictamen se establece de la siguiente forma:

“En mi opinión _____” “ _____ reflejan la situación financiera _____”

Podrían hacerse varios comentarios a la opinión que se expresa, puesto que llanamente se menciona que reflejan la situación financiera, sin calificarla de razonablemente cierta, como antes se utilizaba, tampoco se incluirán como ya se dijo, ninguna salvedad dentro del texto del Dictamen como se utilizaba en otro de los textos que han sido de uso común,” que no revelan los efectos de la inflación financiera”.

La posición que se sostiene es de que el Dictamen debe ser positivo invariablemente, por lo tanto, no debe modificar la opinión dentro del texto del Dictamen. Dicha postura es porque la situación del Contador Público para

dictaminar para efectos fiscales queda enmarcada con los Requisitos que obliga a cumplir el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 51.

9.- La fecha de expedición del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retire de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

10. Este último punto se hace referencia que en el dictamen siempre deberá aparecer el nombre, número de registro y firma autógrafa del Contador Público para mantener de esta forma la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; en nuestra opinión; etc.), cuando el Contador Público sea socio de una firma de Contadores Públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

2.1.6. Tipos de Dictamen Fiscal

2.1.6.1 Dictamen limpio

Este tipo de dictamen es cuando el auditor no encuentra errores e irregularidades como consecuencia de su examen realizado a la entidad, ya que no existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, para lo cual el texto del dictamen por opinión limpia es de la siguiente forma:

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.

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 de con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

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

2.1.6.2. Dictamen negativo

En este tipo de dictamen el auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de que se emita un dictamen negativo, 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.

Los casos más comunes de opinión negativa pueden ser los siguientes:

- La información proporcionada por el cliente al Contador Público, es muy deficiente, por lo que no puede obtener la evidencia suficiente y competente que le dé una validez de juicio.
- Los hechos determinados por el Contador Público Registrado que ameritan ajustes a las cuentas no son aceptadas por el cliente y son de importancia tal, que repercuten en omisión del pago de impuestos ya sea en calidad de retenedor o de contribuyente directo, lo que impide dar un juicio positivo de las cifras que se están dictaminando, puesto que desvirtúan la realidad según opinión del profesional.
- Cualquier otra situación que impida al Contador Público Registrado dar libremente y sin ninguna cortapisa una opinión que sostenga la correcta información de los estados financieros.

El texto del dictamen fiscal por opinión negativa, se establece de la siguiente manera:

Dice: “En mi opinión,..., éstos reflejan la situación financiera...”

*Debe decir: “En mi opinión, éstos **no** reflejan la situación financiera...”*

Como se puede observar el texto dentro de este supuesto solo se ve afectado con la palabra “no”.

2.1.6.3 Dictamen con salvedades

Se aplica este tipo de dictamen cuando el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen, para lo cual el auditor deberá expresar su opinión con salvedades en uno o más párrafos,

dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “*En mi opinión*”, la frase “*excepto por*” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

2.1.6.4 Dictamen con abstención de opinión

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

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

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

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

La negación de opinión puede provenir también de alguna situación antes prevista, pero en los demás casos son problemas de otro tipo muy diferente a la corrección o incorrección de la información de los estados financieros, como pueden ser:

- Problemas económicos del contribuyente por falta de pago de sus impuestos.
- Problemas entre cliente y Contador Público Registrado por desacuerdos de diferente índole profesional.
- Otros casos más sofisticados.

El texto del dictamen que se establece por abstención de opinión, es el siguiente:

Dice: "En mi opinión,..., éstos reflejan la situación financiera..."

Debe Decir: "No estoy en posición reemitir opinión sobre los estados financieros elaborados por la empresa _____, por el periodo comprendido del ____ al ____ de 200__."

Como dato adicional a este tema puedo mencionar que la autoridad fiscal aparte de establecer los cuatro tipos de opiniones básicas ya explicadas con anterioridad, también establece otro tipo de opiniones las cuales vienen incluidas dentro del programa Sipred como pueden ser opinión con salvedad sin repercusión fiscal, opinión con salvedad con repercusión fiscal, opinión negativa con repercusión fiscal y opinión negativa sin repercusión fiscal.

2.2 EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

2.2.1 Concepto

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que un dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta de modo general en un documento cuya parte principal, es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

El examen de los estados financieros es la actividad privativa del Contador Público, su producto terminado es el Dictamen, el cual constituye una opinión profesional e independiente sobre si dichos estados se prepararon o no conforme a principios de contabilidad. Por su naturaleza e importancia el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes. Y otros asuntos tales como: la revelación de que la información financiera por dictaminarse es responsabilidad de la administración de la entidad, quién debe suscribirlo, cuándo fecharlo e incluso, en qué tipo de papel membretado debe presentarse (muy sobrio, despojado de datos

superfluos, como el domicilio, los números de teléfono y de fax y las ciudades en que se encuentran las oficinas del despacho).

La estructura del dictamen es a base de afirmaciones básicas sobre los fundamentos del examen, las técnicas utilizadas, el alcance de las pruebas realizadas y la opinión que se sustenta sobre si los estados financiero básicos presentan o no la situación financiera, sus cambios, los del patrimonio y el resultado de operación, de conformidad con los principios de contabilidad, enmarcado (todo esto) en un texto estándar, genérico y obligatorio, denominado dictamen positivo.

Los preceptos que regulan la preparación y presentación del dictamen reconocen variantes en relación con ese texto: son casos donde el dictaminador no pueda hacer irrestrictamente alguna o algunas de las aseveraciones básicas, y debe entonces, revelar una salvedad a su alcance o una excepción a principios de contabilidad, e incluso situaciones más graves en que la importancia y efecto de las limitaciones, irregularidades o incumplimientos le obliguen a abstenerse de opinar o emitir un dictamen negativo, respectivamente. Estos preceptos prohíben, en relación con los dos últimos casos emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, dado que se considera que el dictamen sería contradictorio y confuso. Otras situaciones que se regulan son: que no debe encubrirse un dictamen negativo, con una abstención de opinión, y viceversa, no debe haber una sola excepción a principios de contabilidad mediante una nota a los estados financieros.

Enunciativamente todo esto es el dictamen, un producto terminado que requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de calidad, es a la vez, un documento muy formal en el que se expresa una opinión, también muy formal, profesional e independiente que identifica plenamente la actividad del Contador Público.

Al respecto, para aseverar lo que se afirma en el mismo, para hacer una salvedad o para emitir un dictamen negativo, es necesario haber obtenido la evidencia competente y suficiente del caso, lo cual engendra una responsabilidad individual en los términos del postulado V de nuestro código de ética y el cual constituye el sello de confianza que le imprime el auditor externo a la información financiera que dictamina.

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

2.2.2 Antecedentes

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, se observan las múltiples modificaciones que ha sufrido el dictamen del contador público, conforme a los avances logrados en la propia profesión y principalmente a la confianza depositada en ella.

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente, siendo la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

En realidad, la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después, fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la ley. Sin embargo, no fue sino hasta el año de 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

Desde la emisión de los primeros dictámenes, se han ido produciendo muchos cambios relevantes en cuanto a la presentación del dictamen, veamos el siguiente ejemplo de un dictamen que fué publicado el 7 de abril de 1888, en Inglaterra, por la revista *The Accountant* de Londres:

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

Con la frase auditado y encontrado correcto tenemos el principio de la evolución del dictamen. En Inglaterra, en el año 1900, al modificarse la Companies Act de 1879, se agregó que tenía que haber un auditor que opinara sobre las cuentas de la compañía.

Ahora mencionaré un dictamen emitido, antes de la fecha de modificaciones de la Companies Act en Londres, en 1895, el cual dice:

Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la compañía.

La existencia de los dictámenes transcritos no es de extrañarnos si consideramos que ya por el año de 1773, en la ciudad de Edimburgo existían contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo, y en 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

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

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

En 1906 una conocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que habría practicado, en la forma siguiente:

De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en julio 31 de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen.

Como pudimos observar, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de una opinión, podría inducir a que se dudara de si los

auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados.

Ya para 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Comisión, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó: "Métodos Aprobados para la preparación de Balances Generales", que fué publicado por la Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen. El dictamen que entonces se surgió fué redactado en los términos siguientes:

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

En la anterior redacción se nota que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio, fue el paso inicial, pero aún quedaba mucho camino por recorrer. Apenas se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados de acuerdo con la forma de expresarse de cada contador independiente, continuara causando confusiones.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en donde listaban todos los procedimientos que habían seguido, dejando al criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además, la gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había sugerido la Federal Reserve Board. Con esa experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del contador público en otra dirección.

En el año de 1929 sobrevino, con tremendos efectos para la economía mundial, el gran crack bancario norteamericano, durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días tan enormes bajas, que llegaron a no valer nada o a valer tan sólo una pequeña fracción de su valor original de adquisición. El pánico entre el público, y los consecuentes retiros de depósitos, provocaron no solamente la quiebra de los bancos, sino también que toda la actividad productiva descendiera a niveles nunca vistos. Como resultado de tan tremendas crisis, se levantó un gran clamor entre el público, que no sabiendo a quien culpar de los efectos de la especulación con los valores, llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, y aún las personas conocedoras solicitaron, urgentemente, medidas tendentes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

Como resultado de este clamor, agravado día a día por la desorganización económica y el pánico financiero imperantes, un comité de la bolsa de valores de Nueva York celebró prolongadas entrevistas (por casi dos años, de 1932 a 1934) con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que se hizo al Instituto, que la naturaleza intrínseca del balance general y del Estado de Pérdidas y Ganancias no había sido cabalmente comprendida, aún entre personas versadas en la materia, y que, por lo tanto, se imponía la necesidad de divulgar entre el público su verdadero significado y sus inevitables limitaciones.

También se hizo patente la necesidad de exigir que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos.

La comisión del Instituto sostuvo además, entre otros puntos de vista, que debía hacerse en lo futuro la importancia del Estado de Pérdidas y Ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volumen ni de su fama, sino de su capacidad para generar utilidades. Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, aún cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad, asegurándose de que dichos métodos se aplicasen con cierta insistencia. También

recomendó la comisión del Instituto, el modificar la forma del dictamen de auditoría con el fin de que en éste se hiciera constar que los estados financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Teniendo en cuenta lo anterior y basado en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva Cork y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año 1934 en un folleto titulado: “Auditoría de las Cuentas de Sociedades”, en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X a.....y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funciones y empleados, también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme, durante el periodo que revisamos, su posición al.....y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

Esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión respecto al tipo de auditoría que debería practicarse, y las principales modalidades relacionadas al dictamen de 1917, que se refiere al examen de los estados de la compañía, incluyendo por primera vez el de superávit, también se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones. Por otra parte, se señaló la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría, dando importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Asimismo, se consideró conveniente aclarar que se había practicado una auditoría detallada de las operaciones y

por último se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.

La parte de esta forma de dictamen, expresa que la presentación razonable está de acuerdo con principios de contabilidad aceptados y observados de manera uniforme en el periodo revisado.

Como puede observarse, en este dictamen no se indicó que los principios de contabilidad fueran aplicados en forma consistente con los utilizados en ejercicios anteriores, sino que sólo se aplicaron uniformemente en el año sujeto a revisión.

En 1951 apareció el mencionado folleto titulado: “Codification of Statements on Auditing Procedure”, en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, a la que se llama Short of Report, cuyo uso se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X, al.....y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de Auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

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

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que éste ha tenido en Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias, como la cirugía, la arquitectura o la ingeniería, que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.

Actualmente, como es del conocimiento de todos los contribuyentes sujetos a este régimen, el día 15 de marzo de 1991 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió un decreto que autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivos magnéticos, para los efectos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

A partir de 1992, esta opción adquiere el carácter de obligatoria.

Hasta 1996 el dictamen se presentó apoyándose en hojas electrónicas de cálculo, ocasionando que la integración de información presentara algunas deficiencias al convertir la información del formato de hoja de cálculo a un formato de base de datos para su explotación interna en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sin embargo, el acelerado avance tecnológico en materia de desarrollo de sistemas automatizados de información y la disponibilidad de Hardware más poderoso, hicieron que el uso de hojas electrónicas de cálculo se volviera obsoleto y poco funcional, lo que obligó a pensar en un sistema de uso específico que contara con las ventajas de la automatización en el manejo de la información fiscal.

En 1997 se propone el uso de un sistema automatizado conocido como SIPRED'96, pero por extemporaneidad, su distribución y uso por parte de los contribuyentes se relegó hasta el siguiente ejercicio fiscal.

Para 1997 se 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 por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes.

Para 1999 el contribuyente hará uso del SIPRED, el cual es una versión mejorada del SIPRED'98.

Las ventajas atribuidas desde un principio del Dictamen Fiscal para las partes involucradas en el mismo, es decir para el Fisco como un medio indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para los Contadores Públicos es un punto de oportunidad profesional de gran importancia, lo que a consecuencia de la creación del Dictamen Fiscal se reflejó inmediatamente en el crecimiento de las membresías de las instituciones profesionales de contadores públicos y para el contribuyente es un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad y confianza y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

El dictamen fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, lo que implica, que para poder emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoría de los estados financieros del contribuyente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y también que la auditoría practicada sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y de igual forma sirve para poder verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

2.2.3 Importancia del Dictamen en el ejercicio de la contaduría pública

El informe de auditoría es el producto terminado que el contador público ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe.

Por tal motivo, el contador público contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión.

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

No existe, con seguridad, mejor antecedente para hacer patente la importancia del dictamen del contador público que la declaración de la Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos de Norteamérica, dada en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, al pretender restar importancia a la opinión del contador público, afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante, y que simplemente era una etiqueta o marbete adosado a los estados financieros, que únicamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones al declarar lo siguiente:

Dentro del área de la auditoría, el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen.

A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por contadores públicos independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia.

La práctica de una auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registro de una empresa, se han sometido a la consideración de una mente independiente e imparcial.

La declaración continúa así:

Un dictamen de contador público proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades y verdades a medias que sin él se suscitarían frecuentemente.

Documento que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un simple marbete, por el contrario, su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad frecuentemente presentes en los estados financieros.

No es necesario agregar nada más a esta histórica declaración, que en sí misma lleva toda la fuerza y la autoridad de un organismo que desde su creación, en el año de 1934, se ha significado como una institución que por sus elevadas normas de trabajo y por su constante afán de dignificar la profesión ha contribuido a que la contaduría pública de los Estados Unidos de Norteamérica y, por la influencia que en ella ejerce, la de muchos otros países encuentre la debida aplicación de sus altos principios éticos y técnicos a la práctica profesional, sobre todo en conceptos tan importantes como el dictamen.

En la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, porque con él culmina la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

2.2.4 Requisitos del Contador Público para poder dictaminar

El contador público es un profesionista y como tal, poseedor de habilidad en la técnica contable; y habilidad desarrollada con el estudio y la práctica. Como todos los profesionistas, el contador público deber reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Estos requisitos se pueden agrupar en requisitos morales, capacidad intelectual y requisitos técnicos².

² MENDIEVEL Escalante Víctor.- Elementos de Auditoría.- ed. 5ª.- Ed.Ecafsa.-México, D.F, 2002.- p.143

Los requisitos morales se refieren directamente a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todos los individuos tienen, que pueden y deben ser desarrollados con particular ahínco en el caso de un profesionista como el contador público y de aquí se derivan las siguientes capacidades:

Integridad. Es la capacidad de ser honrado, en este caso, con un sentido más amplio al que normalmente se le da, es decir, ser honrado en las ideas y creencias, con fuerza suficiente para afirmar lo que se piensa y sostener la verdad por encima de todo.

Independencia de criterio. Es la capacidad para expresar juicios, y opiniones imparciales, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

La independencia de criterio resulta relevante en el caso del contador público porque sus opiniones, expresadas en el dictamen, tienen interés para un núcleo variado de individuos, que incluso le son desconocidos, a los que una afirmación contraria a la realidad les puede acarrear graves perjuicios.

El código de Ética Profesional expedido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, hace mención en este requisito y establece reglas precisas de las situaciones en las que se supone que el contador público no tiene independencia de criterio, y por lo tanto, no puede dictaminar; por ejemplo, cuando es pariente en línea recta del propietario o administrador de la empresa a auditar, cuando es director o propietario de la misma empresa, etcétera.

Disciplina. Este es un requisito esencial del hombre con aspiraciones; es la capacidad de adaptar nuestros deseos personales a las necesidades que nos impiden las circunstancias. Ser disciplinado es ser ordenado en nuestra conducta, voluntarioso en el cumplimiento de nuestros propósitos y con un alto sentido de responsabilidad hacia nuestras obligaciones.

Puntualidad. La puntualidad es signo de buena educación pero además es la materialización del grado de responsabilidad con que aceptamos nuestros compromisos. Ser puntuales es no sólo estar a tiempo a una cita, sino además, concluir nuestros compromisos en la fecha prometida.

Trato social y presentación apropiada. Estos requisitos se desarrollan plenamente en el trabajo mismo, el primero se refiere a la manera de comportarse con las personas con quienes se ha de tratar, tanto con el cliente

como en la propia oficina: saber ser corteses y enérgicos al mismo tiempo, obtener servicios sin causar molestias y en general, saber causar la buena impresión de quién, al desarrollar su trabajo, coopera y obtiene la cooperación de todos.

La presentación adecuada es el arte de llevar puesta la ropa que requieran las circunstancias, es decir: el traje adecuado en una oficina, la ropa de trabajo en un inventario, la camisa ligera en clima caluroso, etcétera.

La capacidad intelectual se refiere más que nada a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia; es como un elemento indispensable de nuestro desarrollo profesional y personal, puede ser cultivada y mejorada, en este grupo de requisitos personales se encuentran, el criterio y tacto, la habilidad y corrección al expresarse, habilidad para captar y analizar los problemas, habilidad constructiva, cultura general, y el propósito continuo de estudios.

Este requisito es fundamental para el desarrollo de los demás y de indiscutible necesidad; ya que todas las profesiones están sujetas a evolución y cambios en los que debe participar activamente quien las ejerza, para estar en condiciones de prestar un servicio con las mejores armas de que pueda disponer cada día. El propósito continuo de estudios garantiza el estar al día en los conocimientos más recientes de las técnicas contables y de administración.

Por último los requisitos técnicos son las columnas centrales que soportan la calidad de profesionistas, ya que se refieren concretamente a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión, como pueden ser, los conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría, dominio pleno de sistemas contables y de control, conocimientos básicos de la administración de sistemas de cómputo, básicamente para utilizarlos con habilidad como usuario de dichos sistemas, nociones de administración de negocios, entre otros.

De acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los requisitos que se deben de cumplir para poder obtener el registro de contador público, son,

que el contador público que dictamine esté registrado antes las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de éste Código. Este registro únicamente lo podrán obtener, las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio 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 o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

También podrán obtener el registro de contador público, las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

2.2.5 Personas obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público

El artículo 32 A del Código Fiscal de la Federación, establece quienes son las personas obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público, el cual menciona las siguientes:

Las personas físicas y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos siguientes:

- Aquellas personas morales que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 27,466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 54,932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, estas cantidades se deberán actualizar anualmente, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto anteriormente, se considera como una sola persona moral al conjunto de aquellas que reúna alguna de las siguientes características, para lo cuál estas personas morales deberán cumplir con la obligación que se establece en este artículo:

- a. Aquellas 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, aún cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los supuestos siguientes:

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 controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. Cuando se trate de residentes en el extranjero, solo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para lo mencionado anteriormente, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideren como tales.

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

- Aquellas 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 antes mencionado no Será aplicable a la escidente cuándo esta desaparezca con motivo de la escisión, excepto 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.

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

- También serán obligados a dictaminar sus estados financieros los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, para lo cual deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, siempre y cuando se ubique en alguno de los supuestos del primer punto, mencionado anteriormente, en este caso, el dictamen deberá realizarse de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio de que se pretende dictaminar. Asimismo, de conformidad con lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se podrá sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere lo expuesto anteriormente no surtirá efectos en los casos que se señalan en el artículo 47 del Reglamento del Código fiscal de la federación, (es decir, cuando dicho aviso se presente fuera del plazo establecido). Dichos contribuyentes pueden renunciar a la presentación del dictamen, siempre y cuando, comuniquen dicha renuncia ante la autoridad fiscal competente dentro de los tres meses siguientes a la presentación del

aviso mencionado, para lo cual deberán manifestar los motivos que tuvieron para hacerlo.

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

Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen excepto que tenga incapacidad física o algún impedimento legal para poder hacerlo o bien, que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación de aviso, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, no sin antes justificar los motivos que tuviere para hacerlo.

2.2.6 Consideraciones para la presentación del dictamen ante las autoridades fiscales

De acuerdo al artículo 32 A del código Fiscal de la Federación los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

La fecha para poder presentar dictamen, formulado por contador público, incluyendo la información y documentación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento del Código fiscal de la Federación es a más tardar el día 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Dicho artículo (49 RCFF), menciona, que los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, así como los contribuyentes que opten por hacerlo, deberán presentar la documentación a que se refiere el artículo 50 de dicho reglamento, dicha información es:

1. Carta de presentación del dictamen.
2. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
3. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:
 - a. Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:
 - Estado de posición financiera.
 - Estado de resultados.
 - Estado de variaciones de capital contable.
 - Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
 - b. Análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
 - c. Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestando bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.
 - d. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
 - e. Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
 - f. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
 - g. Análisis de operaciones de comercio exterior.

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

Dicha información antes citada, deberá efectuarse mediante el envío de documentos digitales a más tardar durante el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, de acuerdo con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria y al mismo tiempo cumpliendo con los requisitos que en dichas reglas se establezcan. Tanto los contribuyentes como el contador público registrado deberán incorporar en los documentos digitales mencionados sus firmas digitales, de conformidad con las reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria. Dicha presentación se efectuará mediante su envío a la dirección electrónica que en dichas reglas se señale. Los contribuyentes y el contador público registrado recibirán el acuse de recibo con sello digital en forma inmediata a la recepción por el Servicio de Administración Tributaria, previa validación que dicho órgano realice de la documentación a que se refiere este párrafo.

Los contribuyentes que presenten el dictamen durante el mes de mayo deberán realizar dicha presentación en las fechas que les correspondan de conformidad con el calendario que mediante reglas de carácter general emita el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el 15 de abril del año en que deba efectuarse la presentación.

Cuando se trate de sociedades controladoras que hubieren obtenido autorización para dictaminar su resultado fiscal consolidado, la documentación antes mencionada deberá presentarse a más tardar el 12 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Cuando los contribuyentes estén obligados a presentar el dictamen de sus estados financieros con motivo de la liquidación de una sociedad, dicho dictamen se podrá presentar tanto por el ejercicio comprendido entre el 1 de enero del año de calendario en que ocurra la liquidación y la fecha en que se presente el aviso de liquidación, así como por el ejercicio en que la sociedad esté en liquidación. El dictamen de referencia deberá presentarse dentro de los

tres meses siguientes a la presentación de la declaración que con motivo de la liquidación deba elaborarse para los efectos del impuesto sobre la renta.

La presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este Reglamento (RCFF), no surtirá efecto legal alguno.

2.2.7 Normatividad para la realización del dictamen para efectos fiscales

La auditoría es una actividad profesional en este sentido, implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo. En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable.

La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deban seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos, obligó a

las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llega al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama “Normas de auditoría”.

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional, no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón, se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esta virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconocen como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.

- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

“Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo”.³

Estas normas se clasifican en tres:

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

Las normas personales se refieren prácticamente a las cualidades que el auditor debe de tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, dentro de estas normas, ya existen cualidades que el contador ya debe de tener preadquiridas antes de asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe de mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional, como pueden ser, entrenamiento técnico, capacidad profesional, cuidado y diligencias profesionales, e independencia.

Las normas de ejecución del trabajo, se refieren a los elementos básicos de cuidado y diligencia adecuados, los cuales constituyen la especificación particular fundamentales para poder llevar a cabo la ejecución del trabajo, para lo cual se requiere que se realice una planeación y supervisión, un estudio y evaluación del control interno, y sobre todo la obtención de evidencia suficiente y competente para poder suministrar una base objetiva referente a la opinión.

Por ultimo, las normas de información, en el cual el auditor rinde su resultado final en su dictamen o informe.

Existen fechas muy importantes en las que se han emitido lineamientos normativos en materia del dictamen de estados financieros para fines fiscales,

³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.- Normas y procedimientos de Auditoría.- ed. 23ª.-Ed. Anfeca.-México, D.F,2003.- p.667

partiendo del decreto que da origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, puedo mencionar como más relevantes las siguientes:

En abril de 1959 se publica en el DOF del día 30, el Decreto Presidencial que crea a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

El día 18 de enero de 1962 se publica en el DOF el oficio 102-119, en el que se señala que el contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público, ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de ISR, por los ejercicios dictaminados.

El día primero de abril de 1967 entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, y en su artículo 85 se contienen los lineamientos relativos al dictamen fiscal, derogando el decreto del 21 de abril de 1959(DOF 30-XII-1966).

En abril de 1980 se emite el reglamento al artículo 85 del código Fiscal de la Federación (DOF del 9 de abril).

El día 11 de septiembre de 1980 en el DOF se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para fines fiscales.

En los años de 1981,1982 y 1983 a través de las reglas generales que actualmente emite la SHCP se dieron a conocer los lineamientos aplicables en materia del dictamen.

El 1º de enero de 1983 entra en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el DOF 31-XII-1981, el cual rige hasta la fecha, y en su artículo 52 se incluyen las disposiciones normativas, de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.

El 29 de febrero de 1984 se emite el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, aún en vigor, el cual en su artículo 44-Bis-1 a 58 contiene aspectos relacionados con el dictamen fiscal.

El día 23 de octubre de 1987, se publica en el DOF como adición a las reglas generales de carácter fiscal para 1987, diversas disposiciones relacionadas con el dictamen fiscal, con el informe complementario sobre el IVA y con la declaratoria de contador público para efectos de devolución de IVA.

El día 30 de junio de 1988 se dan a conocer diversas reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación aplicables al dictamen fiscal, resaltando el

hecho de que disminuyó de manera sensible el número de anexos fiscales a presentar.

El día 4 de enero de 1990, se publican diversas modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una de ellas es el cambio de nombre de la que, hasta esa fecha, se llamó Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, denominándose en el futuro Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

En diciembre de 1990, se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32 A, el cual establece que para cierto tipo de personas físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros.

En el mes de marzo de 1991, se publican disposiciones relacionadas con los plazos para la presentación de avisos e informes, tanto para quienes tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros, como para los que deseen hacerlo voluntariamente, y para las personas que reciban donativos. De igual forma se precisa que el primer ejercicio a dictaminar es el que termina en diciembre de 1990, pero los supuestos de la obligatoriedad se miden con los datos del ejercicio inmediato anterior, sea éste regular o irregular. En este mismo año, destaca como aspecto novedoso, la opción establecida para presentar el dictamen fiscal a través de diskette, en lugar de hacerlo en forma impresa a través del cuaderno que tradicionalmente se presenta. También se da a conocer la posibilidad que tienen las personas que hagan dictaminar fiscalmente sus estados financieros, de disminuir de manera automática el factor de utilidad que aplican en sus pagos provisionales.

En el mes de octubre del mismo año, se publican las disposiciones relacionadas con la integración del cuaderno de dictamen fiscal simplificado, así como los requisitos que deben reunir cada uno de los anexos que integran dicho informe.

El 31 de marzo de 1992, se publican diversas reformas al RCFF relacionadas con el dictamen fiscal y entre otras las más importantes destacan: a) se obliga al contador público a cumplir con un programa de actualización profesional continua, o bien sustentar examen anual ante la SHCP; b) el dictamen fiscal de estados financieros y el dictamen fiscal simplificado se presentarán en diskette; c) se incorpora como nueva información a incluir en el cuaderno de

dictamen la mención de operaciones de comercio exterior; así como informar, cuando sea aplicable, sobre datos relativos a actos de fusión o escisión de sociedades. Igualmente se pide presentar los componentes inflacionarios de los créditos y de las deudas, también se piden conciliaciones de las remuneraciones base del 1% federal contra las utilizadas para IMSS e INFONAVIT; d) se incorporan sanciones para los contadores públicos derivadas de la presentación del dictamen fiscal en diskette; e) se incluyen en el reglamento las disposiciones relativas al dictamen fiscal simplificado; f) se pide entregar un cuestionario de autoevaluación inicial, cuyas reglas expediría Hacienda; g) se deroga el procedimiento de revisión secuencial al dictamen al indicar en el primer párrafo del artículo 55 del RCFF que la autoridad puede requerir información sobre el dictamen fiscal de manera indistinta al contribuyente o al contador público.

El día 30 de abril de 1992 a través de la modificación de la resolución miscelánea se indica que el dictamen se presentará en disco flexible de 5 ¼ "o de 3 1/2" y la información se procesará siguiendo los lineamientos contenidos en los anexos 25 y 26 que supuestamente se incluían en el DOF de ese día; pero dichos anexos no fueron publicados en el Diario Oficial.

De igual manera, en la regla 43-A de RM DOF 30-IV-92, se indica que el contador público no será sancionado si llega a presentar la información en disco flexible, ya sea de forma distinta de la indicada en el instructivo que emita la SHCP, siempre y cuando dicho contador no se haya hecho acreedor a otro tipo de sanciones.

El día 20 de junio de 1992 se publica el instructivo para la integración y presentación en disco magnético flexible del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitidos por contador público registrado. (Anexo 25 RM)

El día 22 de julio del mismo año, se publicó en el DOF el anexo 26 de la RM el cual contiene el instructivo para la integración y presentación en disco magnético flexible del dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado sobre contribuyentes autorizados para recibir donativos.

El 8 de septiembre del mismo año se publica el anexo 29 de la RM el cual contiene el instructivo para la presentación en diskette del dictamen de estados financieros para fines fiscales de instituciones de crédito, por tal motivo, solamente será aplicable para ese tipo de entidades.

El 30 de octubre del mismo año se publica el instructivo para presentar el dictamen fiscal en diskette aplicable a casas de bolsas, y se le identifica como el anexo 32 de la RM.

Para el 24 de diciembre se publica el instructivo aplicable a uniones de crédito y se le asigna como el anexo 34 de la RM.

El 25 de enero de 1993 se dan a conocer diversas reformas al Reglamento Interior de la SHCP y de los cambios relacionados con el dictamen fiscal, destaca el hecho de que a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal se le cambió el nombre por el de Administración General de Auditoría Fiscal Federal, concediéndosele al mismo tiempo otro tipo de atribuciones a las que ya tenía, con este cambio, jerárquicamente sube de nivel esta área de la SHCP.

El 2 de febrero del mismo año se publican normas y lineamientos que deben observar los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras y las empresas de factoraje financiero para la presentación del dictamen fiscal en diskette.

A partir del 30 de marzo del mismo año, se publican los nuevos obligados a presentar dictamen, y entre ellos destacan las Sociedades Cooperativas Pesqueras y las Sociedades Cooperativas de Producción.

En diciembre de 1993 se modifica la fracción I del artículo 52 del CFF, para establecer en su inciso b) que también pueden dictaminar las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. Esta reforma entra en vigor el 1º de enero de 1996.

El 28 de diciembre de 1994 se modifica la fracción III del artículo 73 del CFF, y se aclara que el plazo para que el contribuyente liquide los impuestos observados como pendientes de pago en el dictamen fiscal es de tres meses.

El 31 de marzo de 1995 se publican las reglas de resolución miscelánea y como parte de ellas se incluyen las que tratan sobre dictamen fiscal, las cuales son, 68, grabación de contabilidad en medios ópticos; 76, valores para determinar la obligatoriedad; 77, plazos y lugar para presentar aviso de dictamen; 78, lugar para presentar los dictámenes; 91 a 99, reglas sobre el llenado del diskette.

El 9 de febrero de 1996 se indican los plazos para presentar los dictámenes fiscales que se emitirán por el ejercicio 1995, y son: julio, para lo optativos y

sector financiero; agosto, para los obligados, y septiembre, para controladoras que consoliden fiscalmente, usualmente la autoridad fiscal otorgaba estos plazos vía oficio.

En el mes de abril del mismo año, se publican los diferentes instructivos que se utilizaran para presentar los dictámenes fiscales correspondientes a 1995, o de años anteriores que se presenten a partir del 1º de abril de 1996.

En diciembre del mismo año se publicaron las reformas fiscales para 1997.

El 22 de marzo de 1997 se publican como inciso A del anexo 5 de RM, los valores a considerar para determinar si un contribuyente está obligado al dictamen fiscal.

El día 27 del mismo mes, se publican los instructivos para el llenado de todo tipo de dictámenes fiscales, así como los formatos guía para los dictámenes de tipo general, donatarias y de régimen simplificado, en estos instructivos, destaca el uso del **SIPRED** para presentar los dictámenes.

En el año de 1998 se dan a conocer las reformas a diversas leyes fiscales, entre las cuales se encuentran que se reforma el artículo 46-A del CFF, con la única finalidad de poder beneficiar a los contribuyentes dictaminados con el plazo máximo de seis meses para que se les concluya una visita fiscal, asimismo, ante la eliminación del aviso para los obligados, se adecúa el texto del penúltimo párrafo del artículo 52 del CFF, para disponer que será sancionado el contador público que no presente el dictamen fiscal de un contribuyente obligado.

El 20 de enero de 1999 se publicaron los instructivos de integración y características que deberán utilizar los contribuyentes para capturar la información en el disco magnético correspondiente a los dictámenes del año de 1998.

El 3 de diciembre de 1999 se publica el nuevo Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se contienen diversas disposiciones inherentes a los dictámenes fiscales.

El 22 de marzo del 2001 se publica el nuevo reglamento del SAT (y se reforma el de la SHCP), el cual incluye en varios artículos disposiciones relacionadas con el dictamen fiscal.

El día 22 de agosto del 2001, se incorpora la posibilidad de optar por presentar el dictamen fiscal a través de Internet, con ese motivo se modifican diversas

reglas de la RM para dar los lineamientos a observar por el contribuyente así como del contador.

El 7 de agosto del 2002, se adiciona un último párrafo a la regla 2.10.2 para señalar que los dictámenes correspondientes al año 2000 se deben de enviar por Internet.

El día 9 se publica el monto de la multa que deben cubrir las personas obligadas a presentar dictamen fiscal y no lo hubieren hecho.

El 11 de noviembre del 2002 se publican los formatos que deben utilizarse para asuntos relacionados con el dictamen fiscal.

El 17 de febrero del 2003 las personas físicas y personas morales contribuyentes del sector agropecuario que durante el ejercicio fiscal 2001 tributaron en el régimen simplificado, pueden optar por no dictaminar fiscalmente los estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal 2002.

El 25 de agosto del 2003 se publican los formatos a utilizar para los asuntos relacionados con el dictamen fiscal, también se precisa ese mismo día, que para la presentación del dictamen fiscal por Internet los contribuyentes que cuenten con certificado digital de inscripción al servicio de declaraciones fiscales vía Internet, deberán utilizar la clave o contraseña respectiva.

En diciembre del 2003 se publica que los dictámenes correspondientes a los ejercicios fiscales 2003 y 2004 se presentarán a más tardar el 30 de junio de los años 2004 y 2005.(Art. 7º Transitorio de Ley de Ingresos de la Federación para 2004)

El 5 de enero del 2004 se hacen modificaciones al CFF, en la cual, se establece que el plazo para la entrega de los dictámenes fiscales es el 31 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio dictaminado (Art. 32-A, 7º. Párrafo),y se incorpora la posibilidad de que el SAT establezca calendario (dentro del propio plazo máximo) para la entrega de dictámenes en función al RFC de los contribuyentes, en caso de que el auditor encuentre diferencias de impuestos se deben de pagar diez días posteriores a la presentación del dictamen.

El 18 de mayo del 2005 se dan a conocer los lineamientos que deben de cumplir los contribuyentes para obtener la condonación de multas y recargos permitidos por la Ley de Ingresos de la Federación.

Actualmente, el 2 de enero del 2006, se publican los instructivos y los formatos guía aplicables a controladoras y controladas, los aplicables para entidades del sector financiero, así como la de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

2.2.8 Procedimientos y medios para la realización del dictamen y su envío ante la autoridad fiscal

La captura y proceso del dictamen fiscal se hace a través del sistema desarrollado por la SHCP, al que coloquialmente se le conoce como "SIPRED", el cual significa, "Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal".

Ese sistema se sustenta en la captura de la información en una base de datos en lugar de hacerlo en una hoja de cálculo y tiene como finalidad hacer más ágil la captura, edición y presentación de la información, así como minimizar los errores que suelen ocurrir al procesar ese tipo de información y reducir al máximo el rechazo, sustitución y/o aclaración de la información del dictamen fiscal que presenta el contribuyente ante el SAT por errores en la captura o su incorrecta elaboración.

Con este sistema el SAT pretende también lograr mayor simplificación en el manejo y administración de la información que reciba de los contribuyentes por medio del dictamen fiscal, de tal manera que le sea más fácil su labor de fiscalización.

El "SIPRED" se utilizará para todo tipo de dictámenes, es decir, para contribuyentes de los denominados de tipo general, los del sector financiero, los de régimen simplificado, donatarias y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

La información que se debe de presentar vía Internet es, la carta de presentación, el dictamen fiscal, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y los anexos a que se refiere el formato guía (RM 2.10.1. y 2.10.9).

Para el envío de dictámenes fiscales por Internet, es necesario que el contador público con registro ante AGAFF cuente con certificado de Firma Electrónica Avanzada, la cual, para poder obtenerla se deben de seguir ciertos pasos, comenzando con solicitar una cita ante la Administración Local de Asistencia al

Contribuyente que elija el contador público, es decir, no necesariamente debe ser la que corresponda a su domicilio fiscal, cuando ya esté la cita, se debe de acceder a la página del SAT, en la sección “TU FIRMA”, y se debe descargar el software denominado “SOLCEDI”, a través del cual se generará el requerimiento de certificado de firma electrónica avanzada, ya después de haber incorporado los datos en el “SOLCEDI” y haber cumplido con los requerimientos técnicos necesarios para operarlo, se debe de acudir a la cita concertada, para la cual deberá llevar el Acta de nacimiento original y copia para cotejo, una identificación oficial, la cual puede ser, la credencial del IFE, pasaporte o cédula profesional, y también deberá llevar un disco magnético de 3.5 que contenga el archivo con terminación .req

La información que se envía por Internet, se debe de sujetar a validación que lleva a cabo la autoridad:

1. Que el dictamen haya sido generado por el SIPRED.
2. Que la información no contenga virus informáticos.
3. Que se señale la autoridad competente para la recepción del dictamen fiscal: Administración Local de Auditoría Fiscal, Administración Local de Grandes Contribuyentes o Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.
4. Que se señale si el contribuyente opta o está obligado a dictaminar sus estados financieros, o bien, que se trata de una donataria autorizada.
5. Que el envío del dictamen se realice a más tardar en el último día que le corresponda al contribuyente de acuerdo con el calendario contenido en la regla 2.9.15.

2.3. EFECTOS DEL DICTAMEN FISCAL

2.3.1 Efectos del dictamen

Sin duda alguna podríamos decir que el dictamen fiscal provoca al contribuyente un acto de molestia, por lo que implica proporcionarle a los auditores información, documentación, o bien con el simple hecho de tener a los auditores en las oficinas de las empresas llevando acabo sus actos normativos, y como ya ha quedado demostrado en capítulos precedentes el

dictamen fiscal es una obligación para algunos contribuyentes, es decir, no es una disposición discrecional para ciertos contribuyentes sino una obligación, por tal motivo los contribuyentes que se coloquen en el supuesto establecido en el artículo 32 A fracción I del Código Fiscal de la Federación, tienen la obligación de hacer dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales, tal situación nos lleva a reflexionar la siguiente pregunta ¿Qué beneficio le trae al contribuyente acatarse y cumplir con dicha disposición? Como respuesta a tal interrogante, nosotros consideramos que los beneficios no son suficientes para el contribuyente, debido a que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo cualquiera de sus facultades en el ejercicio dictaminado.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales deberán de concluir anticipadamente una visita domiciliaria, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o bien, cuando el contribuyente ejerza la opción de hacer dictaminar sus estados financieros sin encontrarse en la obligación de hacerlo, esto lleva al contribuyente a tener una oportunidad de corrección en su situación fiscal, evitando multas por tales situaciones o desviaciones, ya que debido a la conclusión anticipada la autoridad fiscal, no determinara contribuciones omitidas o desviaciones a las leyes fiscales, lo que provocaría sanciones al contribuyente, sin embargo al dictaminar el contribuyente sus estados financieros puede corregir situaciones que le hubieran provocado sanciones económicas e incluso penales, esto lo podemos afirmar debido a que en el artículo 32 A del Código Fiscal de la Federación en su penúltimo párrafo determina que los contribuyentes que obtengan diferencias en el dictamen formulado por contador público deberán de enterarla a más tardar dentro de los 10 días siguientes a la presentación del dictamen y relacionándolo con el artículo 73 fracción III, que establece que la omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el servicio de administración tributaria, no se considerara que dicha presentación haya sido de manera espontánea, lo que cabe resumir que si el contribuyente paga las diferencias determinadas por el dictamen dentro de los diez días siguientes a su

presentación, se considera pago espontáneo y con fundamento en este mismo precepto en mención, no habrá multa cuando el cumplimiento sea espontáneo.

Comprendido lo anterior es claro que en el artículo 47 del Código Fiscal mismo que ha sido comentado anteriormente, existe un beneficio para el contribuyente que dictamine para efectos fiscales, mismo que quedó analizado con anterioridad.

Otro beneficio que tiene el contribuyente que dictamine, es que las autoridades cuando revisen el dictamen fiscal, no ejercen directamente su facultad de comprobación de realizar una visita domiciliaria o en su caso una revisión de gabinete, sino le dan la oportunidad al contador de poder presentar la documentación a fin de aclararle a dicha autoridad que los datos asentados en el dictamen son los correctos.

En dado caso que la información proporcionada por el contador no haya sido suficiente a juicio de la autoridad, o bien no la haya presentado en el tiempo establecido, la autoridad podrá solicitar la información directamente al contribuyente, a través de un escrito.

Y por último, ya establecido lo anterior, las autoridades también podrán solicitar información a terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, no sin antes presentar el escrito.

Como podemos ver, las autoridades antes de iniciar una visita domiciliaria, primero le dan la oportunidad al auditor, al contribuyente y a los responsables solidarios de presentar toda la información requerida por la autoridad a fin de aclararle de que los datos establecidos en el dictamen sean los correctos.

En el caso de que la autoridad considere que los datos presentados no fueron los suficientes, entonces si se procederá a realizar la visita domiciliaria o revisión de gabinete, es decir puede iniciar sus facultades de comprobación.

Cabe aclarar que lo manifestado con anterioridad son parte de las facultades de comprobación, sin embargo son molestias diferentes a lo que provocaría una visita domiciliaria o revisión de gabinete.

Por lo antes expuesto, consideramos que el dictamen fiscal, es una ventaja que tiene el contribuyente de no ser molestado directamente por la autoridad fiscal, en primera instancia, sin embargo el dictamen fiscal también tiene su punto, malo, ya que este tipo de trabajos son realizados por contadores públicos independientes a la autoridad y a la empresa, generando costo al contribuyente.

Como bien sabemos la única interesada en conocer la situación fiscal de la entidad es la autoridad fiscalizadora, quien a su vez se encarga de revisar el dictamen fiscal emitido por el contador público.

Sin embargo esto causa muchas molestias a los contribuyentes quienes aparte de ser obligados a dictaminarse para efectos fiscales, son ellos quienes también están obligados a absorber este gasto para poder pagar los servicios del contador público, quien será el encargado de realizar dicho dictamen.

Considero que este acto por parte de la autoridad es injusto, ya que obligan al contribuyente a pagar una cantidad que en muchas ocasiones no cuentan con ella o bien que le podría servir para seguir invirtiendo en sus propios recursos para la empresa.

2.3.2 Tiempos para la presentación del dictamen

Como hemos establecido en subtemas anteriores, el plazo mínimo para la presentación del dictamen fiscal 2005 será el 31 de Mayo del 2006, prácticamente a los cinco meses de haber concluido el ejercicio que se dictamina, y a los dos meses de la presentación de la declaración del ejercicio, el cual se está dictaminando.

De acuerdo al Reglamento del Código Fiscal de la Federación del ejercicio 2002, en su artículo 49 se establecía que para presentar el dictamen del ejercicio 2001, se debía de presentar a más tardar a los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, estamos hablando en esta ocasión que la fecha límite para la presentación del dictamen de ese ejercicio fiscal era el 31 de julio del 2002.

Posteriormente las autoridades establecieron un nuevo plazo para la presentación del ejercicio 2002, modificándose de nueva cuenta el artículo 49

del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y en el cual se estipuló que el plazo para la presentación del dictamen sería el 31 de mayo del 2003, en esta ocasión podemos notar que la autoridad reduce el plazo dos meses comparado con el plazo que se había establecido anteriormente en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación del ejercicio anterior, es decir de presentar el dictamen el día 31 de julio, se cambió para presentarlo el día 31 de mayo.

En el mes de diciembre del 2003 se publica en el Diario Oficial de la Federación el artículo 7º Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, en el cual se mencionaba que para poder presentar los dictámenes de los ejercicios 2003 y 2004 debía de presentarse a más tardar el 30 de junio.

En este artículo de la ley de ingresos de la Federación las autoridades fiscales establecieron un mes más de plazo comparado con el que habían fijado anteriormente en el Reglamento del Código Fiscal de la federación del ejercicio 2002, en esta ocasión de tener que presentarlo el 31 de mayo, establecieron que se podía presentar hasta el 30 de junio, dando de esta manera un mes más de plazo para la presentación del dictamen. Comparado con el plazo que se había establecido en el ejercicio anterior.

Posteriormente en el mes de enero del 2004, se publican en el Diario Oficial de la Federación las nuevas modificaciones al Código Fiscal de la Federación y entre ellas se cambian de nuevo los plazos para la presentación del dictamen, modificándose en esta ocasión el artículo 32-A 7º párrafo del mismo Código y en el cual se establecía que el plazo para la presentación del dictamen debía de ser el 31 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio que se este dictaminando. De nueva cuenta la autoridad reduce el plazo un mes más al que establecían en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, del ejercicio anterior. En esta ocasión, en lugar de presentarlo el 30 de junio, de nueva cuenta debía de presentarse el 31 de mayo.

Una vez mas en el mes diciembre del 2004 se publica en el Diario Oficial de la Federación y de esta forma se confirma a través del artículo séptimo transitorio

de la Ley de Ingresos de la Federación para 2005 que el plazo general para la entrega de los dictámenes fiscales del año 2004 sería el día 30 de junio del 2005. Una vez más la autoridad amplía su plazo un mes más para la presentación del dictamen.

Para este año como ya se mencionó anteriormente, el plazo que se establece para la presentación del dictamen fiscal es el 31 de mayo del 2006, pero recientemente el día 31 de marzo del 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Décima segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, en donde se hace mención de la ampliación del plazo para la presentación del Dictamen Fiscal 2005, este plazo es ampliado hasta el 05 de julio de 2006 considerando el primer carácter alfabético del RFC.

Con esto podemos darnos cuenta que la propia autoridad entra en contradicción al momento de que establece los plazos y sobre todo porque no deja bien establecida la fecha fija en que debe de presentarse el dictamen fiscal, ya que para cada ejercicio que se dictamine cambia la fecha de la presentación del dictamen, ejemplo de esto, es lo mencionado con anterioridad, ya que para cada ejercicio fiscal establece fechas distintas, como pudimos ver en la ley del 2002, se establecía que el dictamen del ejercicio 2001 debía presentarse el 31 de julio, la del 2002 el día 31 de mayo, la del ejercicio 2003 y 2004 debían de presentarse a mas tardar el 30 de junio, y para el ejercicio 2005 la fecha de presentación del dictamen es el día 31 de mayo.

Sin duda alguna es notorio, tal y como se muestra con anterioridad, la autoridad fiscal no esta proporcionando a los contadores públicos registrados para la presentar el dictamen, tiempos suficientes para dicho ejercicio, tan es notorio que hasta el día de hoy, los dictámenes no son presentados en las fechas previstas en la ley, por tal situación, cabe señalarse que debe estudiarse a fondo los tiempos de presentación de los dictámenes para efectos fiscales, emitidos por contadores públicos autorizados, por lo anterior considero que ese puede ser un motivo por el cual la autoridad establece prórrogas para poder presentar el dictamen, al ver que aún no han podido determinar en que periodo debe de presentarse y sobre todo porque no han establecido una fecha

exacta para la presentación del dictamen, ya que supuestamente el límite de la presentación es el 31 de mayo, pero con las resoluciones y las nuevas disposiciones que establece la autoridad, el dictamen no se presenta en esa fecha exacta, se presenta en una fecha posterior a la ya establecida.

Considero importante volver a mencionar en este tema, como ya se había comentado en un tema anterior que las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación referente a las visitas domiciliarias y a la revisión de gabinete en un plazo mayor al que establecen para la presentación del dictamen fiscal, como ya sabemos el plazo es prácticamente de 18 meses, pero de acuerdo a una nueva reforma aprobada por el congreso el plazo de las visitas domiciliarias y de la revisión de gabinete se disminuirá a 12 meses, con lo cual podemos notar que la autoridad ya contará con un plazo menor para poder ejercer sus facultades de comprobación, pero aun así seguimos en desacuerdo con el plazo que se le establece al contador público para que pueda presentar su dictamen, ya que sigue siendo muy poco comparado con el tiempo que tienen las autoridades.

Es importante resaltar que esta nueva reforma ya ha sido aprobada por el congreso, pero todavía no ha sido publicada en ley.

2.3.3 Simplificación del dictamen

El tiempo ha demostrado que el dictamen fiscal ha sido un instrumento que aporta credibilidad y confianza acerca de la forma en que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, sin embargo no hay que olvidar que la autoridad fiscal utiliza el dictamen como una herramienta indirecta de fiscalización a través de la cual pueden obtener un mejor control de información que le sirva para fines de estadística tributaria.

Con respecto a lo mencionado en el subtema anterior, referente al plazo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen, considero que es un motivo por el cual es necesario que se simplifiquen los anexos que integran el dictamen fiscal, ya que la autoridad establece un plazo muy corto para la presentación del dictamen, pero eso, si la información que se le debe

de enviar es excesiva, creo que la autoridad no es nada razonable, porque si se establece un plazo muy corto para la presentación del dictamen, de igual forma se debe de considerar que la información que requiera debe de ser solamente la necesaria o bien la que pueda ser revisada en ese periodo.

Por otra parte, la información que se le envía a la autoridad es a través del Internet, por tal motivo es muy difícil que la autoridad pueda revisar toda la información que le fue enviada, ya que si es enviada a través de este medio, es muy complicado que las personas que están directamente involucradas en esto analicen la información a través de la pantalla completa, por consiguiente, lo más probable para que puedan realizar su trabajo es que impriman los anexos que deseen revisar.

Para poder revisar un dictamen fiscal es necesario que se impriman todos los anexos del dictamen, por tal motivo mucha de la información contenida en dicho dictamen no puede mostrar de manera objetiva el comportamiento fiscal del contribuyente, por lo tanto solo algunos anexos contienen datos útiles sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del mismo.

Es importante aclarar que el objetivo de enviar el dictamen a través de vía Internet, es el poder estandarizar la información a un catalogo de cuentas ya establecido con un numero específico, sin embargo en la práctica esto no cumple con la homogeneidad que la autoridad propuso, ya que no se puede lograr por necesidad técnica porque se emplean índices adicionales a los del formato guía y esto sin lugar a dudas rompe con la homogeneización que se pretendía.

Cabe aclarar que si la autoridad de una u otra forma trataba de mantener que sea el mismo formato para las empresas, esto no se puede cumplir ya que el hecho de que sea el mismo formato para una misma actividad, no significa que todas las empresas dedicadas a la misma actividad, empleen el mismo orden de índices, estas cambian según las necesidades de cada una.

Se supone que la información enviada a la autoridad debe de estar en la calidad de los datos enviados y no en función de la cantidad de información

que se entrega a través de ese documento, por lo tanto la autoridad debe dejar de suponer que mientras más información obtenga a través de estos medios mejorará la calidad de fiscalización que realice por medio del dictamen fiscal.

Por lo tanto considero que no es necesario que se capture tanta información a través de este documento, ya que mucha información contenida en los anexos del dictamen fiscal no es revisada por parte de la autoridad fiscal.

Otro argumento adicional para poder simplificar el contenido del dictamen fiscal consiste en el hecho de que diversas autoridades responsables, como son la Comisión Nacional Bancaria, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Secretaría de la Función Pública, para poder llevar a cabo sus funciones, solo le piden a las entidades bajo su esfera de control, dictamen de contador público sobre los cuatro estados financieros básicos y las notas correlativas, esto con el fin de poder realizar una evaluación eficaz sobre la marcha de una entidad y del cumplimiento de las obligaciones esenciales de ésta y solamente les basta con las cifras y los datos contenidos en esos estados financieros.

CAPITULO III. METODOLOGÍA

La idea de elaborar este trabajo de tesis surgió de la necesidad de ver que lo que establecen las autoridades fiscales referente al dictamen fiscal representa sin lugar a dudas un mayor problema en la actualidad.

Por tal motivo la investigación del presente trabajo fué realizada a las autoridades fiscales quienes a su vez son las encargadas de asegurarse que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales a través de los contadores públicos quienes son las personas a quienes se les faculta esta obligación.

En esta investigación nos enfocaremos prácticamente al plazo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen fiscal, de acuerdo a lo ya establecido en el Normas y Procedimientos de Auditoría, en el Código Fiscal de la Federación, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en la Ley de Ingresos de la Federación y en su caso en las resoluciones misceláneas emitidas por las propias autoridades fiscales, con la única finalidad de poner proponer a través de este trabajo el plazo que se considera que seria el conveniente para la presentación del dictamen fiscal y al mismo tiempo dar mayor seguridad al contador público certificado en su carácter de auditor sobre su examen realizado y sobre todo poder plantear los principales motivos por los cuales se requiere que se reduzcan algunos anexos que integran el contenido dictamen fiscal.

3.1 Sujetos

Los sujetos involucrados en esta investigación, son los siguientes:

El Contador Público Registrado quien es el responsable de cumplir con las disposiciones que emitan las autoridades fiscales, en este caso de presentar el dictamen fiscal y a través de esta obligación los contadores públicos registrados obtuvieron una gran oportunidad profesional de crecimiento ya que a consecuencia de esta responsabilidad que asumen de presentar el dictamen fiscal muchos contadores se vieron en la necesidad de cumplir con la norma de

actualización profesional continua, la cual obliga a los contadores públicos a mantenerse actualizados en las distintas especialidades de esta disciplina técnica.

El contribuyente quien es la persona encargada de depositar su confianza ante el contador público registrado quien a su vez le brinda la seguridad y confianza de poder cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Las autoridades fiscales quienes utilizan a los contadores públicos registrados como un medio indirecto de fiscalización que beneficia la recaudación y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.2 Material

El material utilizado en este trabajo de investigación fue la entrevista y el cuestionario, los cuales fueron aplicados a diversos contadores públicos, contribuyentes y de igual forma a las propias autoridades de la región, a través de la información obtenida pude plantear mis resultados que se demostrarán más adelante.

A fin de poder conocer el formato del cuestionario empleado para la realización de este trabajo, se presenta a continuación:

NOMBRE DEL CONTADOR: _____

1.- ¿CREE USTED QUE ES NECESARIO QUE LAS EMPRESAS DEBAN DICTAMINARSE? ¿PORQUE?

2.- ¿CUAL CREE QUE ES EL OBJETIVO DE LA AUTORIDAD AL OBLIGAR A LOS CONTRIBUYENTES A DICTAMINARSE?

3.- ¿QUE PAPEL DESEMPEÑA EL CONTADOR DENTRO DE ESTA ACTIVIDAD?

4.- ¿ESTA USTED DE ACUERDO CON EL PLAZO QUE ESTABLECEN LAS AUTORIDADES FISCALES PARA PODER PRESENTAR EL DICTAMEN? ¿PORQUE?

5.- ¿QUE PIENSA USTED ACERCA DE QUE LA AUTORIDAD TIENE UN PLAZO DE SEIS MESES PRORROGABLES A SEIS MESES MAS PARA PODER EJERCER SUS FACULTADES DE COMPROBACION?

6.- ¿QUE TIEMPO CONSIDERA USTED QUE DEBE SER EL ADECUADO PARA PODER PRESENTAR EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES EMITIDO POR CPR?

7.- ¿QUE PROBLEMAS SE GENERAN DEBIDO AL INSUFICIENTE TIEMPO QUE ESTABLECEN LAS AUTORIDADES PARA PRESENTAR EL DICTAMEN?

8.- ¿CREE USTED QUE SI LA AUTORIDAD AMPLIARA SU PLAZO, LE AFECTARÍA EN ALGO? ¿PORQUE?

9.- ¿CUAL CREE USTED QUE ES LA CAUSA POR LA CUAL LA AUTORIDAD ESTABLECIÓ UN PLAZO DEMASIADO CORTO PARA QUE EL AUDITOR PRESENTE EL DICTAMEN?

10.- ¿CUALES SON LOS PROBLEMAS MAS COMUNES QUE SE PUEDEN ENCONTRAR POR EL PLAZO TAN CORTO QUE ESTABLECE LA AUTORIDAD PARA PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL?

11.- ¿QUE OPINA ACERCA DEL REQUISITO DE CONTAR CON LA CERTIFICACION PARA PODER DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES?

12.- ¿CREE USTED QUE SON CLAROS LOS LINEAMIENTOS DE LA AUTORIDAD HACIA EL CPR PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN?

13.- ¿CONSIDERA QUE ALGUNO(S) DE LOS ANEXOS DEL DICTAMEN ES INNECESARIO? ¿PORQUE?

3.3 Procedimiento

Los pasos aplicados para poder llevar a cabo esta investigación, fueron los siguientes:

El primer paso consistió en decidir el tema del trabajo de investigación.

El segundo paso consistió en buscar un problema que afecte actualmente a la sociedad.

El tercer paso consistió en recabar toda la información necesaria referente al tema ya decidido, apoyándose en libros, leyes y así mismo haciendo comparaciones de estas leyes como son la Ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la

Federación, la resolución miscelánea, así como a través de información obtenida del Internet.

El cuarto paso a fin de poder resolver el problema ya planteado en la investigación se recurrió a realizar varias encuestas las cuales fueron realizadas a diversos contadores, contribuyentes y de igual forma se consideró necesario hacer varias visitas al Servicio de Administración Tributaria así como a diversas empresas de la región que se encuentran obligadas a dictaminarse para efectos fiscales y a través de la información recabada se pudieron obtener los resultados y se analizaron para poder dar una conclusión a dicho trabajo de investigación.

CAPITULO IV RESULTADOS

4.1 Análisis del plazo que establecen las autoridades fiscales para presentar el dictamen fiscal

En este capítulo se verá el análisis sobre el plazo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen fiscal, como ya es de nuestros conocimientos las autoridades fiscales dentro de sus facultades de comprobación tienen varias funciones las cuales deben de ser realizadas de acuerdo a las leyes ya establecidas.

Para poder analizar el plazo que debe de ser el idóneo para la presentación del dictamen fiscal se consideró necesario tomar en cuenta el realizar encuestas a los diversos contadores de la región dichas respuestas de todas las preguntas realizadas fueron analizadas y a consecuencia de esto se pudo observar que todos los contadores públicos encargados de presentar el dictamen fiscal no están de acuerdo con el plazo que establecen las autoridades fiscales.

De igual forma pudimos comprobar que las personas encuestadas requieren que las autoridades fiscales establezcan de más tiempo para poder presentar el dictamen fiscal, ya que consideran que es insuficiente para que puedan realizar el examen a la entidad.

En el siguiente tema se hablará de los resultados obtenidos que arrojaron las encuestas a fin de poder explicar de manera más clara el resultado de dicho trabajo realizado.

4.2 Hallazgos

De acuerdo a las encuestas efectuadas para poder realizar esta investigación, se encontraron los siguientes hallazgos:

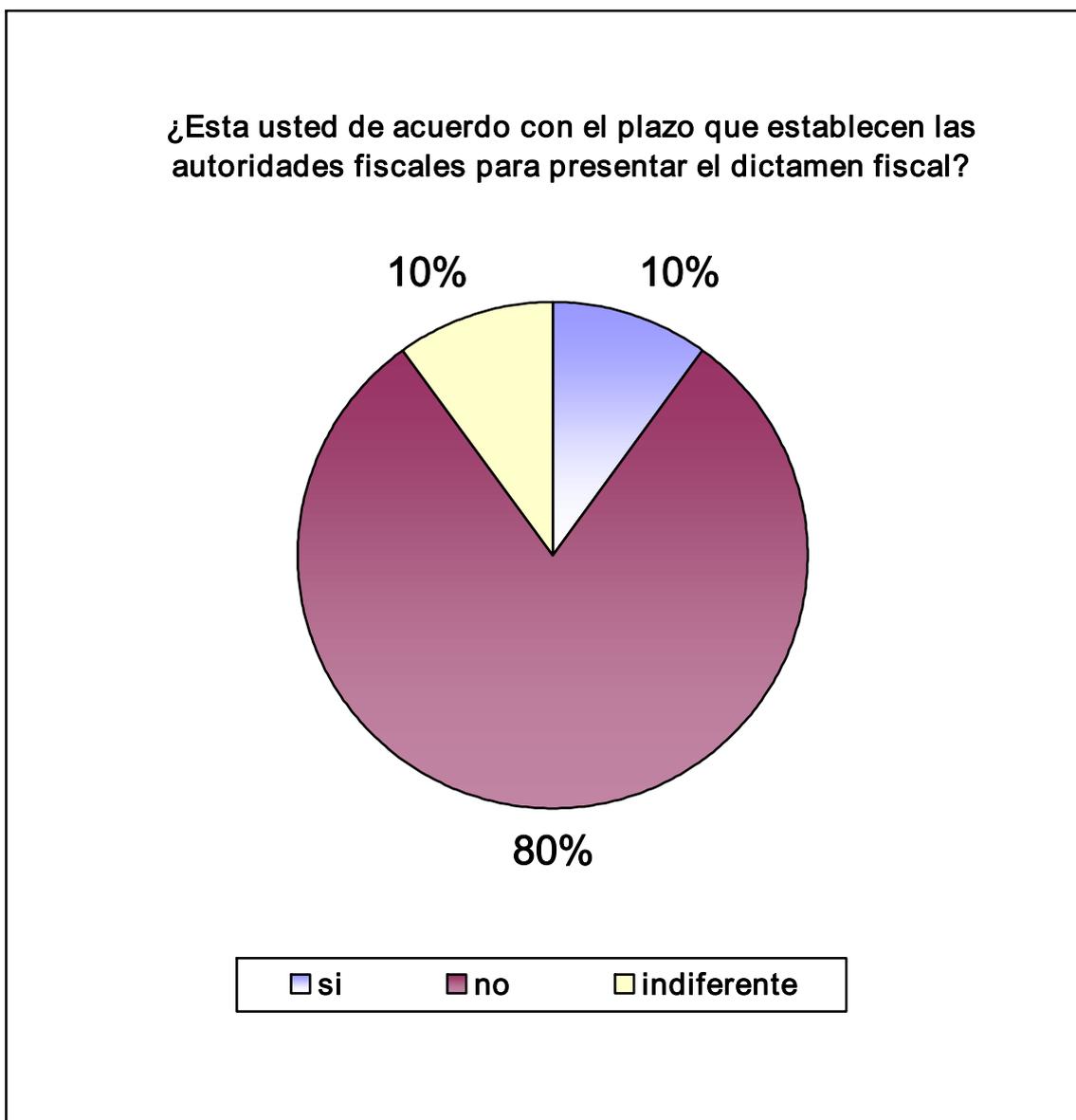
- Todos los contadores coincidieron en que es necesario que las empresas deban dictaminarse ya que de esta forma se garantiza de que

las operaciones que realiza la empresa se hacen de manera transparente y que la información proporcionada es confiable.

- En lo referente al objetivo del dictamen fiscal prácticamente todos coinciden en que es para poder comprobar que se esté cumpliendo de manera correcta con las autoridades fiscales.
- Ningún Contador está de acuerdo con el plazo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen ya que consideran que es muy breve e impide tener una mayor eficiencia en los procedimientos utilizados.
- La mayoría de los contadores afirman que no existe igualdad de derechos ya que la autoridad tiene un plazo de 18 meses para poder revisar el dictamen fiscal y en cambio al contador público solamente se le da un plazo de tres meses aproximadamente.
- En lo referente a los anexos que integran el dictamen fiscal todos los contadores coinciden que es mucha la información que debe ser enviada a la autoridad fiscal, por tal motivo se propone que la autoridad debería de reducir algunos anexos.
- Entre los principales problemas que surgen debido al insuficiente tiempo que se establece para presentar el dictamen fiscal se encuentran que no se pueden aplicar de manera correcta los procedimientos de auditoría y por tal circunstancia existen muchos errores en la información, ya que el margen de error de la revisión es mayor porque no se revisa de manera minuciosa la información, otro problema es que no se presenta el dictamen fiscal en la fecha acordada.

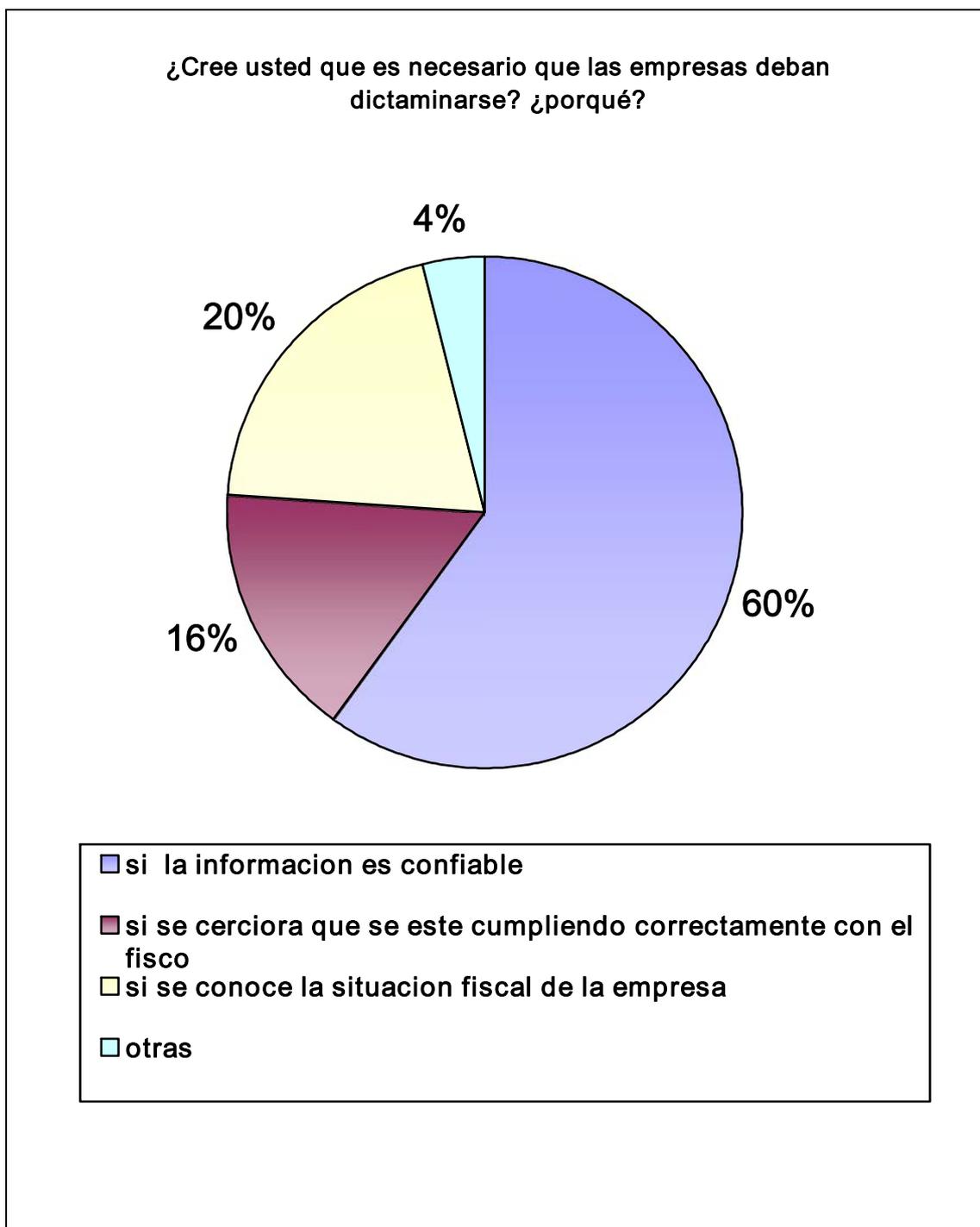
Para poder tener un conocimiento mas claro acerca de los resultados de las encuestas agregue graficas de las preguntas más trascendentales para indicar cuales respuestas fueron las que tuvieron mayor porcentaje.

GRAFICA No. 1



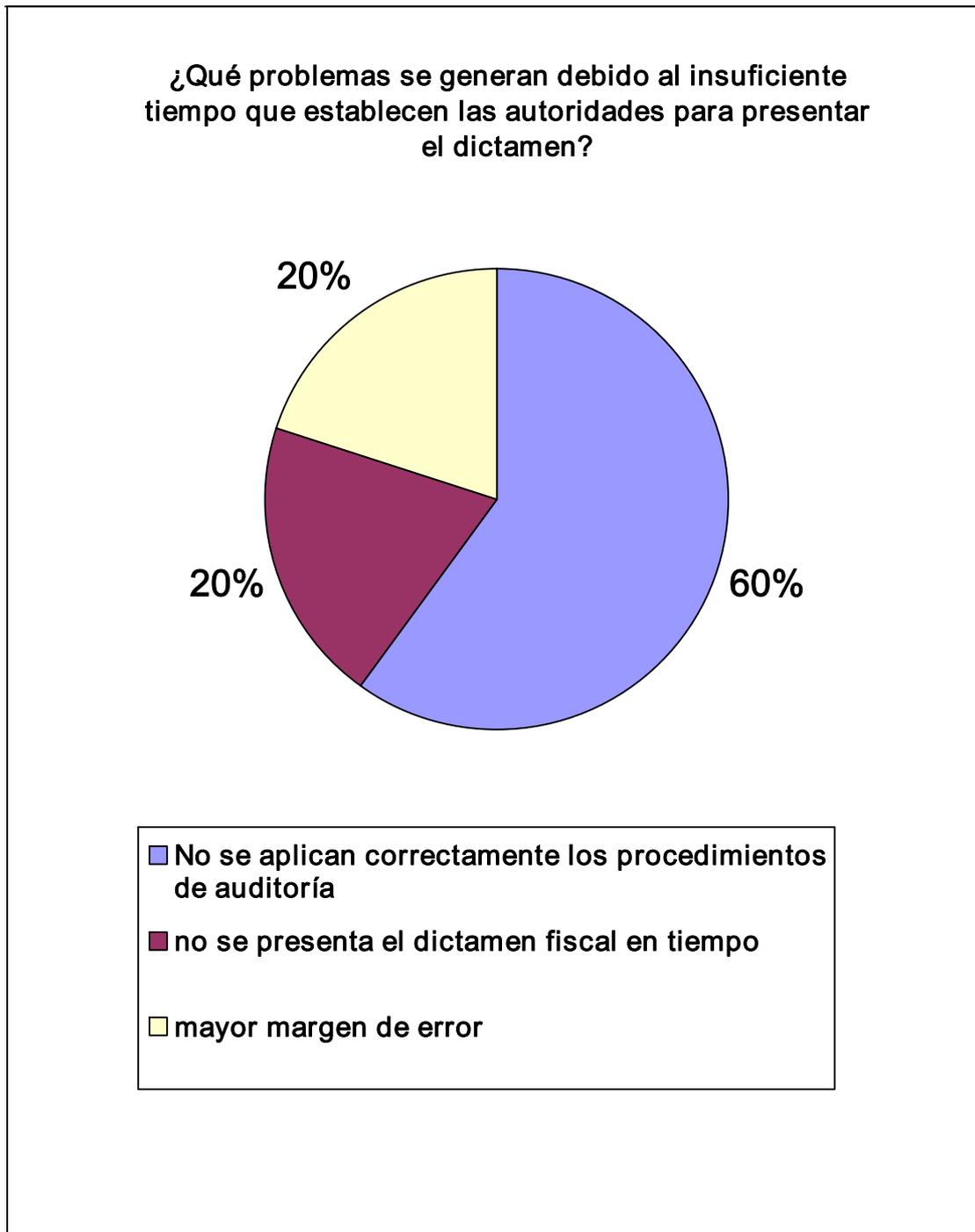
En la gráfica anterior se muestra de manera más clara que el 80% de las personas encuestadas no están de acuerdo con el tiempo que establecen las autoridades fiscales para poder presentar el dictamen.

GRAFICA No. 2



La gráfica anterior nos muestra que todas las personas encuestadas consideran de vital importancia el dictaminarse para efectos fiscales, pero en este caso podemos ver que la mayoría cree que la causa principal es que solo de esta forma se puede garantizar que las operaciones que realiza la empresa son de forma transparente y la información proporcionada es confiable.

GRAFICA No. 3



En la presente gráfica podemos apreciar que entre los principales problemas encontrados por el insuficiente tiempo que establecen las autoridades fiscales el que más sobresale es el que no se pueden aplicar de manera correcta los procedimientos de auditoría.

CAPITULO V CONCLUSIONES

5.1 Conclusiones

Primera: La primera conclusión a que se llegó es que las autoridades no establecen un plazo correcto para poder presentar el dictamen fiscal.

Segunda: Se pudo demostrar que las autoridades fiscales tienen muchas contradicciones ya que aún no se ponen de acuerdo en la fecha que se debe de presentar el dictamen fiscal.

Tercera: El dictamen fiscal ha dejado de ser confiable para las propias autoridades fiscales que han tenido que ejercer otras facultades de comprobación como pueden ser la revisión de gabinete o bien las visitas domiciliarias para comprobar que se esté cumpliendo con las disposiciones fiscales.

Cuarta: Las autoridades fiscales deben de cambiar en sentido estricto y adoptar otra serie de medidas referentes a la presentación del dictamen fiscal.

Quinta: La obligación de presentar el dictamen fiscal no debe de obligar al contribuyente a que sea el quien absuelva este gasto.

Sexta: Desde el momento en que se hizo obligatorio el Dictamen Fiscal trajo como consecuencia una gran demanda de solicitudes de registro por parte de contadores que por necesidad de su clientela se vieron obligados a prestar un servicio de auditoría, sobre el cual la gran mayoría no tenía la preparación y práctica profesional en auditoría.

5.2 Propuesta

Una vez ya analizado el presente trabajo de investigación se propone lo siguiente:

Primero: La primera propuesta es que los legisladores se pongan de acuerdo en que fecha debe de presentarse el dictamen fiscal, ya que aún no se ha establecido el plazo idóneo y sobre todo que este plazo que se establezca sea el suficiente considerando que las autoridades fiscales de acuerdo a una nueva reforma al Código Fiscal de la Federación que aún no ha sido aprobada pero ya fue aceptada por el congreso, modificaron los plazos referente a las visitas domiciliarias y la revisión de gabinete, en el cual redujeron 6 meses el plazo de dichas visitas domiciliarias y revisión de gabinete, en el cual se considera que el plazo será de 12 meses y no de 18 meses como se venía manejando, cabe resaltar que esta reforma aun no ha sido publicada en ley.

Segunda: La segunda propuesta que se hace es referente a los anexos del dictamen fiscal, como ya se mencionó en un tema anterior se propone que se simplifiquen los anexos que integran el dictamen, ya que es mucha la información que debe de ser enviada a la autoridad, sobre todo porque el plazo es muy corto.

Tercera: Sabemos que la interesada en que se presente el dictamen fiscal es la autoridad fiscal ya que a través de esta información puede tener la certeza que la empresa haya cumplido con las disposiciones fiscales, entonces se propone que sea la autoridad fiscal quien absuelva este gasto que asume el contribuyente al contratar los servicios de un auditor, ya que en muchas ocasiones el contribuyente no cuenta con ese dinero.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALVO Langarica César

A,B,C del Auditor

Editorial Pac S.A. de C.V, México 2000

pp. 219

GOXENS María Ángeles

Biblioteca práctica de contabilidad

Editorial Océano, México 2000

pp.179

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

Normas y procedimientos de auditoría

Editorial Equus impresores, México 2003

pp.667

LOPEZ Cruz Fernando

Dictamen Fiscal

15ª edición 2006

Editorial Foc S.A. de C.V, México

pp.443

MARTINEZ Bazavilvazo Alejandro

Guía para defenderse ante los actos de las autoridades fiscales

3ª edición 2005

Editorial Tax unidos, México

pp. 414

MOLINA Aznar Victor

Cómo estar preparado ante una auditoría fiscal

5ª edición 2000

Editorial Isef, México

pp.149

TELLEZ Trejo Rolando Benjamín

El dictamen en la Contaduría Pública

Editorial Thomson, México 2001

pp. 421

Páginas Web

www.congreso.gob.mx

www.sat.gob.mx