

1647-

307908

J
Jey



**TECNOLOGICO UNIVERSITARIO
DE MEXICO**

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**CLASIFICACION DEL DICTAMEN EN
FUNCION A SU CONTENIDO Y FORMA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
SERGIO TORRES BARBOSA



DIRECTOR DE TESIS:

C.P. VICTOR M. CRUZ MENDOZA

MEXICO, D. F.

DICIEMBRE DE 1998

257701



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA :

MANUEL TORRES BARBOSA

IRMA TORRES BARBOSA

A TODA MI FAMILIA

SERGIO

INDICE

CLASIFICACION DEL DICTAMEN EN FUNCION A SU CONTENIDO Y FORMA. INTRODUCCION.

1.-	ELEMENTOS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.	1
	Generalidades.	
1.1.-	El C.P. en el papel de auditor.	1
1.2.-	El Código de Etica Profesional.	3
1.3.-	Tipos de auditoría.	6
1.4.-	Objetivo del examen de auditoría de estados financieros.	8
1.5.-	Estados financieros examinados.	10
1.6.-	Normas de auditoría generalmente aceptadas.	13
1.7.-	Procedimientos de auditoría.	16
1.8.-	Principios de contabilidad.	17
2.-	EL DICTAMEN.	19
2.1.-	Antecedentes en México.	19
2.2.-	Concepto.	22
2.3.-	A quien se dirige, interesa y los fines del dictamen.	24
2.4.-	Elementos básicos del dictamen.	26
2.5.-	Presentación del dictamen.	29
2.6.-	Importancia y Ventajas al emitir el Dictamen.	30
2.7.-	Tipos de dictamen para efectos fiscales.	32
3.-	MARCO LEGAL AL EMITIR EL DICTAMEN.	33
3.1.-	Contribuyentes obligados a ser dictaminados.	33
3.2.-	Dictamen del C.P. regulado por el art. 52 del C.F.F.	37
3.3.-	Requisitos que debe reunir el C.P. para emitir el dictamen.	38
3.3.1.-	Como debe proceder el C.P. para poder dictaminar.	39
3.4.-	Avisos para presentar dictámenes.	40
3.5.-	Avisos que no surten efectos para la presentación del dictamen.	41
3.6.-	Informes y plazos que deben presentarse, con motivo de la dictaminación de estados financieros.	42
3.7.-	Requisitos de la documentación del dictamen.	44
3.8.-	Informe sobre la situación fiscal del contribuyente.	51
3.9.-	Sustitución o renuncia del C.P. a la presentación del dictamen.	53

3.10.-	Impedimentos del C.P. para dictaminar.	54
3.11.-	solicitud de información por la autoridad competente.	55
3.11.1.-	Inicio y plazo para presentar información a la autoridad competente.	56
3.12.-	Causas de amonestación, suspensión o Cancelación del registro del C.P.	57
3.13.-	Procedimientos para la suspensión o cancelación.	59
3.14.-	Infracciones y sanciones.	60
3.15.-	Contenido del dictamen simplificado.	61
3.15.1.-	Requisitos de la información del dictamen simplificado.	62
3.16.-	Cumplimiento de las normas de auditoría.	64
3.17.-	Formato de carta de presentación del dictamen fiscal.	65
3.18.-	Formato de aviso para presentar dictamen fiscal o sustitución de Contador Público Registrado.	69
4.-	MODELOS DE DICTAMEN EN FUNCION A SU CONTENIDO Y FORMA.	73
4.1.-	Dictamen limpio o sin salvedad.	74
4.1.1.-	Dictamen para un ejercicio.	75
4.1.2.-	Dictamen para dos ejercicios.	76
4.2.-	Dictamen sobre estados financieros combinados.	78
4.3.-	Dictamen sobre estados financieros consolidados.	79
4.4.-	Dictamen sobre estados financieros individuales de una compañía tenedora.	80
4.5.-	Efectos en el dictamen de hechos posteriores.	81
4.6.-	Dictamen sobre estados financieros comparativos, en los cuales en año anterior fue examinado por otro auditor o no fue examinado.	84
4.7.-	Dictamen sobre el estado de situación financiera.	86
4.8.-	Dictamen con salvedades.	87
4.8.1.-	Dictamen con salvedad, cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.	88
4.8.1.1.-	Valuación de inventarios.	89
4.8.1.2.-	Insuficiencia en estimaciones.	92
4.8.1.3.-	Pasivos no registrados.	93
4.8.1.4.-	Falta de revelación adecuada.	95
4.8.1.5.-	Cambios no justificados en la aplicación de los principios de contabilidad.	97
4.8.1.6.-	Falta de reconocimiento de los efectos de la inflación.	100
4.8.1.7.-	Inversiones permanentes y consolidación.	102

4.8.2.- Dictamen con salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.	104
4.8.2.1.-Falta de observación de inventarios físicos iniciales o finales.	105
4.8.2.2.-Cuentas no confirmadas.	109
4.8.2.3.-Registros inadecuados o falta de información.	111
4.8.2.4.-Confirmaciones de abogados no obtenidas.	113
4.8.2.5.-Debilidades importantes en la estructura del control interno.	114
4.8.2.6.-Limitaciones en el alcance del examen de ejercicios anteriores.	118
4.8.2.7.-Limitaciones en el alcance por el efecto del trabajo de otros auditores y de un especialista.	119
4.8.2.8.-Inversión en subsidiaría no auditada.	121
4.8.2.9.-Declaraciones de la administración no obtenidas.	123
4.9.- Consistencia, comparabilidad y ajustes a resultados de ejercicios anteriores.	124
4.9.1.- Falta de comparabilidad.	127
4.9.2.- Cambios en estimaciones contables.	128
4.9.3.- Cambios aplicados retroactivamente.	129
4.9.4.- Remisión del dictamen al eliminarse la causa de una salvedad.	130
4.10.- Contingencias no cuantificables.	131
4.10.1.- Problemas de negocio en marcha.	133
4.10.2.- Recuperación de activos.	136
4.10.3.- Incertidumbre por juicios y litigios.	137
4.11.- Párrafo de énfasis en el dictamen.	138
4.11.1.- Dictamen sin salvedades sobre estados financieros auditados, acompañados de estados financieros sin auditar el año anterior, sobre los cuales se ha hecho una revisión limitada.	139
4.11.2.- Dictamen en donde se revela una suspensión de operaciones.	140
4.11.3.- Dictamen en donde se revela la escisión de capital y de algunos equipos en un párrafo de énfasis.	141
4.11.4.- Dictamen en el año en que una entidad entrara en liquidación.	142
4.11.5.- Dictamen sobre estados financieros comparativos en el año de adopción de bases de liquidación.	143
4.11.6.- Dictamen afectado por una incertidumbre.	144
CONCLUSIONES.	146
BIBLIOGRAFIA.	152

INTRODUCCION.

La necesidad de una transformación en cada una de las estructuras que forman parte del desarrollo de nuestro país, en cuanto a las actividades sociales, humanas, culturales, educativas, económicas, políticas, jurídicas, administrativas, etc. Este proceso de cambio se esta dando poco a poco, con el compromiso de cada uno de los individuos consigo mismo y con la profesión dentro del área que a cada quien le corresponda, cuya finalidad es incrementar la productividad, elevando la competencia a nivel nacional e internacional, como resultado de los tratados con otras naciones en el aspecto comercial.

Una de las actividades que dan impulso concreto a fomentar un nivel productivo en la industria, gobierno y comercio es la contaduría Pública.

La Contaduría Pública provee de los conocimientos básicos, altamente suficientes al profesionista para que pueda aplicar y desarrollar su trabajo eficientemente a quien le solicite sus servicios, ya sea a la administración pública, como a la iniciativa privada, esto hace determinante su importancia en el curso diario de las actividades del país, puesto que los constantes cambios que se presentan en el mundo de los negocios hacen de la Contaduría Pública una profesión más compacta. La actualización que debe mantenerse es determinante, ya que debe estar al tanto de la práctica diaria de cualquier organización para su mejor funcionamiento.

La Contaduría Pública en estos momentos y debido a las circunstancias por las que atraviesa el país, no se ve limitada solamente al aspecto contable, puesto que los conocimientos y experiencias profesionales que proporciona, capacitan al individuo para poder afrontar cada uno de los problemas o necesidades que se presentan en el entorno de los negocios y en la administración en general.

La diversidad de aplicación de la contaduría es tan extensa, que su alcance va más allá de efectuar tareas no necesariamente relacionadas al área de contabilidad. La transformación de la economía mexicana esta haciendo de los profesionales que amplíen su criterio y así tener una mejor visión del conglomerado de operaciones que realizan las entidades, estas áreas son entre otras administrativas, financieras, de impuestos, costos, consultoria, presupuestos, sistemas y procedimientos, laborales, de organización, asesoría, auditoría, etc.

Dentro de la auditoría esta la de practicar el examen de estados financieros, cuya finalidad es de proporcionar si los mismos reflejan o no la situación financiera, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de las empresas. De lo anterior trae como consecuencia un informe llamado dictamen.

El objetivo de este tema, es la de proporcionar información sobre el marco legal y la variación de dictámenes que se pueden presentar en la práctica en el momento de emitir el dictamen, desarrollando cada uno según sean las características en particular del caso, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. No es la totalidad de dictámenes en cuanto a su contenido y forma, pero si, los que más se presentan en la práctica diaria del examen de auditoría de estados financieros.

Los inversionistas, banqueros, gobierno, administradores, proveedores, clientes, etc.

La auditoría de estados financieros, es el examen de los mismos, realizado por un profesional independiente para expresar su opinión respecto si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de manera razonable y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

El trabajo de auditoría se refleja en un informe final llamado " DICTAMEN " , en el cual se expresa la opinión del contador público sobre los estados financieros, y que acostumbra expresarse en términos uniformes para situaciones semejantes.

Otros de los objetivos de la auditoría de estados financieros, podemos mencionar:

1) Los objetivos inmediatos, que tienen propósitos informativos y son:

a) Asegurar la confiabilidad de los estados financieros.

b) Rendir una opinión sobre lo adecuado de la presentación de tales estados.

2) Los objetivos de largo alcance, cuyos propósitos persiguen el mejoramiento de funciones, y son:

a) Servir como guía de las futuras decisiones de una administración en asuntos financieros (previsión, control, análisis e información).

1.5.- ESTADOS FINANCIEROS EXAMINADOS.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad. Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus aclaratorias, recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad.

En el contenido del dictamen se encuentra la primera afirmación básica de haber examinado los estados financieros que son:

- El balance general o estado de posición financiera.
- El estado de pérdidas y ganancias.
- El estado de variaciones en el capital contable.

No por que sean los únicos estados financieros de importancia, sino por que reflejan mejor la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones.

El balance general se puede definir como un resumen tanto del activo y del pasivo como del capital de una empresa, dispuesto en forma tal que muestre con claridad la situación financiera de la misma en un momento determinado o fecha determinada.

El estado de pérdidas y ganancias es un resumen de los cambios en el patrimonio de una empresa, los resultados de sus operaciones efectuadas entre dos fechas de un período o ejercicio.

Hay tendencias de dar más importancia al estado de pérdidas y ganancias que al balance general, pues lo que interesa a los accionistas son los resultados de operación de la empresa. Sin embargo el balance general proporciona interesantes datos, como el del capital de trabajo, que es el generador de utilidades.

El estado de variaciones en el capital contable, es el que informa sobre el origen y monto de los recursos financieros que se manejaron durante un período y sobre el uso o aplicación que se les dio.

Considera como orígenes:

- a) Utilidades logradas en el ejercicio.
- b) Aportaciones en el capital.
- c) Aumentos en los activos.
- d) Disminución de los pasivos.

El C.P. no expresará una opinión acerca de los estados financieros ni presentará cualquier otra información profesional sin haber practicado un examen adecuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. No firmará dichos estados ni informes sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión.

Cuando las salvedades o falta de datos y comprobación lo hagan confuso, hará constar en su informe o al pie del estado que presente que no puede emitir opinión y también los motivos que se lo impidan.

Tampoco permitirá que los estados, documentos o informes sean presentados en papel con su membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esa regla o no se hagan anotaciones para aclarar que no ha examinado los propios estados o que deban leerse en relación con su dictamen en otro estado o en el informe.

Para que el C.P. pueda emitir su opinión como profesional independiente, necesita previamente investigar e indagar mediante un examen adecuado a los estados financieros de su cliente. Sin embargo, el auditor no debe conformarse con haber efectuado un examen de los mismos, sino que está obligado a mencionar este hecho en el cuerpo del dictamen para que las personas interesadas en él tengan la certeza absoluta de que antes que el profesional expresara su opinión, tuvo que haber examinado dichos estados.

Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión a base de pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- 1.-Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- 2.-La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- 3.-El riesgo probable de error que pueden contener los estados financieros sujetos a examen.

No tiene como objetivo primordial descubrir errores o irregularidades, por lo que a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse, sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados.

1.6.-NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

La afirmación más importante que hace el C.P. en el párrafo de alcance de su dictamen es, en la que declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La afirmación mencionada constituye en sí un sello que el C.P. pone a su dictamen y esto desprende confianza a los lectores de los estados financieros. ahora bien, en tanto que los procedimientos de auditoría deben variar para hacer frente a las exigencias de cada trabajo en particular, las normas que deben observarse al seleccionar y aplicar dichos procedimientos son los mismos en todas las circunstancias.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce 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.

DEFINICION DE NORMAS DE AUDITORIA.

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

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos declara que las normas de auditoría generalmente aceptadas son las siguientes:

LAS NORMAS DE AUDITORIA SE CLASIFICAN EN:

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

a) NORMAS PERSONALES.

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

1.-Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

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

2.-Cuidado y diligencia profesional.

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

3.-Independencia.

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

b)NORMAS DE EJECUCION DE TRABAJO.

4.-Planeación y supervisión.

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

5.-Estudio y evaluación del control interno.

Que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría, sobre el control interno existente en la empresa.

6.-Obtención de evidencia suficiente y competente.

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

c)NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN.

Se evocan estas normas, a las características particulares que sustentarán la opinión profesional. Se dividen en dos clases:

7.-Aclaración de la relación con los estados e información financiera y expresión de opinión.

Es la expresión clara e inequívoca de la índole de la relación que la información financiera tiene con el auditor, la opinión que se haga de la misma, así como los impedimentos encontrados en el desarrollo de su examen, las salvedades, o bien las razones para abstenerse o negar la opinión.

8.-Base de opinión de estados financieros.

Esto implica la consideración de tres aspectos:

- Que los estados financieros hayan sido preparados de acuerdo a principios de contabilidad.
- Que la información presentada en los mismos así como las notas, sean adecuadas y suficientes para su interpretación.
- Que los principios de contabilidad hayan sido aplicados sobre bases consistentes.

1.7.-PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Los procedimientos de auditoría son los actos que han de realizarse en el curso del examen, es el método a seguir en la auditoría de estados financieros. Aplicando la técnica apropiada, los procedimientos sirven para probar la razonable exactitud de los estados financieros.

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

CONCEPTO.

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el C.P. obtiene las bases para fundamentar su opinión.

TECNICAS DE AUDITORIA.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el C.P. utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio general.
- Análisis.
- Inspección.
- Confirmación.
- Investigación.
- Declaraciones o Certificaciones.
- Observación.
- Cálculo.

Clasificación de las técnicas de auditoría que hace la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1.8.-PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

La Comisión de los Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD.

- Principios.
- Reglas particulares, y
- Criterio prudencial.

Oficialmente, el I.M.C.P., A.C., en el boletín A determina los principios contables básicos. Definiéndolos para la Contaduría Pública Mexicana en la siguiente:

PRINCIPIOS.

Los principios de contabilidad son los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

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

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: El valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de:

Revelación suficiente. Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: Importancia relativa y consistencia.

REGLAS PARTICULARES.

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en:

- Reglas de valuación, y
- Reglas de presentación.

Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

CRITERIO PRUDENCIAL.

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

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados anteriormente. Este juicio debe estar moderado por la prudencia al decir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, por la que menos optimismo refleje, pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

Principios de Contabilidad Generalmente aceptados por la profesión para el desarrollo y conocimiento de los Profesionales de la Contaduría.

- ENTIDAD.
- REALIZACION.
- PERIODO CONTABLE.
- VALOR HISTORICO ORIGINAL.
- NEGOCIO EN MARCHA.
- DUALIDAD ECONOMICA.
- REVELACION SUFICIENTE.
- IMPORTANCIA RELATIVA.
- CONSISTENCIA.

2.- EL DICTAMEN.

2.1.-ANTECEDENTES EN MEXICO.

El origen del dictamen de estados financieros para efectos fiscales en México, se basa en dos consideraciones del decreto presidencial firmado el 21 de abril de 1959, por el entonces presidente de la República Mexicana, Lic. Adolfo López Mateos y en el cual se establece la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (D.A.F.F.) como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.).

El primero de los considerandos se refería a que el propósito del gobierno federal es lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.

El segundo indicaba que la asistencia técnica de los Contadores Públicos Titulados (C.P.T.), designados por los mismos contribuyentes, les evitara las molestias de investigación fiscal innecesarias para resaltar su buena fe y permitir al fisco orientar su acción contra los defraudadores.

La D.A.F.F., estaba creada como una dependencia de la S.H.C.P. facultada para practicar auditorias, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los contribuyentes y de las personas relacionadas con ellos. El mismo decreto presidencial estableció el registro voluntario del C.P. para dictaminar sobre balances y declaraciones. Adicionalmente se estableció que los contribuyentes con ingresos anuales superiores a \$ 10 millones de pesos, tenían la obligación de ser dictaminados por C.P. autorizado por la S.H.C.P., quienes tuvieran ingresos inferiores a esa cifra podían optar voluntariamente.

El decreto mencionado, quedó derogado por el artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), en vigor el 1 de Abril de 1967, reglamentándose hasta el 13 de Enero de 1972; un año después (el 12 de Enero de 1973) ya señala la obligación de presentar el dictamen, informes y anexos complementarios.

El 9 de Abril de 1980, se expidió el reglamento del artículo 85 del C.F.F. (ampliado con la miscelánea del 23 de Febrero de 1981), con una estructura similar a la actual, algunos anexos adicionales (Estado Comparativo de Costo de Producción y Ventas, movimiento de reserva, etc. y afirmaciones diferentes en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente).

El reglamento del artículo 85 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) el 11 de Abril de 1980, éste fue emitido por el Poder Ejecutivo de la Nación, representado entonces por el Lic. José López Portillo.

El motivo que precede y explica el reglamento, menciona que el dictamen relativo a estados financieros emitido por Contadores Públicos, ha demostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización, tanto para las autoridades, como para los contribuyentes.

Posteriormente, el 1 de Enero de 1983, entró en vigor el nuevo C.F.F., en el que se modifica el artículo 85, quedando como artículo 52.

A partir del 28 de Febrero de 1984, la reglamentación de los dictámenes de Contadores Públicos, se incluye en el C.F.F., en sus artículos 45 al 57, quedando derogado el reglamento del 11 de Abril de 1980.

La obligación de dictaminar estados financieros se establece por primera vez en la fracción IV del artículo 30 de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes fiscales, publicada en el D.O.F. el 26 de Diciembre de 1990, la cual entra en vigor a partir del 1 de Enero de 1991, de acuerdo con estas disposiciones, y con las que posteriormente se publican en la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1991, queda claro que las personas morales y físicas con actividades empresariales, estarán obligadas a dictaminar a partir del ejercicio terminado al 31 de Diciembre de 1990, tomando en cuenta la información del ejercicio de 1989, para determinar si se encuentra en alguno de los supuestos del primer párrafo de la fracción I del artículo 32-A del C.F.F.

Los conceptos que se refiere el artículo 32-A del C.F.F. son los siguientes:

a) Que en ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 5,000 millones de pesos.

b) Que el valor de sus activos del ejercicio inmediato anterior en los términos de la Ley del Impuesto al Activo, sea superior a \$ 10,000 millones de pesos.

c) Que en el mes del ejercicio inmediato anterior, hayan tenido por lo menos 300 trabajadores a su servicio.

Estas cifras deben actualizarse anualmente, en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento.

RESUMEN.

1.- El año de 1991 entró en vigor la disposición del C.F.F.

2.- El primer año obligado a dictaminación es 1990.

3.- La información base es ingresos, activo y número de trabajadores corresponde al ejercicio de 1989.

En 1992 entró en vigor la presentación del dictamen en disco magnético, donde establece que los contribuyentes que hubieran dado aviso para dictaminar estados financieros, presentarán la información que señala el Reglamento del C.F.F. en sus artículos 51 y 51-A, procesada de acuerdo al instructivo para la integración del disco magnético flexible del dictamen para efectos fiscales emitido por C.P. registrado.

Con esto se da un gran paso en la modernización y eficiencia del proceso de dictaminación.

2.2.- CONCEPTO.

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

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es la opinión del C.P. en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el C.P.I. señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros.

La III Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su mesa redonda sobre el tema " el dictamen y sus salvedades " emitió el siguiente concepto: el dictamen que emite el C.P. es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permite dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que presentan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

W.A. Paton considera que el dictamen es el instrumento mediante el cual el C.P. reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo.

Para los hermanos Mancera el dictamen se define en estos términos: Dictamen contable. Sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

Para mendivil Escalante, es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para

determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros.

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

El diccionario de la Real Academia Española estima que el dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

Quedando claro que el dictamen de C.P. es el documento formal en el cual emite su opinión profesional independiente acerca del examen que ha hecho de los estados financieros de su cliente tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- a) De acuerdo con las normas de la profesión.
- b) Aplicando los procedimientos de auditoría.

Indicando que los estados financieros de la empresa presentan razonablemente la posición financiera a una fecha determinada; y los resultados de operación por un período, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que estos principios fueron aplicados durante el período sujeto a su examen sobre bases consistentes, con las del año o período anterior.

2.3.- A QUIEN SE DIRIGE, INTERESA Y LOS FINES DEL DICTAMEN.

Definitivamente no se puede establecer una forma fija en relación a quién hay que dirigir el dictamen emitido por el C.P. Si la empresa, objeto de la auditoría, es propiedad de una persona física, este debe dirigirse a la misma persona física. Pero tratándose de una sociedad, debe dirigirse a quién contrató o designó al auditor, que en algunas ocasiones será el Consejo de Administración, Asamblea General de Accionistas, el Director o Presidente de la sociedad.

Puede darse el caso que el dictamen debe ir a un tercero, como por ejemplo, al futuro inversionista de una compañía cuando solicite de un C.P. la práctica de una auditoría en la compañía en que va a invertir una determinada suma como accionista, con el fin de garantizar su inversión. Para establecer a quién debe dirigirse el dictamen siempre se tendrá en cuenta la primera visita al cliente o a la empresa que habrá de auditarse. Por lo regular, en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales deberá aclararse esta cuestión.

El dictamen es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por un C.P. (auditor) conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo, y es a través del mismo que proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines.

Entre los interesados y fines del dictamen pueden ser los siguientes:

- 1.- Los dueños, socios o accionistas de la empresa, para tener conocimiento del desarrollo de sus aportaciones e inversiones.
- 2.- El Consejo de Administración para verificar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.
- 3.- Los comisarios para vigilar la administración de la sociedad.
- 4.- Los directivos y funcionarios para comparar lo real con lo planeado y con base en ello, tomar decisiones.

5.- Los Proveedores para conocer la situación financiera de su cliente para determinar si es sujeto a crédito.

6.- Los trabajadores para enterarse de los resultados de la entidad, y conocer si pueden aspirar a una P.T.U.

7.- La banca para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago de la entidad, así como asegurar la garantía de los créditos de acuerdo con su productividad.

8.- El estado para tener una base de apoyo y determinar datos de fines estadísticos y obtener una seguridad razonable de las utilidades de las empresas.

9.- Los inversionistas, para evaluar la conveniencia de ingresar como accionista, de acuerdo con los resultados de la entidad.

10.-A la S.H.C.P.

Entre otros, para determinar el valor de compra o venta de las acciones, para el registro de Acciones, Bonos, Obligaciones en la Bolsa de Valores, aprobación de tarifas de servicios públicos, posición de productores de una competencia sana nacional, para determinar inflaciones internas y externas del mercado nacional, estudio para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos, etc.

Esta es alguna diversidad de fines por los cuales se utiliza el dictamen.

A la S.H.C.P., sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos y en general de sus obligaciones fiscales del contribuyente. En este caso se estima aclarar que el C.P. no dictamina acerca de las declaraciones, sino queda su opinión profesional de las mismas.

2.4.- ELEMENTOS BASICOS DEL DICTAMEN.

Los elementos básicos que integran el dictamen del C.P. como auditor, son los siguientes:

- 1.- Destinatario.
- 2.- Identificación de los estados financieros.
- 3.- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor.
- 4.- Descripción general del alcance de la auditoría.
- 5.- Opinión del auditor.
- 6.- Redacción y firma del dictamen.
- 7.- Fecha del dictamen.
- 8.- Registro en la A.G.A.F.F. al C.P.
- 9.- Modelo del dictamen.

1.- DESTINATARIO.

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

2.- IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera. Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume al respecto de dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

3.- IDENTIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA Y DEL AUDITOR.

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

4.- DESCRIPCION GENERAL DEL ALCANCE DE LA AUDITORIA.

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

I.- Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

II.-Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

III.-Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.

IV.- Que la auditoría incluyo la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

V.- Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

5.- OPINION DEL AUDITOR.

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

6.- REDACCION Y FIRMA DEL DICTAMEN.

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

7.- FECHA DEL DICTAMEN.

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

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo, pero antes de que entregue su dictamen, y que tenga un efecto sobre este, se puede seguir alternativas que se describen:

I.- Utilizar 2 o más fechas, dejando la fecha original de terminación y mencionar enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelando en una nota a los estados financieros.

En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior.

II.- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Cuando se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen.

III.- Dé la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

8.- Número que le asigno la A.G.A.F.F. al C.P.

9.-EL MODELO DEL DICTAMEN.

Para este efecto se ejemplifica en el punto del capítulo cuarto (MODELOS DE DICTAMENES).

2.5.- PRESENTACION DEL DICTAMEN.

Son dos formas para la presentación del dictamen:

- 1.- Haciéndolo parte integrante del Balance, al calce del mismo y
- 2.- Formulándose en hojas por separado adjunto a los Estados Financieros examinados.

El primer término, por lo general se coloca al calce del Balance general si se desea publicarlo o en determinado caso presentar solo el balance general. Otro motivo de que el dictamen del C.P. es colocado al calce del balance general es el siguiente:

Lo hace así cuando desconfía del uso que, pueda darse a su dictamen, ya que puede ser anexado a otros estados financieros que no hayan sido sometidos a su examen, donde presentan cifras distintas a las que constan en los que examinó.

En segundo término, el C.P. presenta el dictamen en hoja adjunta a los Estados Financieros, que examinó, por la razón no necesaria de su publicación o por que se tenga la suficiente confianza en que su cliente no los desprenderá para anexarlos a otros Estados Financieros distintos y que pudieran estar arreglados de antemano.

2.6.- IMPORTANCIA Y VENTAJAS AL EMITIR EL DICTAMEN.

Se ha dicho que el informe de auditoría es el producto terminado que el C.P. ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe. Por tal motivo el C.P. 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. Queda entendido, que el C.P. contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o destino, precisamente por el grado de credibilidad que se le conoce.

No existe, de seguro, mejor antecedente para patentizar la importancia del dictamen del C.P. 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, pretendiendo restar importancia a la opinión del C.P., afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante, y que simplemente era una etiqueta o marbete adosado a los estados financieros, y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones declarando:

Dentro del área de la auditoría el dictamen es un documento de 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 a dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos Independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia.

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

Por último, para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, por que con él culmina la actuación del profesional en el examen de estados financieros.

VENTAJAS AL EMITIR EL DICTAMEN.

El dictamen de estados financieros para fines fiscales se constituye como un instrumento de fiscalización indirecto para la S.H.C.P. a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, emitido por C.P.

Desde que se estableció en 1959 hasta la actualidad, por lo que se habla de la confianza que en él se tiene, tanto de las autoridades, como de las personas que lo solicitan.

Las ventajas puestas desde un principio al dictamen fiscal para las partes involucradas en el mismo, es decir, fisco, C.P. y contribuyentes, aunque estos dictámenes no impiden en ejercicio de las facultades de revisión por parte de las autoridades, sí originan múltiples beneficios, tales como:

- Para el fisco, como un instrumento indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación, y que orienta y concientiza a los contribuyentes de sus obligaciones impositivas.

- Para los Contadores Públicos, como una oportunidad profesional de gran importancia, lo que a raíz de la creación del dictamen se reflejó inmediatamente en el crecimiento de las membresías de las instituciones profesionales de Contadores Públicos.

- Para el contribuyente, como un medio de seguridad fiscal produciendo tranquilidad y confianza, y es una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Seguridad razonable de que la situación fiscal, libros, registros y documentos, está apegada a las disposiciones fiscales.

Ahorro de dinero al pagar espontáneamente la empresa los impuestos omitidos, detectados por el C.P., lo cual reduce los recargos considerablemente, además de eliminar multas por incumplimiento.

Tranquilidad en cuanto a la veracidad de los hechos afirmados por el C.P. sobre estados financieros dictaminados y de las correcciones fiscales efectuadas, así como otras aclaraciones, salvo prueba en contrario.

Como se puede apreciar, la dictaminación tiene ventajas fiscales, financieras y administrativas.

2.7.- TIPOS DE DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

Todos aquellos que tienen la obligatoriedad de presentar el dictamen y quienes lo presentan en forma voluntaria, pueden a su elección o están obligadas a que un C.P. registrado en la S.H.C.P., emita diversos reportes mediante los cuales, se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

I.- DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

A) Obligatorio:

- 1.- Por lo que establece el artículo 32-A del C.F.F., fracción I.
- 2.- Que consoliden para efectos fiscales.
- 3.- Por fusión o escisión.
- 4.- Empresas paraestatales y descentralizadas.
- 5.- Fideicomisos referidos a la Ley de Entidades Paraestatales.
- 6.- Casas de cambio y organizaciones auxiliares de crédito.
- 7.- Dictamen simplificado a donatarias autorizadas para recibir donativos.

B) Voluntario:

Todos los que no estén obligados.

II.- ENAJENACION DE ACCIONES EFECTUADAS POR PERSONAS FISICAS O MORALES, MEXICANAS Y EXTRANJERAS.

III.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR SALDO A FAVOR.

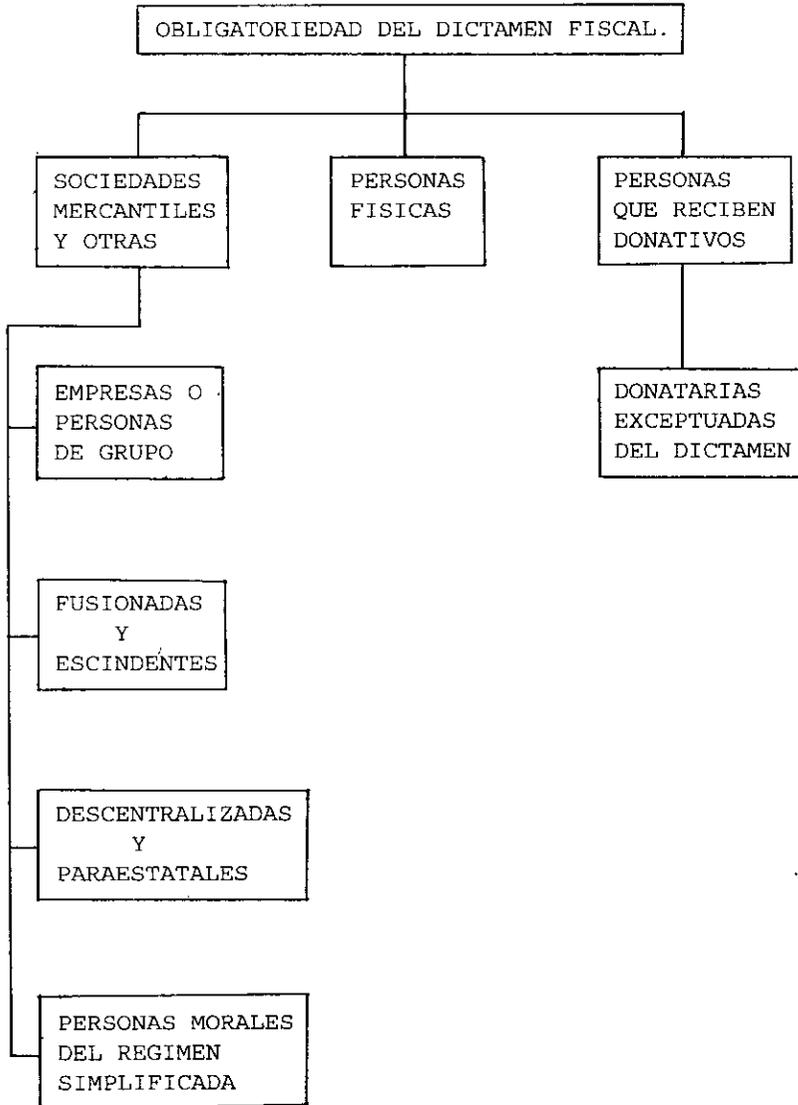
IV.- ESPECIALES.

- 1.- Depósito fiscal.
- 2.- Cuenta aduanera.
- 3.- Destrucción de inventarios.

Referente al dictamen para el Seguro Social, el C.P. podrá dictaminar respecto al cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus reglamentos imponen a los patrones, en cuanto al pago de cuotas obrero-patronales a dicha institución.

3.- MARCO LEGAL AL EMITIR EL DICTAMEN.

3.1.- CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A SER DICTAMINADOS.



ENTIDADES OBLIGADAS A PRESENTAR DICTAMEN FISCAL

De acuerdo a lo que señala las disposiciones transitorias aplicables al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el D.O.F., del 26 de diciembre de 1990, a partir de los ejercicios fiscales que terminen el 31 de diciembre de 1990, se hace obligatorio que cierto tipo de contribuyentes tengan que dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

Esta obligación se ve reflejada en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que a continuación analizaremos :

I.- SOCIEDADES MERCANTILES Y OTRAS PERSONAS MORALES.

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

a) Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 7'554,000.

b) Cuando el monto de los activos en el ejercicio inmediato anterior, para fines de IMPAC, haya sido a \$ 15'107,000.

c) Que en cada uno de los meses del susodicho ejercicio inmediato anterior, se hayan tenido más de 300 trabajadores.

Establece el C.F.F. que las cantidades a que hicimos referencia se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

II.- EMPRESAS O PERSONAS DE GRUPO.

Para efectos de la obligatoriedad del dictamen fiscal, se considera como una sola persona el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características que se mencionan a continuación, y de encontrarse en esta situación cada una de ellas debe dictaminar sus estados financieros.

a) Cuando una persona física o moral, posea más de 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.

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

Cabe analizar que ha habido un incremento en el número de personas que tienen la obligación de dictaminarse, como es el caso de las sociedades y asociaciones civiles, que pueden no tener relaciones comerciales entre sí pero están controladas o poseídas por una misma persona, que por los aspectos antes mencionados se consideran dentro de dicha obligación.

III.- FUSIONADAS Y ESCINDENTES.

A partir de 1992 se incorporan como personas obligadas a dictaminarse fiscalmente a las empresas que se fusionen (fusionantes y fusionadas), o escidente (escidentes y escindidas), y lo harán desde el ejercicio en que ocurran dichos actos, y durante los tres siguientes. (art. 32-A III C.F.F.)

Esta disposición no tiene efectos retroactivos, ya que la disposición surtió efectos a partir de 1992, y las empresas que se fusionaron y escindieron en el ejercicio de 1991 no tienen la obligación, salvo que se encuentren en los otros supuesto.

IV.- DESCENTRALIZADAS Y PARAESTATALES.

En el caso de organismos descentralizados, empresas paraestatales y fideicomisos regidos por la Ley de Entidades Paraestatales, a partir de 1992, se les obliga a dictaminarse fiscalmente, indistintamente si caen o no dentro de alguno de los otros supuestos que implican dictaminarse con fines fiscales. (artículo 32-A C.F.F.)

Desde 1990 las entidades paraestatales y organismos descentralizados, debían dictaminarse para efectos fiscales, pero siempre y cuando se encontrara en alguno de los supuestos de obligatoriedad; así lo reconocieron las autoridades fiscales respectivas, y suscribieron un convenio entre las S.H.C.P. y la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en el cual se estipuló que las entidades paraestatales y organismos descentralizados que se dictaminarán por instrucciones de la segunda secretaría citada, deben proporcionar información

adicional relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y de esa forma se daba por cumplido el dictamen fiscal.

V.- PERSONAS MORALES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.

Las personas morales que para fines fiscales tributen en el régimen simplificado, no están obligadas a dictaminarse fiscalmente. Sin embargo, hay una excepción, y es el caso de las empresas editoras, las cuales no obstante que se les permite tributar en el régimen simplificado, sí se encuentran en alguno de los supuestos que obligan al dictamen fiscal, tendrán que cumplir con ello.

VI.- PERSONAS FISICAS.

Están obligadas únicamente por los ingresos afectos a la actividad empresarial, y claro, siempre y cuando se encuentren en alguno de los tres supuestos ya señalados.

Las personas físicas que tributen en el régimen simplificado no están obligadas a dictaminarse fiscalmente.

VII.- PERSONAS QUE RECIBEN DONATIVOS.

Se incluye también como personas obligadas a dictaminarse para fines fiscales, a las personas que tengan autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la L.I.S.R.; en este caso, el dictamen se presenta en forma simplificada conforme a las reglas que para tal efecto emitió la S.H.C.P. desde el mes de octubre de 1991, y que son las mismas que se incluyen en el R.C.F.F. publicado en el D.O.F. del 31 de marzo de 1992.

VIII.- DONATARIAS EXCEPTUADAS DEL DICTAMEN.

Tratándose de instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes respectivas, no será obligatorio que se hagan dictaminar para fines fiscales, aun cuando tengan autorización para recibir donativos deducibles de I.S.R.

3.2.- DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGULADO POR EL ARTICULO 52 DEL C.F.F.

Desde sus orígenes en el año de 1959 fecha en la que a través de su publicación en el D.O.F. se facultó a los Contadores Públicos para emitir su opinión sobre la situación fiscal de los contribuyentes, se manifestó la credibilidad que sobre el trabajo desempeñado por los profesionales independientes tenían las autoridades hacendarias.

A partir del 1o de abril de 1967, entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, en la que se deroga el decreto del 21 de abril de 1959, incorporando en su artículo 85 el dictamen del C.P. para fines fiscales.

En enero de 1983, entró en vigor el nuevo C.F.F. en la que se modifica el artículo 85 quedando como artículo 52 el cual se transcribe.

No obstante, existen hoy en día requisitos profesionales y técnicos que deben ser cubiertos por aquellos contadores que dictaminan sobre la situación tributaria de los contribuyentes, así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto a sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario siempre que se reúnan los siguientes requisitos :

Dentro de la atribuciones que debe reunir el C.P. es la que tiene que demostrar la nacionalidad mexicana y en los casos de personas extranjeras tiene derecho conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

a) Obligatoriedad para el C.P. de estar registrado ante la autoridad fiscal para estos efectos. (Registro de Contador Público).

b) Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría.

c) Emisión del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

3.3.- REQUISITOS QUE DEBE REUNIR EL C.P. PARA EMITIR UN DICTAMEN FISCAL (ART. 45 R.C.F.F.).

El C.P. que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del art. 52 del Código ante la S.H.C.P. deberá presentar solicitud ante la Dirección General de Fiscalización (D.G.F.), acompañada de la siguiente documentación :

I.- Documento que acredite su nacionalidad mexicana o documento de naturalización en su caso.

II.- Cédula profesional emitida por la S.E.P.

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

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

3.3.1.- COMO DEBE PROCEDER EL C.P. PARA PODER DICTAMINAR.

El C.P. registrado ante la S.H.C.P. o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 de C.F.F., que presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar aviso conjuntamente con lo que prevé el artículo 46 del R.C.F.F. en el que harán constar lo siguiente :

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

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

III.- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que preste sus servicios.

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

(artículo 45-A R.C.F.F.).

3.4.- AVISOS PARA PRESENTAR DICTAMENES.

(46 R.C.F.F.).

Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del Código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas :

I.- El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el C.P. que vaya a dictaminar.

II.- El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

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

3.5.- AVISOS QUE NO SURTEN EFECTO PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN (47 R.C.F.F.).

En lo que se refiere al artículo 46 del R.C.F.F. no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros cuando :

- I .- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
 - II.- No este registrado el C.P. propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
 - III.-Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
 - IV.- Se este practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse omitido, aún cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.
- Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al C.P. dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.
- V.- Exista impedimento del C.P. que lo suscriba.

3.6.-INFORMES Y PLAZOS QUE DEBEN PRESENTARSE CON MOTIVO DE LA DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS.

MODELO DE DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

El contribuyente que hubiera dado aviso para dictaminar sus estados financieros, deberá presentar la siguiente documentación.

I.- Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del C.P. que dictamina.

II.-Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el C.P.

III.-Hoja electrónica de cálculo de los estados financieros básicos examinados por el C.P.R. y respecto de los cuales emite su dictamen, así como lo siguiente :

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

- 1) Balance General o Estado de Posición Financiera.
- 2) Estado de Resultados.
- 3) Estado de Variaciones en el Capital Contable.
- 4) Estado de Cambios en la situación financiera en base a efectivo.

b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.

c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales manifestando de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionar 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 I.S.R. (Relación de Obligaciones Fiscales).

d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del I.S.R.

e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para I.S.R., I.V.A. e I.E.S.P.S.

f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del I.V.A.

g) Análisis de operaciones de comercio exterior.

IV.- Determinación de la P.T.U.

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

VI.- Los demás documentos que señalan las reglas de carácter general que expresa la Secretaría.

(art. 50 del R.C.F.F.).

La documentación se presenta dentro de los 7 meses a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles en 2 tantos.

Se concede prórroga por un mes, si existen casos de fuerza mayor debidamente comprobados, si dentro de 10 días naturales la autoridad no le da contestación.

Cuando se presenta fuera de plazo, no surtiran efecto, salvo que la autoridad considere pertinente, caso en el cual la autoridad deberá comunicar al contribuyente con copia al C.P. dentro de los 3 meses siguientes de la fecha de presentación.

(art. 49 del R.C.F.F.)

3.7.- REQUISITOS DE LA DOCUMENTACION DEL DICTAMEN.

Estos requisitos referentes a dicho artículo son los siguientes :

I.- El texto del dictamen relativo a los estados financieros deben apegarse a alguno de los que haya adoptado el organismo profesional de Contadores Públicos reconocidos por la Dirección General de Profesionales de la S.E.P., al que este afiliado el C.P. que lo emita, debiendo señalar el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del art. 52 del Código.

II.- Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el C.P.R., respecto de los cuales emita su dictamen deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresando cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para la consolidada, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.

III.- Los anexos referidos se expresan en miles de pesos y se sujetan a lo siguiente :

a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, ventas, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.

b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener :

1.- La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2.- Se declarará bajo protesta de decir 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.

3.- En cuanto al pago del I.S.R. deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.

4.- Respecto al I.V.A., incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar impuesto.

5.- En relación al I.E.S.P.S., incluir la determinación del impuesto causado, así como el acreditamiento del ejercicio a las tasas aplicables.

6.- En cuanto al IMPAC., se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.

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

8.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración de cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.

El análisis de las Cuotas Obrero-Patronales al I.M.S.S., deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.

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

Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

9.- Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio. Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del dictamen.

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

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

11.- Prueba global de sueldos que incluya el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo, por lo que se refiere al I.M.S.S. e INFONAVIT el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

12.- Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará, los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forma parte de los inventarios, la documentación legal que lo ampare, en caso contrario constar dentro del dictamen incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente :

A) Determinación de impuestos causados por las importaciones y exportaciones, mencionando las bases y fecha de pago.

B) El nombre de los agentes aduaneros que se trabajó en el ejercicio, así como el monto de operaciones realizadas.

C) El país de procedencia y destino de las mercancías.

D) En las exportaciones realizadas, manifestar que se llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.

c) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para los efectos de la L.I.S.R. en casos aplicables, se incluirá la información y el análisis siguiente :

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

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

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

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

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

d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del I.S.R. y de otras contribuciones.

En la contribución, en el caso del I.E.S.P.S., correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como el I.V.A. correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirá en el valor de los actos o actividades realizadas en las que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, señalar también conceptos de actos por lo que no se está obligado al pago o traslado del impuesto, según el caso, que originen diferencias entre los ingresos gravados por el I.S.R. y el valor de los actos gravados con el I.E.S.P.S. o el I.V.A., o ambos según se trate.

e) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto al I.V.A., de acuerdo a lo siguiente :

1.- Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.

2.- Anotación de actos realizados a diferentes tasas incluyendo la tasa 0% y los actos que no este obligado al pago de impuesto.

3.- Anotar el I.V.A. causado a diferentes tasas, sumando lo obtenido.

4.- La relación del I.V.A. acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pago en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, obteniendo un subtotal.

5.- De lo anterior restar el I.V.A. de gastos realizados con motivo de importaciones, conforme a la ley de la materia que no sean acreditables, a las inversiones y gastos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos por los que no se está obligado al pago de impuesto y, en su caso, el I.V.A. compensado contra otros impuestos.

6.- Del inciso 4 y 5 dará como resultado el impuesto total del ejercicio a favor o a cargo.

f) Las sociedades controladoras que consolidan resultado fiscal, presentarán la siguiente documentación :

1.- RESPECTO A LAS SOCIEDADES CONTROLADAS.

a.- Denominación social de cada una.

b.- Utilidad o pérdida fiscal individual.

c.- % de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, durante el ejercicio.

d.- Promedio por día de la participación.

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

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

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

h.- Utilidad o pérdidas de ejercicios anteriores.

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

2.- UTILIDAD O PERDIDA FISCAL CONSOLIDADA Y RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

3.- IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

- a.- Pagos provisionales consolidados.
- b.- Impuesto acreditable.
- c.- Pagado del extranjero.
- d.- Pagado con motivo de la desincorporación de entidades.
- e.- Retenido a controladoras o controladas.

4.- PERDIDAS FISCALES DE CONTROLADAS EXTRANJERAS Y APLICACION DE LAS PERDIDAS FISCALES CONTRA UTILIDAD FISCAL.

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

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

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

3.- Estado de Posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.

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

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

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

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

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

IV.- PRESENTACION DE LOS DISCOS MAGNETICOS FLEXIBLES CON LOS SIGUIENTES REQUISITOS EN LA ETIQUETA :

- a) R.F.C. del contribuyente
- b) Nombre del contribuyente.
- c) Número de registro del C.P.
- d) Ejercicio que se dictamina.
- e) Número de serie del disco.
- f) Número secuencial del disco.
- g) Nombre y versión, hoja de cálculo.
- h) Formato autorizado de grabación.
- y) Firma del contador

(Art. 51 R.C.F.F.)

3.8.- INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.
(Art. 54 R.C.F.F.).

Integración de la documentación para complementar el dictamen :

I.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables de C.F.F. y R.C.F.F. y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente por el ejercicio que se señale.

II.-Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado omisiones al cumplimiento de obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa, de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita. Asimismo señalará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

III.-Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero-patronales cubiertas o enteradas al I.M.S.S., incluidas en la relación de retenedor a que se refiere el inciso c) de la fracción III del art. 50 del R.C.F.F., detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independiente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

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

- a) Conciliación entre el registro contable y el fiscal para efectos del I.S.R.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
- c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del I.V.A.

V.-Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

VI.-Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la P.T.U.

VII.-Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indica en la documentación a que se refiere el inciso b) de la fracción III del art. 50 del R.C.F.F., conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originales por reclasificaciones para su presentación

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

IX.-Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.

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

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes; la presentación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar a regalías por los conceptos a que se refiere el inciso b) fracción III del art. 43 de la L.I.S.R.

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

3.9.- SUSTITUCION O RENUNCIA DEL C.P. A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN.

Los contribuyentes obligados a dictaminar podrán sustituir al C.P. designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que en ambos casos lo comuniquen a la autoridad competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el art. 46 del R.C.F.F., manifestando los motivos que lo originan.

Cuando el C.P. no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se dará en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para la presentación del dictamen.

Si existe sustitución del C.P., las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del 8o. mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El C.P. tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

(art. 48 del R.C.F.F.).

3.10.- IMPEDIMENTO DEL C.P. PARA DICTAMINAR.

Estará impedido para dictaminar estados financieros de un contribuyente el C.P.R. que afecte su independencia e imparcialidad en los casos siguientes :

I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del 4o. y por afinidad dentro del 2o. del propietario, o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

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

III.- Tenga o haya tenido, en el ejercicio fiscal que dictamina, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

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

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

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

VII.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio (art. 53 R.C.F.F.).

3.11.- SOLICITUD DE INFORMACION POR LA AUTORIDAD COMPETENTE.

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información referente a los art. 52 del Código y 50, 51, 51-A, y 51-B del R.C.F.F., podrán requerir indistintamente:

I.- Al C.P. que haya formulado el dictamen lo siguiente :

1.- Cualquier información que conforme al Código y su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

2.- La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, entendiéndose de que son propiedad del C.P.

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

4.- La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así considere necesario.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al C.P. por escrito con copia al contribuyente.

II.- Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos 3 y 4 de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito con copia al C.P.

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

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 52 del Código.
(art. 55 del R.C.F.F.).

Revisar los dictámenes formulados por C.P. 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 de I.V.A. y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por C.P. y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales. (art. 42-IV del C.F.F.).

3.11.1.- INICIO Y PLAZO PARA PRESENTAR INFORMACION A LA AUTORIDAD COMPETENTE.

Se considera que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleva a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del punto anterior 3.11.

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o terceros, se estará lo siguiente :

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación.

a) Los libros que forman parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por 10 días más, cuando se trate de informes cuyo contenido lo justifique. (art. 53 del C.F.F.).

3.12.- CAUSAS DE AMONESTACION, SUSPENSION O CANCELACION DEL REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO.

Este se presenta de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente :

I.- Se amonestará al C.P. cuando :

a) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del R.C.F.F. y 126 y 172 del R.L.I.S.R.

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

c) No cumpla con lo señalado en el art. 55 fracción I, inciso 1, 3 y 4 del R.C.F.F.

d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del art. 45 del R.C.F.F., en cuyo caso la autoridad procederá a amonestar por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación

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

a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 de C.F.F., 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del R.C.F.F. y 126 y 172 del R.L.I.S.R.

En este caso la suspensión será hasta por dos años.

b) El C.P. acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser por un año.

c) El C.P. no cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, inciso 2 del R.C.F.F. En este caso la suspensión será por un año.

d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. La suspensión será hasta por dos años.

e) Presente discos magnéticos flexibles sin información, la suspensión será hasta por dos años.

f) Presente discos magnéticos flexibles, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de los archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o de los delitos intencionales que ameriten penacorporal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el C.P. se encuentre sujeto a dicho proceso.

III.- La cancelación procederá cuando :

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

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el C.P. acumule tres amonestaciones.

b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

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

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos Contadores Públicos que emitan dictamen de acuerdo al artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 126 del R.L.I.S.R. (dictamen relativo a la enajenación de acciones elaborado por C.P.R.).

(ART. 57 del R.C.F.F.).

3.13.- PROCEDIMIENTO PARA LA SUSPENSION O CANCELACION.

Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el art. 57 del R.C.F.F., se observará lo siguiente procedimiento :

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

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

(58 del R.C.F.F.).

3.14.- INFRACCIONES Y SANCIONES.

No dictaminar los estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A del Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

Las multas por lo antes mencionado a los contribuyentes de \$ 1'485.00 a \$ 29'691.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

(art. 83-X y 84-IX del Código).

3.15.- CONTENIDO DEL DICTAMEN SIMPLIFICADO.

Los contribuyentes que deban presentar dictamen simplificado, el mismo contendrá lo siguiente :

I.- Dictamen e informe del C.P.R., relativo a la situación fiscal del contribuyente.

II.-Estado de Ingresos y Egresos.

III.-Notas al Estado de Ingresos y Egresos.

IV.-Relación total de donativos en especie y efectivo recibidos.

V.- Total de gastos de administración.

VI.-Relación de donantes y donativos que representen el 90% de sus ingresos por este concepto.

VII.-Relación de contribuciones federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.

VIII.-Relación de bienes inmuebles.

IX.-Análisis de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

X.- Relación de donatarios a las que se les haya otorgado donativos, así como de aquéllos de las que se hubieren recibido donativos.

Esta documentación se presenta de acuerdo a lo que se refiere el art. 49 del R.C.F.F.

(ART. 51-A del R.C.F.F.).

3.15.1.- REQUISITOS DE LA INFORMACION DEL DICTAMEN SIMPLIFICADO.

I.- El texto del dictamen deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la S.E.P., al que esté afiliado el C.P. que lo emite.

En este informe, el C.P., deberá verificar :

a) Que la donataria este autorizada para recibir donativos deducibles para efectos del I.S.R. y que se encuentre en la lista dada por la S.H.C.P., señalando la fecha de publicación en el D.O.F. en que fue incluida.

b) Que los donativos y sus rendimientos se destinen a los fines propios del objeto social, en los términos del art. 14-C del R.L.I.S.R.

- No destinar más del 5% de los donativos para cubrir sus gastos de administración.

- Expedir recibos cubriendo los requisitos fiscales respectivos.

- A más tardar en el mes de febrero, presentar la declaración informativa de los principales 40 donantes.

c) Comprobar la existencia de convenios a que se refiere el último párrafo del art. 14-B del R.L.I.S.R.

- Escritura constitutiva y estatutos que lo rigen.

- Que sean gastos estrictamente indispensables para donativos por parte de los donantes.

II.- El informe del C.P.R., deberá indicar que se emite en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 32-A del Código.

III.-El estado de ingresos y egresos, incluyendo las notas a dicho estado, debe suscribirse por el representante legal debiendo presentar en forma comparativa con el del ejercicio inmediato anterior.

IV.- Relación de donativos en efectivo y especie, su cantidad, señalando la existencia de donativos onerosos o remunerativos.

V.- Relación de gastos de administración, mostrando el análisis por subcuenta en forma comparativa con el ejercicio anterior expresada en miles de pesos.

VI.-De los donativos que representen el 90%, anotar el importe total que se haya registrado en la contabilidad de la donataria.

VII.-Relación de las contribuciones a cargo de la donataria o en su carácter de retenedora, debe ir suscrita por el representante legal y contener :

a) Descripción de las bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando diferencias.

b) Se declarará que la relación incluye todas las contribuciones federales a que esta obligada; que las únicas obligaciones solidarias como retenedora de contribuciones federales son las incluidas; que en ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no los hubo.

De lo anterior e este inciso, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad de la donataria.

VIII.- Bienes inmuebles con que se cuenta, ubicación, uso que se le da y el valor asentado en la contabilidad expresada en miles de pesos.

IX.- Análisis de las contribuciones federales por pagar al cierre del ejercicio, se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago y mencionando si alguno no fue cubierto a la fecha del dictamen.

X.- En cuanto a avisos, sustitución de Contadores Públicos y plazos de presentación, se sujetará a las disposiciones mencionadas anteriormente referido al dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

(51-B R.C.F.F.).

3.16.- CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Se consideran por cumplidas las normas de auditoría para los efectos de la fracción II del art. 52 del Código.

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

II.-Las relativas al trabajo profesional, cuando :

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

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita detectar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría para su razonable interpretación.

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

En caso de excepciones a lo anterior, el C.P. debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen según sea su característica.

(art. 52 del R.C.F.F.).

CARTA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL

INSTRUCCIONES DE LLENADO DEL FORMULARIO 40

INSTRUCCIONES GENERALES

● ESTA FORMA, DEBERA REQUISITARSE A MAQUINA DE ESCRIBIR O CON BOLIGRAFO A TINTA NEGRA O AZUL, ACOMPAÑADA DE CINCO COPIAS QUE DEBERAN SER FIRMADAS POR EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO Y POR EL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL. LAS FIRMAS DE AMBOS DEBERAN SER AUTOGRAFAS, MARCANDO EN EL ENCABEZADO DE ESTE FORMATO CON UNA "Y", EL CUADRO CORRESPONDIENTE AL TIPO DE DICTAMEN QUE SE PRESENTA. SI ES CONTRIBUYENTE DEL SECTOR FINANCIERO DEBERA MARCAR EL CUADRO CORRESPONDIENTE A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

● LAS AUTORIDADES COMPETENTES ANTE LAS QUE SE DEBERA PRESENTAR ESTA CARTA, SON LAS SIGUIENTES:
 EN EL CASO DE DICTAMEN POR ENAJENACION DE ACCIONES DE CONTRIBUYENTES QUE RESIDAN EN EL EXTRANJERO, EN LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL. LOS CONTRIBUYENTES DEL SECTOR PARAESTATAL Y ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS EN LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL. LOS CONTRIBUYENTES QUE CONSOLIDAN FISCALES ASI COMO LOS DEL SECTOR FINANCIERO (INSTITUCIONES DE CREDITO, DE SEGUROS Y FIANZAS, ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, SOCIEDADES DE AHORRO Y PRESTAMO, SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, UNIONES DE CREDITO, EMPRESAS DE FACTORAJE FINANCIERO, INTERMEDIARIOS BURSATILES, CASAS DE CAMBIO Y CUALQUIER OTRO INTERMEDIARIO FINANCIERO O CAMBIARIO), EN LA ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL. LOS CONTRIBUYENTES DISTINTOS A LOS SEÑALADOS, LO PRESENTARAN EN LA ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL QUE CORRESPONDA DE ACUERDO A SU DOMICILIO FISCAL, ANOTANDO CORRECTAMENTE EL NUMERO Y NOMBRE DE LA MISMA EN EL ESPACIO CORRESPONDIENTE.

● EN LOS CUADROS DONDE SE SOLICITE:

- NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL, SE DEBERA ANOTAR COMPLETO.

- APELLIDO PATERNO, APELLIDO MATERNO Y NOMBRE(S), SE ANOTARA, SIN UTILIZAR ABREVIATURAS.

- DOMICILIO FISCAL, ESTE DEBERA ANOTARSE COMPLETO, SIN UTILIZAR ABREVIATURAS, Y SIN OMITIR ALGUNO DE LOS DATOS SOLICITADOS

- REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES ESTE DEBERA ANOTARSE COMO SE SEÑALA A CONTINUACION:

PERSONAS FISICAS A 13 POSICIONES, EJEMPLO: MASF501210NA6
 PERSONAS MORALES A 12 POSICIONES DEJANDO EN BLANCO EL PRIMER ESPACIO, EJEMPLO: MIT891015NL9

● SI POR ALGUN MOTIVO NO LO TIENE A 12 O 13 POSICIONES, DEBERA SOLICITARLO EN LA ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION QUE LE CORRESPONDA.

● ACTIVIDAD PREPONDERANTE Y CLAVE. SE SEÑALARA LA COMPUESTA POR SEIS DIGITOS QUE CORRESPONDA O DEBA CORRESPONDER AL GIRO O ACTIVIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE, CONFORME AL "CATALOGO DE ACTIVIDADES PARA EFECTOS FISCALES", VIGENTE A LA FECHA DE PRESENTACION DE ESTA FORMA. DEBERA ENTENDERSE COMO ACTIVIDAD PREPONDERANTE AQUELLA DE LA QUE SE OBTENGA EL MAYOR PORCENTAJE DE LOS INGRESOS DEL EJERCICIO DICTAMINADO.

● PARA LOS CUADROS QUE CONTENGAN "PARENTESIS", SE DEBERA MARCAR CON UNA "S" (SI) O CON UNA "N" (NO), EL CONCEPTO QUE CORRESPONDA

● PARA CONCEPTOS NUMERICOS, SE DEBERAN USAR NUMEROS ARABIGOS.

● LAS CIFRAS SE ANOTARAN EN NUEVOS PESOS, EJEMPLO.
 \$ 11,493.14 ANOTAR 11493

● CLASIFICACION PARA REQUISITAR EL NUMERO Y NOMBRE DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORIA FISCAL

No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION
01	CELAYA	30	IGUALA	53	CD. JUAREZ
02	LEON	31	GUADALUPE N.L.	54	CHIHUAHUA
03	MORELIA	32	REYNOSA	55	DURANGO
04	QUERETARO	33	TAMPICO	56	ZACATECAS
05	PACHUCA	34	SAN LUIS POTOSI	57	PEDRAS NEGRAS
06	TOLUCA	35	SAN PEDRO GARZA GARCIA	61	AGUASCALIENTES
07	IRAPUATO	36	MONTERREY	62	COLUMA
08	URUAPAN	37	NUEVO LAREDO	63	GUADALAJARA
11	NORTE DEL D.F.	38	MATAMOROS	64	TEPEC
12	CENTRO DEL D.F.	39	CD. VICTORIA	65	CD. GUZMAN
13	SUR DEL D.F.	41	TIJANA	66	TLAQUEPAQUE
14	ORIENTE DEL D.F.	42	MEXCALI	67	ZAPOPAN
15	TLANEPANTLA	43	LA PAZ	68	PUERTO VALLARTA
21	PUEBLA	44	CULIACAN	71	OAXACA
22	TLAXCALA	45	CD. OBREGON	72	CAMPECHE
23	TUXPAN	46	HERMOSILLO	73	CANCUN
24	JALAPA	47	ENSENADA	74	VILLAHERMOSA
25	VERACRUZ	48	LOS MOCHIS	75	MERIDA
26	COATZACOALCOS	49	MAZATLAN	76	TUXTLA GUTIERREZ
27	ACAPULCO	50	NOGALES	77	CHETUMAL
28	CUERNAVACA	51	TORREON	78	TAPACHULA
29	CORDOBA	52	SALTILLO		

ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

No. DESCRIPCION
 81 A.G.A.F.F.

ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL

No. DESCRIPCION
 82 A.E.A.F.

● DEBERAN REQUISITARSE LOS DATOS CORRESPONDIENTES DE ACUERDO CON EL TIPO DE DICTAMEN QUE SE DEBA PRESENTAR, CONFORME SE INDICA EN EL CUADRO SIGUIENTE.

TIPO DE TRAMITE A EFECTUAR	CUADRO NUMERO
	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
ESTADOS FINANCIEROS	X X X X X X X X X X
ENAJENACION DE ACCIONES	X X X X X X X X X X
REGIMEN SIMPLIFICADO	X X X X X X X X X X
DONATARIAS	X X X X X X X X X X

● EL CONCEPTO ENTIDAD FEDERATIVA, DEBERA SER REQUISITADO CON LOS DOS (2) DIGITOS Y EL NOMBRE QUE CORRESPONDAN, CONFORME A LA CLASIFICACION SIGUIENTE:

No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION
01	AGUASCALIENTES	06	COLUMA	11	GUANAJUATO
02	BAJA CALIFORNIA NORTE	07	CHIHUAHUA	12	GUERRERO
03	BAJA CALIFORNIA SUR	08	CHIHUAHUA	13	HIDALGO
04	CAMPECHE	09	DISTRITO FEDERAL	14	JALISCO
05	COAHUILA	10	DURANGO	15	ESTADO DE MEXICO

16	MICHUACAN	22	QUERETARO	28	TAMAULIPIS
17	MORELOS	23	QUINTANA ROO	29	TLAXCALA
18	NAYARIT	24	SAN LUIS POTOSI	30	VERACRUZ
19	NUEVO LEON	25	SINALOA	31	YUCATAN
20	OAXACA	26	SONORA	32	ZACATECAS
21	PUEBLA	27	TABASCO		

INSTRUCCIONES ESPECIFICAS

CUADRO 1.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE.

EN EL CASO DE ENAJENACION DE ACCIONES: CUANDO EL ENAJENANTE SEA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO, DEJARA EN BLANCO EL CAMPO DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

CUADRO 2.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL.

EN ESTE CUADRO DEBERA ANOTARSE CORRECTAMENTE EL NUMERO DE ESCRITURA (PODER) OTORGADA AL REPRESENTANTE LEGAL, EL DE LA NOTARIA QUE CERTIFICO EL PODER, Y LA FECHA EN QUE EL PODER FUE CERTIFICADO, TRATANDOSE DE CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, DEBERA PROPORCIONAR EL NUMERO DE OFICIALIA DE PARTES DEL AVISO DE DESIGNACION Y LA FECHA EN QUE DIO AVISO.

EN RELACION CON LOS DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL, DEBERAN SER REQUISITADOS CUANDO SE TRATE DE PERSONAS MORALES, O DE ENAJENACION DE ACCIONES, QUE CONFORME A LA LEY PUEDA APLICARSELES DICHA FIGURA.

CUADRO 3.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINO.

ANOTAR EL NOMBRE COMPLETO Y EL NUMERO DEL DESPACHO AL QUE PERTENECE EL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA Y SI ACTUA EN FORMA INDEPENDIENTE, SE ANOTARA EL NOMBRE DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO; EL NOMBRE DEL COLEGIO PROFESIONAL AL QUE PERTENECE, ASI COMO EL NUMERO DE REGISTRO QUE LA A.G.A.F.F. LE OTORGO.

CUADRO 4.- DATOS DEL DICTAMEN FISCAL Y DEL AVISO PARA PRESENTARLO.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS AQUI SOLICITADOS

EN EL CASO DE DICTAMEN OBLIGATORIO, SE DEBERA ANOTAR EN EL CUADRO LA FRACCION CORRESPONDIENTE CON NUMERO ROMANO.

EN EL CUADRO "TIPO DE DICTAMEN", DEBERA ANOTAR LOS DOS (2) DIGITOS QUE CORRESPONDAN AL DICTAMEN, QUE SE DEBA PRESENTAR, DE ACUERDO A LA SIGUIENTE CLASIFICACION:

01	ESTADOS FINANCIEROS (GENERAL).	08	CASAS DE BOLSA.
02	REGIMEN SIMPLIFICADO	09	UNIONES DE CREDITO.
03	DONATARIAS.	10	ALMACENES GRALES. DE DEPOSITO.
04	INSTITUCIONES DE CREDITO (BANCOS).	11	ARRENDADORAS FINANCIERAS.
05	INSTITUCIONES O SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS.	12	EMPRESAS DE FACTORIAJE FINAC.
06	INSTITUCIONES DE FIANZAS.	13	ENAJENACION DE ACCIONES.
07	CASAS DE CAMBIO.		

CUADRO 7.- DATOS DE LA OPERACION DE ENAJENACION DE ACCIONES.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS AQUI SOLICITADOS.

TRATANDOSE DE OPERACIONES DE ENAJENACION DE ACCIONES, EN EL CASO DE QUE EXISTAN VARIOS ADQUIRENTES, DEBERA ADJUNTARSE RELACION POR SEPARADO, INCLUYENDO LOS DATOS DE IDENTIFICACION REQUERIDOS, ADEMAS DEBERA INDICARSE EL MONTO Y NUMERO PROPORCIONAL DE LAS ACCIONES ADQUIRIDAS.

TRATANDOSE DE ENAJENACION DE ACCIONES, ANEXO A ESTA CARTA SE PRESENTARA UNA COPIA DE LA DECLARACION PRESENTADA

CUADRO 8.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL DISCO MAGNETICO FLEXIBLE.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS AQUI SOLICITADOS

CUADRO 9.- DECLARATORIA DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO QUE DICTAMINO.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS AQUI SOLICITADOS.

CUADRO 10.- DECLARATORIA DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL.

SE ANOTARAN COMPLETOS LOS DATOS AQUI SOLICITADOS.



MARQUE CON UNA "X" LA AUTORIDAD COMPETENTE

- ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL
- ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL
- ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL

No. Y NOMBRE DE LA ADMINISTRACION LOCAL

PERIODO EXCIPIENTE DE EJERCICIO	SELLO DE RECIBIDO
No. DE AÑO	No. DE EXPEDIENTE

MARQUE CON UNA "X" EL TIPO DE AÑO:

ESTADOS FINANCIEROS REGIMEN SIMPLIFICADO SUSTITUCION DE CONTADOR PUBLICO ENAJENACION DE ACCIONES DONATIVAS AUTORIZADAS

1 DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE O DE LA PERSONA AUTORIZADA A RECIBIR DONATIVOS

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL

DOMICILIO FISCAL: CALLE No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR

CIUDAD O POBLACION CODIGO POSTAL TELEFONO(S)

ENTRE LA CALLE DE Y DE MUNICIPIO O DELEGACION

CIUDAD O POBLACION ENTIDAD FEDERATIVA

ACTIVIDAD PREPONDERANTE R.F.C. RESIDENTE EN EL EXTRANJERO () RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL () CLAVE

2 OTROS DATOS DEL CONTRIBUYENTE

CONSOLIDA ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES () CONTROLADA () CONTROLADORA () PRIMER DICTAMEN ()

DICTAMEN VOLUNTARIO () DICTAMEN OBLIGATORIO (SE-LIC.F.F.) PRACCION () TIPO DE DICTAMEN ()

3 DATOS DE IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL

APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S)

DOMICILIO FISCAL: CALLE No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR

CIUDAD O POBLACION CODIGO POSTAL TELEFONO(S)

ENTRE LA CALLE DE Y DE MUNICIPIO O DELEGACION

CIUDAD O POBLACION ENTIDAD FEDERATIVA

No. DE ESCRITURA No. DE NOMBRAM. QUE CERTIFICO EL PODER R.F.C. ()

FECHA DE CERTIFICACION DE PODER () DIA MES AÑO ()

FECHA EN QUE DICHA EN SU DESIGNACION () DIA MES AÑO ()

TRAMITADOR DE RESORTES EN EL EXTRANJERO

No. DE OFICINA DE PARTES DEL NIVEL DE DESIGNACION

4 DATOS DE IDENTIFICACION DEL ADQUIRENTE

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL

DOMICILIO FISCAL: CALLE No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR

CIUDAD O POBLACION CODIGO POSTAL TELEFONO(S)

ENTRE LA CALLE DE Y DE MUNICIPIO O DELEGACION

CIUDAD O POBLACION ENTIDAD FEDERATIVA

ACTIVIDAD PREPONDERANTE R.F.C. RESIDENTE EN EL EXTRANJERO () RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL () CLAVE

5 DATOS DE IDENTIFICACION DE LA SOCIEDAD EMISORA

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL

DOMICILIO FISCAL: CALLE No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR

CIUDAD O POBLACION CODIGO POSTAL TELEFONO(S)

ENTRE LA CALLE DE Y DE MUNICIPIO O DELEGACION

CIUDAD O POBLACION ENTIDAD FEDERATIVA

ACTIVIDAD PREPONDERANTE R.F.C. SE ENCUENTRA DICTAMINADA PARA EFECTOS FISCALES () CONTROLADORA () CONTROLADA () CLAVE

CONSOLIDA ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES ()

6 DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTADOR PUBLICO QUE EMITIRA EL DICTAMEN												
APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S)												
DOMICILIO FISCAL				CALLE				No. Y/O LETRA EXTERIOR		No. Y/O LETRA INTERIOR		
CULONIA				CODIGO POSTAL				TELEFONO(S)				
ENTRE LA CALLE DE						Y DE		MUNICIPIO O DELEGACION				
CIUDAD O POBLACION								ENTIDAD FEDERATIVA				
NOMBRE DEL DESPACHO								R.F.C. <input type="text"/>				
COLEGIO PROFESIONAL						No. DE REGISTRO			No. DESPACHO			
7 DATOS DECLARADOS EN EL EJERCICIO A DICTAMINAR												
EJERCICIO FISCAL				FECHA DE PRESENTACION DE LA DECLARACION				IMPUESTO AL VALOR AGREGADO				
DA	ME	AN	DA	ME	AN	DA	ME	AN	VALOR TOTAL ACTOS O ACTIVIDADES	INGRESOS NO AFECT. AL I.V.A.	I.V.A. CANCELADO	I.V.A. ACREDITABLE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA						IMPUESTO AL ACTIVO						
ING. ACUMULABLES		I.E.R. PAGADO		RESULTADO FISCAL		TOTAL DEL ACTIVO		BASE		IMPUESTO		PROMEDIO MENSUAL DE TRABAJADORES
8 DATOS DE LA OPERACION DE ENAJENACION DE ACCIONES												
FECHA DE OPERACION				FECHA EN QUE PRESENTO O SE DEBE PRESENTAR LA DECLARACION								
DA	ME	AN	DA	ME	AN	DA	ME	AN				
MORTO DE LA ENAJENACION				GANANCIA FISCAL		PERIODO FISCAL						
9 NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL												
10 NOMBRE Y FIRMA DE CONFORMIDAD DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO												

AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL O SUSTITUCION DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO

INSTRUCCIONES DE LLENADO DEL FORMULARIO 39

INSTRUCCIONES GENERALES

- ESTA FORMA, DEBERA REQUISITARSE A MAQUINA DE ESCRIBIR O CON BOLIGRAFO A TINTA NEGRA O AZUL, ACOMPAÑADA DE CINCO COPIAS QUE DEBERAN SER FIRMADAS POR EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO Y POR EL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL EN FORMA AUTOGRAFA; MARCANDO EN EL ENCABEZADO DE ESTE FORMATO UN SOLO CUADRO CORRESPONDIENTE AL TRAMITE QUE SE EFECTUA.
- LAS AUTORIDADES COMPETENTES ANTE LAS QUE SE DEBERA PRESENTAR ESTE AVISO, SON LAS SIGUIENTES:
EN EL CASO DE DICTAMEN POR ENAJENACION DE ACCIONES DE CONTRIBUYENTES QUE RESIDAN EN EL EXTRANJERO, EN LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL. LOS CONTRIBUYENTES DEL SECTOR PARAESTATAL Y ORGANISMOS DECENTRALIZADOS EN LA ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL. LOS CONTRIBUYENTES QUE CONSOLIDAN PARA EFECTOS FISCALES ASI COMO LOS DEL SECTOR FINANCIERO (INSTITUCIONES DE CREDITO, DE SEGUROS Y FIANZAS, ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO, ARENDADORAS FINANCIERAS, SOCIEDADES DE AHORRO Y PRESTAMO, SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, UNIONES DE CREDITO, EMPRESAS DE FACTORAJE FINANCIERO, INTERMEDIARIOS BURSATILES, CASAS DE CAMBIO Y CUJAN QUER OTRO INTERMEDIARIO FINANCIERO O CAMBIARIO), EN LA ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL. LOS CONTRIBUYENTES DISTINTOS A LOS SEÑALADOS, LO PRESENTARAN EN LA ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL QUE CORRESPONDA DE ACUERDO A SU DOMICILIO FISCAL, ANOTANDO CORRECTAMENTE EL NUMERO Y NOMBRE DE LA MISMA EN EL ESPACIO CORRESPONDIENTE.
- EN LOS CUADRO DONDE SE SOLICITE:
- NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL, SE DEBERA ANOTAR COMPLETO.
- APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S), SE ANOTARA, SIN UTILIZAR ABREVIATURAS.
- DOMICILIO FISCAL, ESTE DEBERA ANOTARSE COMPLETO, SIN UTILIZAR ABREVIATURAS, Y SIN OMITIR ALGUNO DE LOS DATOS SOLICITADOS.
- REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES ESTE DEBERA ANOTARSE COMO SE SEÑALA A CONTINUACION:
PERSONAS FISICAS A 13 POSICIONES. EJEMPLO: MASF501210NAB
PERSONAS MORALES A 12 POSICIONES DEJANDO EN BLANCO EL PRIMER ESPACIO. EJEMPLO: MIT881015N19
SI POR ALGUN MOTIVO NO LO TIENE A 12 O 13 POSICIONES, DEBERA SOLICITARLO EN LA ADMINISTRACION LOCAL DE RECALCULACION QUE LE CORRESPONDA.
- ACTIVIDAD PREPONDERANTE Y CLAVE. SE SEÑALARA LA COMPUESTA POR SEIS DIGITOS QUE CORRESPONDA O DEBA CORRESPONDER AL GIRO O ACTIVIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE, CONFORME AL "CATALOGO DE ACTIVIDADES PARA EFECTOS FISCALES", VIGENTE A LA FECHA DE PRESENTACION DE ESTA FORMA. DEBERA ENTENDERSE COMO ACTIVIDAD PREPONDERANTE AQUELLA DE LA QUE SE OBTENGA EL MAYOR PORCENTAJE DE LOS INGRESOS DEL EJERCICIO DICTAMINADO.
- PARA LOS CUADROS QUE CONTENGAN "PARENTESIS", SE DEBERA MARCAR CON UNA "S" (SI) O CON UNA "N" (NO), EL CONCEPTO QUE CORRESPONDA.
- PARA CONCEPTOS NUMERICOS, SE DEBERAN USAR NUMEROS ARABIGOS.
- LAS CIFRAS SE ANOTARAN EN NUEVOS PESOS, EJEMPLO:
\$ 11,493.14 ANOTAR 11493

● CLASIFICACION PARA REQUISITAR EL NUMERO Y NOMBRE DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORIA FISCAL

No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION
01	CELAYA	30	IGUALA	53	CD. JUAREZ
02	LEON	31	GUADALUPE N.L.	54	CHIHUAHUA
03	MORELIA	32	REYNOSA	55	DURANGO
04	QUERETARO	33	TAMPICO	56	ZACATECAS
05	PACHUCA	34	SAN LUIS POTOSI	57	PIEDRAS NEGRAS
06	TOLUCA	35	SAN PEDRO GARZA GARCIA	61	AGUASCALIENTES
07	IRAPUATO	36	MONTENREY	62	COLIMA
08	URUAPAN	37	NUOVO LARREDO	63	GUADALAJARA
11	MORTE DEL D.F.	38	MATAMOROS	64	TEPIC
12	CENTRO DEL D.F.	39	CD. VICTORIA	65	CD. GUZMAN
13	SUR DEL D.F.	41	TUAMA	66	TLAQUEPAQUE
14	ORIENTE DEL D.F.	42	MEOCALI	67	ZAPOTLAN
15	TLAXIEMANTLA	43	LA PAZ	68	PUERTO VALLARTA
21	PUEBLA	44	CUAJALCAN	71	QUAXACA
22	TLASCALA	45	CD. OREGON	72	CAMPICHE
23	TUXPAN	46	MERMOSILLO	73	CANCLUN
24	JALAPA	47	ENSENADA	74	VILLANERMOGA
25	VERACRUZ	48	LOS MOCHIS	75	MERIDA
26	COATZACOALCOS	49	MAZATLAN	76	TUXTLA GUTIERREZ
27	ACAPULCO	50	MOGALES	77	CHETUMAL
28	CUERNAVACA	51	TORREON	78	TAPACHULA
29	CORDOBA	52	SALTILLO		

ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

No. DESCRIPCION
B1 A.G.A.F.F.

ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL

No. DESCRIPCION
B2 A.E.A.F.

- DEBERAN REQUISITAR LOS DATOS CORRESPONDIENTES DE ACUERDO CON EL TIPO DE DICTAMEN QUE SE DEBA PRESENTAR CONFORME SE INDICA EN EL CUADRO SIGUIENTE:

TIPO DE TRAMITE A EFECTUAR	CUADRO NUMERO									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ESTADOS FINANCIEROS.	X	X	X			X	X	X	X	X
ENAJENACION DE ACCIONES	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
REGIMEN SIMPLIFICADO	X	X	X			X	X	X	X	X
DONATARIAS	X	X	X			X	X	X	X	X

- PARA SUSTITUCION DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO, DEBERA REQUISITARSE TOTALMENTE EL FORMATO DE ACUERDO AL TIPO DE DICTAMEN QUE SE DEBA PRESENTAR E INDICAR QUE SE TRATA DE SUSTITUCION.

EN CASO DE SUSTITUCION DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO, AL AVISO DEBERA ANEXARSE ESCRITO FIRMADO POR EL CONTRIBUYENTE EXPLICANDO LOS MOTIVOS QUE DAN LUGAR A LA SUSTITUCION.

- EL CONCEPTO ENTIDAD FEDERATIVA, DEBERA SER REQUISITADO CON LOS DOS (2) DIGITOS Y EL NOMBRE QUE CORRESPONDAN, CONFORME A LA CLASIFICACION SIGUIENTE:

No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION	No.	DESCRIPCION
01	AGUASCALIENTES	12	QUERETARO	23	QUINTANA ROO
02	Baja CALIFORNIA NORTE	13	HIDALGO	24	SAN LUIS POTOSI
03	Baja CALIFORNIA SUR	14	JALISCO	25	SINALOA
04	CAMPICHE	15	ESTADO DE MEXICO	26	SONORA
05	COAHUILA	16	MICHOACAN	27	TABASCO
06	COLIMA	17	MORELOS	28	TAMAUlipAS
07	CHIHUAHUA	18	NAYARIT	29	TLAXCALA
08	CHIHUAHUA	19	NUOVO LEON	30	VERACRUZ
09	DISTRITO FEDERAL	20	QUAXACA	31	YUCATAN
10	DURANGO	21	PUEBLA	32	ZACATECAS
11	GUANAJUATO	22	QUERETARO		

- CUANDO SE HUBIESE DADO CAMBIO DE RAZON SOCIAL, DE DOMICILIO FISCAL Y/O DE REPRESENTANTE LEGAL, DEBERA ANEXAR FOTOCOPIA DEL AVISO CORRESPONDIENTE.

INSTRUCCIONES ESPECIFICAS

CUADRO 1.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE.

EN EL CASO DE ENAJENACION DE ACCIONES, CUANDO EL ENAJENANTE SEA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO, DEJARA EN BLANCO EL CAMPO DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

CUADRO 2.- OTROS DATOS DEL CONTRIBUYENTE.

EN ESTE CUADRO SE DEBERAN MARCAR CON UNA "X", LAS OPCIONES QUE CORRESPONDAN, PUDIENDO LLENARSE MAS DE UNA O LAS QUE SEAN NECESARIAS POR EJEMPLO

DICTAMEN VOLUNTARIO PRIMER DICTAMEN

EN EL CASO DE DICTAMEN OBLIGATORIO, SE DEBERA ANOTAR EN EL CUADRO LA FRACCION CORRESPONDIENTE CON NUMERO ROMANO

EN EL CUADRO "TIPO DE DICTAMEN", DEBERA ANOTAR LOS DOS (2) DIGITOS QUE CORRESPONDAN AL DICTAMEN, QUE SE DEBA PRESENTAR, DE ACUERDO A LA SIGUIENTE CLASIFICACION:

01	ESTADOS FINANCIEROS (GENERAL)
02	REGIMEN SIMPLIFICADO
03	DONATARIAS
04	INSTITUCIONES DE CREDITO (BANCOS)
05	INSTITUCIONES O SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS.
06	INSTITUCIONES DE FIANZAS
07	CASAS DE CAMBIO.
08	CASAS DE BOLSA
09	URONES DE CREDITO.
10	ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO
11	ARRENDADORIAS FINANCIERAS
12	EMPRESAS DE FACTORAJE FINANCIERO
13	ENAJENACION DE ACCIONES

EN CASO DE QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE SEAN DICTAMINADOS PARA EFECTOS FISCALES POR PRIMERA VEZ DEBERA ANEXARSE FOTOCOPIA DEL AVISO DE INSCRIPCION AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES Y DE SUS MODIFICACIONES

CUADRO 3.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL.

EN ESTE CUADRO DEBERA ANOTARSE CORRECTAMENTE EL NUMERO DE ESCRITURA (PODER) OTORGADA AL REPRESENTANTE LEGAL, EL DE LA NOTARIA QUE CERTIFICO EL PODER, Y LA FECHA EN QUE EL PODER FUE CERTIFICADO. TRATANDOSE DE CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, DEBERA PROPORCIONAR EL NUMERO DE OFICIALIA DE PARTES DEL AVISO DE DESIGNACION Y LA FECHA EN QUE SE DIO ASISO

EN RELACION CON LOS DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL, DEBERAN SER REQUISITADOS CUANDO SE TRATE DE PERSONAS MORALES, O DE ENAJENACION DE ACCIONES, QUE CONFORME A LA LEY PUEDA APLICARSELES DICHA FIGURA

CUADRO 4.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL ADQUIRENTE.

TRATANDOSE DE OPERACIONES DE ENAJENACION DE ACCIONES, EN EL CASO DE QUE EXISTAN VARIOS ADQUIRENTES, DEBERA ADJUNTARSE RELACION POR SEPARADO, INCLUYENDO LOS DATOS DE IDENTIFICACION REQUERIDOS, ADEMAS DEBERA INDICARSE EL MONTO Y NUMERO PROPORCIONAL DE LAS ACCIONES ADQUIRIDAS.

CUADRO 6.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTADOR PUBLICO QUE EMITIRA EL DICTAMEN.

ANOTAR EL NOMBRE COMPLETO Y EL NUMERO DEL DESPACHO AL QUE PERTENECE EL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMARA Y SI ACTUA EN FORMA INDEPENDIENTE, SE INDICARA EL NOMBRE DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO; ANOTAR EL NOMBRE DEL COLEGIO PROFESIONAL AL QUE PERTENECE, ASI COMO EL NUMERO DE REGISTRO QUE LA A.G.A.F.F. LE OTORGO AL CONTADOR PUBLICO.

EN CASO DE QUE EL NUMERO DE DESPACHO SE ENCUENTRE EN TRAMITE, SE DEBERA ANEXAR COPIA DE LA SOLICITUD DEBIDAMENTE SELLADA POR LA AUTORIDAD COMPETENTE, AL AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN Y DEBERAN ANOTARSE CEROS EN EL CAMPO CORRESPONDIENTE.

CUADRO 7.- DATOS DECLARADOS EN EL EJERCICIO A DICTAMINAR.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS SOLICITADOS. LAS CANTIDADES SE ANOTARAN EN NUEVOS PESOS

CUADRO 8.- DATOS DE LA OPERACION DE ENAJENACION DE ACCIONES.

ANOTAR COMPLETOS LOS DATOS SOLICITADOS. LAS CANTIDADES SE ANOTARAN EN NUEVOS PESOS.

4.5.- EFECTOS EN EL DICTAMEN DE HECHOS POSTERIORES.

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

- 1.- De la fecha del dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.
- 2.- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que se entregue su dictamen y que tenga un efecto sobre éste, se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:

* Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior.

* Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Existen algunos hechos posteriores, como podría ser por ejemplo un aumento de capital efectuado en fecha posterior a la del dictamen, por el que el auditor no juzga necesario incluir un párrafo de revelación en su dictamen, sino únicamente hacer referencia en la fecha del mismo a la nota en que se menciona dicho hecho posterior.

Sin embargo, existen otros casos en los cuales por la importancia del asunto, es necesario que el auditor lleve a cabo una revelación completa del hecho en un párrafo de su dictamen, haciendo referencia a la nota de los estados financieros en donde se proporcionen mayores detalles. Un ejemplo de esta última situación podría ser la siguiente:

He examinado.....

Mis exámenes fueron realizados.....

En mi opinión.....

__ de enero de 19__ excepto por lo indicado en el segundo párrafo anterior y en la Nota X a los estados financieros, para los cuales la fecha es __ de ____ de 19__.

Cuando al auditor se le solicite emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha, que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el auditor deberá referirse en su dictamen anterior y explicar los hechos posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido anteriormente.

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que, de haber sido conocidos por él hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras, notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros. En estos casos el auditor deberá considerar la conveniencia de asesorarse legalmente.

Ejemplos de estas situaciones pueden ser la resolución de juicios o litigios pendientes a la fecha de emisión del dictamen original, la mejoría o deterioro de la situación de un negocio, que obliga a incluir o eliminar una mención sobre la continuidad del mismo, la adopción de principios de contabilidad que anteriormente no fueron utilizados o la desaparición de limitaciones en el alcance.

En todos estos casos, será necesario utilizar doble fecha en el dictamen (la fecha original de emisión del primer dictamen y la nueva fecha referida exclusivamente a los hechos posteriores que motivan una modificación en el dictamen).

En estos casos, el auditor se está responsabilizando únicamente por tales hechos ocurridos desde la fecha original a la fecha del dictamen que se está emitiendo nuevamente.

4.6.- DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS, EN LOS CUALES EL AÑO ANTERIOR FUE EXAMINADO POR OTRO AUDITOR O NO FUE EXAMINADO.

Cuando se presentan estados financieros comparativos y los correspondientes al ejercicio anterior fueron examinados por otro auditor, se debe indicar esta situación y en el caso de que se trate de un dictamen con salvedad o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aun son validas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.

Ejemplo de dictamen dictaminado por otro auditor.

A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Compañía Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y los estados de resultados, de las variaciones en el capital contable y de los cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mi examen fue realizado.....

En mi opinión.....

Los estados financieros del ejercicio 19__ (año anterior) que se presentan únicamente para efectos comparativos fueron dictaminados por otro Contador quien emitió su dictamen con fecha _____ sin salvedades.

LUGAR Y FECHA.

FIRMA Y NOMBRE DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, dichos estados financieros se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes en los estados financieros se indique la mención de ser NO AUDITADOS.

Ejemplo de dictamen en los cuales el año anterior no fue examinado

A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. X.

He examinado.....

Mi examen fue realizado.....

En mi opinión.....

Los estados financieros al 31 de diciembre de 19__ (año anterior) que se presentan para fines comparativos, no han sido examinados, consecuentemente no expreso opinión alguna sobre los mismos.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.7.- DICTAMEN SOBRE EL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA.

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesario para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

Adicionalmente, será necesario que en las notas al estado de situación financiera se describan las razones por las cuales no se presentan los demás estados financieros básicos. Además el auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen haciendo referencia a dicha nota y aclarando de esta forma, por que únicamente se emite una opinión sobre el estado de situación financiera.

En los casos en que no exista razón válida para no presentar todos los estados financieros, deberá emitirse un dictamen con salvedad o, en su caso, una opinión negativa.

Ejemplo.

A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de la Cía. X, al 31 de diciembre de 19___. Dicho estado financiero es responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el mismo con base en mi auditoría.

Mi examen fue realizado.....

En mi opinión, el estado de situación financiera antes mencionado presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X. al 31 de diciembre de 19___, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.- DICTAMEN CON SALVEDADES.

En este capítulo se describen y presentan ejemplos de aquellos casos en que es necesario modificar el dictamen, ya sea por la inclusión de alguna salvedad o por la necesidad que puede tener el auditor de expresar una opinión negativa o abstenerse de opinar.

Hay casos que el auditor no se encuentra en posibilidades de rendir un dictamen sin salvedades, debido a que durante su examen encontró desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad o se presentaron limitaciones en el alcance de su trabajo, por lo que no pudo aplicar todos los procedimientos de auditoría que considero necesarios en las circunstancias.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que originaron e inmediatamente después de la expresión " en mi opinión ", la frase " excepto por " o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos. Los párrafos antes mencionados deben revelar, en su caso, los efectos netos de las salvedades en los estados financieros, considerando el I.S.R. y la P.T.U. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

4.8.1.- DICTAMEN CON SALVEDAD CUANDO EXISTEN DESVIACIONES EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del I.S.R. y la P.T.U., y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

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

Considerando la importancia relativa que pudiera tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

Incluyendo algunos ejemplos de dictámenes con salvedades u opiniones negativas, derivadas de desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, de las que se presentan más comúnmente en la práctica:

- * VALUACION DE INVENTARIOS.
- * INSUFICIENCIA EN ESTIMACIONES.
- * PASIVOS NO REGISTRADOS.
- * FALTA DE REVELACION ADECUADA.
- * CAMBIOS NO JUSTIFICADOS EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
- * FALTA DE RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION.
- * INVERSIONES PERMANENTES Y CONSOLIDACION.

4.8.1.1.- VALUACION DE INVENTARIOS.

En algunas ocasiones, los métodos o sistemas seguidos por las entidades para la valuación de sus inventarios, no están de acuerdo con lo que señalan los principios de contabilidad generalmente aceptados. El siguiente ejemplo, en el cual existe una sobrevaluación que origina que los valores del inventario se presentan por encima de su valor de realización, como lo requieren dichos principios.

DICTAMEN CON SALVEDAD.

A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. X.

He examinado los estados de situación financiera de CIA. X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, los inventarios de producción en proceso y productos terminados al 31 de diciembre de 19__ y 19__, se encuentran sobrevaluados en \$_____ y \$_____, respectivamente, ya que exceden a su valor de mercado. De haberse valuado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los saldos de inventarios se hubieran reducido en \$_____ y \$_____, respectivamente, el exceso en la actualización del capital contable hubiera disminuido en \$_____ y \$_____, respectivamente y la utilidad neta por los años terminados el 31 de diciembre de 19__ y 19__, se hubieran reducido en \$_____ y \$_____, respectivamente, netos del efecto del I.S.R. y la P.T.U.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN A.G.A.F.F.

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Los tres primeros párrafos serían iguales a los del ejemplo anterior y el párrafo de la opinión se redacta a continuación

En mi opinión, debido al efecto de la sobrevaluación de inventarios que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Puede darse el caso de que la valuación incorrecta de los inventarios sea de importancia relativa para la cifra del balance general, pero no afecta de manera importante el estado de resultados y el de cambios en la situación financiera. Si este fuera el caso, el dictamen se redacta como sigue:

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado.....

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, los inventarios y el exceso en la actualización del capital contable, se encuentran sobrevaluados en aproximadamente \$_____ y \$_____, respectivamente, al 31 de diciembre de 19__ y 19__; sin embargo, los efectos en la utilidad neta de los años terminados en esas fechas no son importantes.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.1.2.- INSUFICIENCIA EN ESTIMACIONES.

Uno de los casos más comunes de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, se relaciona con la adecuada determinación de estimaciones, pues por su naturaleza, depende de las evaluaciones de carácter subjetivo, con las cuales en ocasiones el auditor está en desacuerdo.

DICTAMEN CON SALVEDAD.

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se explica en la Nota X a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19__ y 19__, no incluye saldos de dudosa recuperación por \$_____ y \$_____, respectivamente.

En mi opinión, excepto por la insuficiencia en la estimación para cuentas incobrables que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Aunque es difícil encontrar algún caso en el que, por insuficiencia o exceso de estimaciones, se llegue a tener que emitir un dictamen con opinión negativa.

Los tres primeros párrafos serían idénticos a los del ejemplo anterior y el párrafo de la opinión quedaría redactado como sigue:

En mi opinión, debido al efecto de la insuficiencia en la estimación para cuentas incobrables que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.1.3.- PASIVOS NO REGISTRADOS.

En ocasiones, principalmente a través del examen de eventos subsecuentes que lleva a cabo el auditor, se pueden detectar pasivos de importancia que no fueron registrados por la entidad al cierre del ejercicio.

- DICTAMEN CON SALVEDAD.

He examinado.....

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la Compañía omitió registrar pasivos con proveedores y acreedores diversos al 31 de diciembre de 19__ y 19__ por \$_____ y \$_____, respectivamente. De haberse registrado oportunamente dichos pasivos, el saldo de inventarios al 31 de diciembre de 19__ y 19__ se hubieran incrementado en \$_____ y \$_____, respectivamente y la utilidad por los años terminados en esas fechas se hubieran disminuido en \$_____ y \$_____, respectivamente, netos del efecto del I.S.R. y P.T.U.

En mi opinión, excepto por efecto de los pasivos no registrados mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al

-DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Es difícil encontrar situaciones en las que la omisión en el registro de pasivos haya sido de tal magnitud, que lleve al auditor a la conclusión de expresar una opinión negativa, si éste fuera el caso, se redactaría como sigue:

Los tres primeros párrafos son los mismos del ejemplo anterior y el párrafo de opinión quedaría redactado :

En mi opinión, debido al efecto de los pasivos no registrados, mencionados en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de CIA. X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.1.4.- FALTA DE REVELACION ADECUADA.

Se pueden presentar casos en los que, por diferentes razones, la entidad ha decidido no presentar el estado de cambios en la situación financiera.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X

He examinado los estados de situación financiera de CIA. X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados y de variaciones en el capital contable, que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados.....

Los estados financieros adjuntos no incluyen el estado de cambios en la situación financiera por los años que terminaron el 31 de diciembre de 19__ y 19__, el cual es requerido por los principios de contabilidad generalmente aceptados, para tener información completa sobre la compañía.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

Cuando se omite alguna revelación que se considere esencial para una adecuada presentación de los estados financieros, esta situación debe revelarse en un párrafo explicativo y el párrafo de la opinión debe contener una salvedad al respecto. Estas situaciones no se presentan muy frecuentemente en la práctica, excepto en el caso de compañías con una distribución limitada de sus estados financieros y en las que el costo de obtener determinada información requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados pudiera ser elevado. Excepto en estos casos, el cliente prefiere generalmente revelar la información necesaria en los estados financieros y sus notas de acuerdo con el juicio del auditor, en vez de tener que aceptar una salvedad por falta de revelación o revelación inadecuada de dicha información.

Ejemplo donde el cliente no revela aspectos necesarios para cumplir con principios de contabilidad generalmente aceptados, o lo hace en forma inadecuada.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado.....

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se describe en la Nota X a los estados financieros, éstos no revelan.....(describir la naturaleza de las revelaciones omitidas o inadecuadas). La revelación de esta información es requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, excepto por falta de revelación descrita en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes,.....

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.1.5.- CAMBIOS NO JUSTIFICADOS EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

El principio contable relativo a la comparabilidad requiere que el auditor evalúe los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y se convenza de que:

- a) El nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, ésta de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. y
- b) La justificación de la entidad para efectuar el cambio es razonable y se encuentra debidamente divulgada.

Si el cambio en principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es de tal importancia, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.

Ejemplos de estos casos se presentan a continuación:

He examinado.....

Mis exámenes fueron realizados.....

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la compañía decidió cambiar en 19__ (ejercicio actual), el método de actualización de sus propiedades, planta y equipo, de costos específicos determinados mediante un avalúo practicado por perito valuator independiente al de índice de precios, Aunque la utilización del método de ajuste por índice de precios está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, no existe una justificación razonable para llevar a cabo este cambio, toda vez que el comportamiento de los índices de precios al consumidor difiere sensiblemente de las modificaciones experimentadas en los valores de los activos fijos de la compañía. No fue práctico cuantificar los efectos de dicho cambio.

En mi opinión, excepto por el cambio en el método de actualización de las propiedades, planta y equipo, descrito en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en

Es importante aclarar la diferencia existente entre un cambio injustificado de un principio de contabilidad generalmente aceptado a otro también aceptado (ejemplo anterior) y las situaciones que se presentan cuando la entidad decide cambiar de un principio de contabilidad generalmente aceptado a una práctica contable que no lo es, pues en este caso en el párrafo intermedio se deben presentar los efectos de dicho cambio en el balance general y en el estado de resultados y, dependiendo de su importancia relativa, el auditor deberá emitir un dictamen con salvedad o una opinión negativa.

- DICTAMEN CON SALVEDAD.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ , y

Mi examen fue realizado

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la Compañía decidió descontinuar su política contable de actualizar las propiedades, planta y equipo con base en el I.N.P.C., como lo establecen los principios de contabilidad generalmente aceptados. De haberse continuado la actualización por medio de índices de precios, el saldo de este rubro y de capital contable al 31 de diciembre de 19__ se hubiera incrementado en \$_____ y la utilidad neta del ejercicio se hubiera disminuido en \$_____ por concepto de depreciación adicional.

En mi opinión, excepto por los efectos de la falta de actualización de las propiedades, planta y equipo, descritos en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de CIA. X, al 31 de diciembre de 19__ y

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

- DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Los tres párrafos son idénticos a los del ejemplo anterior y el párrafo de opinión es como sigue:

En mi opinión, debido al efecto de la falta de actualización de las propiedades, planta y equipo descritos en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.1.6.- FALTA DE RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION.

Una de las desviaciones que más comúnmente se presentan en la práctica, se deriva de la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación, que en la mayoría de las casos produce efectos de tal importancia, que llevan al auditor a emitir un dictamen con opinión negativa. Existen casos excepcionales, en donde el efecto de la falta de reconocimiento no sea tan importante y permita al auditor expresar una opinión con salvedad.

- DICTAMEN CON SALVEDAD.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, éstos no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, que son requeridos por los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales se consideran importantes en atención al monto y lo antiguo de los activo no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, excepto por la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera que se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y , los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Los tres párrafos son semejantes al ejemplo anterior y el párrafo de opinión es como sigue:

En mi opinión, debido a la importancia de la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.1.7.- INVERSIONES PERMANENTES Y CONSOLIDACION.

Existen casos en que una empresa tenedora decide no consolidar su inversión en subsidiarias, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. Considerando la importancia relativa de la inversión y de acuerdo al juicio del auditor, se deberá expresar un dictamen con salvedad o una opinión negativa, según sea el caso.

- DICTAMEN CON SALVEDAD.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la compañía no consolida su inversión en subsidiarias, la cual se presenta en los estados adjuntos a su costo de adquisición. Para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados y tener información completa sobre la entidad contable, es necesario preparar estados financieros consolidados.

En mi opinión, excepto por la falta de consolidación de la inversión en subsidiarias, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.

Los tres primeros párrafos son idénticos al del ejemplo anterior, el párrafo de la opinión se redacta como sigue:

En mi opinión, debido a la importancia de la falta de consolidación de la inversión en subsidiarias, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados no presentan la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre 19__ y 19__, ni los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.2.- DICTAMEN CON SALVEDADES POR LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO.

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

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

Dentro de las limitaciones en el alcance del examen se presentan las siguientes situaciones de dictamen con salvedades y abstención de opinión que se desarrollan más comúnmente en la práctica:

- I.- FALTA DE OBSERVACION DE INVENTARIOS FISICOS INICIALES O FINALES.
- II.- CUENTAS NO CONFIRMADAS.
- III.-REGISTROS INADECUADOS O FALTA DE INFORMACION.
- IV.- CONFIRMACIONES DE ABOGADOS NO OBTENIDAS.
- V.- DEBILIDADES IMPORTANTES EN LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.
- VI.- LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- VII.-LIMITACIONES EN EL ALCANCE POR EL EFECTO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES Y DE UN ESPECIALISTA.
- VIII.-INVERSION EN SUBSIDIARIA NO AUDITADA.
- IX.- DECLARACIONES DE LA ADMINISTRACION NO OBTENIDAS.

4.8.2.1.- FALTA DE OBSERVACION DE INVENTARIOS FISICOS INICIALES O FINALES.

En ocasiones la contratación de un auditor independiente ocurre con posterioridad a la fecha de la toma física de los inventarios anuales de la entidad. En tales circunstancias, el auditor debe satisfacerse a través de aplicar otros procedimientos de auditoría, de las cantidades y valores del inventario, lo cual en algunas ocasiones no es posible, debido a las características específicas de los registros contables. Cuando se presenta una situación de éstas, dependiendo de la importancia relativa de los inventarios, el auditor deberá expresar su opinión con salvedad o llegar a una abstención de opinión.

- INVENTARIOS INICIALES.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y

Excepto por lo mencionado en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al 31 de diciembre de 19__, no observé los inventarios físicos de ese año y debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, de dichos inventarios y de los costos de ventas del ejercicio.

En mi opinión excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado en el costo de ventas del ejercicio, si hubiera presenciado los inventarios físicos iniciales de la Compañía, como se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y los resultados de sus operaciones,

las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

- INVENTARIOS FINALES.

En este caso el auditor independiente es contratado con posterioridad al cierre del ejercicio, por el cual no pudo presenciar los inventarios finales, ni cerciorarse de su razonabilidad a través de la aplicación de otros procedimientos; sin embargo, los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro C.P., por lo que se confía en su trabajo respecto a los saldos iniciales.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al 31 de diciembre de 19__ (año actual), no observé los inventarios físicos finales y debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, de dichos inventarios con monto de \$_____ y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado en los inventarios finales y el costo de ventas del ejercicio, si hubiera observado los inventarios físicos al 31 de diciembre de 19__ (año actual), como se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros del ejercicio 19__ (año anterior), que se presentan únicamente para efectos comparativos fueron dictaminados por otro C.P. quien emitió su dictamen con fecha sin salvedades.

- ABSTENCION DE OPINION.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al 31 de diciembre de 19__ (año actual), no observé los inventarios físicos finales y debido a la naturaleza

de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, de dichos inventarios con monto de \$_____ y del costo de ventas del ejercicio.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior y en vista de la importancia de los inventarios y el costo de ventas en la situación financiera y resultados de operación de la compañía, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, considerados en su conjunto.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DE C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.2.- CUENTAS NO CONFIRMADAS.

En algunas ocasiones, a solicitud expresa del cliente, el auditor se ve impedido de llevar a cabo la confirmación de algún saldo o cuenta de importancia y no puede satisfacerse de su procedencia a través de otros procedimientos. Cabe mencionar que en la mayoría de las ocasiones en que esto sucede y atendiendo a su importancia relativa, el auditor deberá expresar una salvedad o abstención de opinión.

a continuación se presenta un caso en la limitación en el alcance, aplicable a las cuentas por cobrar a clientes.

- DICTAMEN CON SALVEDAD.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Según instrucciones de la compañía, no llevé a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar de clientes al 31 de diciembre de 19__ por \$____. Debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría del saldo de dichas cuentas.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera llevado a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar a clientes, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.
NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.
REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

- DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Según instrucciones de la compañía, no llevé a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar a clientes al 31 de diciembre de 19__ por \$____. Debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría del saldo de dichas cuentas.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo que se menciona en el párrafo anterior y en vista de la importancia de las cuentas por cobrar en la situación financiera de la Compañía, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, considerados en su conjunto.

LUGAR Y FECHA.
NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.
REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.3.- REGISTROS INADECUADOS O FALTA DE INFORMACION.

En ocasiones existen deficiencias tales en los registros contables, que hacen imposible aplicar los procedimientos de auditoría diseñados por el auditor para satisfacerse de la existencia y razonabilidad de algún saldo. De igual modo, se presentan casos en los que por falta de información adecuada para evaluar alguna transacción o saldo de importancia, el auditor se ve limitado en el alcance de su trabajo. Es importante mencionar que si en estos casos el auditor no puede satisfacerse de la aplicación consistente de los principios de contabilidad, también deberá mencionar de esta situación al expresar su opinión.

Ejemplos de estas situaciones se presentan a continuación:

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

Debido a la falta de depuración en los registros contables de las cuentas por cobrar de clientes, no me fue posible obtener evidencia suficiente para expresar una opinión sobre dichos saldos que al 31 de diciembre de 19__ ascendieron a \$_____.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado, si hubiera contado con registros contables adecuados de cuentas por cobrar a clientes, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

Otro ejemplo de registros inadecuados o falta de información, que se pudiera presentar en una primera auditoría en donde no fue práctico extender los procedimientos de auditoría.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

En virtud de las deficiencias tan importantes en los registros contables de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ (año anterior), no fue práctico extender los procedimientos de auditoría que me permitieran obtener evidencia suficiente sobre los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera de 19__; ni pude satisfacerme al respecto de la aplicación consistente de los principios de contabilidad; consecuentemente no expreso opinión alguna sobre dichos estados financieros.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiese aplicado los procedimientos de auditoría, según se menciona en el párrafo anterior, el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 19__ presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.4.- CONFIRMACIONES DE ABOGADOS NO OBTENIDAS.

En aquellos casos en que por alguna razón el cliente decida no solicitar a sus abogados que confirmen directamente a los auditores sobre la existencia de juicios o litigios en contra de la empresa o que por alguna causa el abogado se rehusara a responder antes de la emisión de los estados financieros, el auditor deberá evaluar con mucho cuidado esta situación y el efecto que tiene en su trabajo, de tal forma que en su caso emita su dictamen con salvedad o con abstención de opinión de acuerdo con las circunstancias.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

La empresa decidió no solicitar confirmación del abogado encargado de atender los litigios. Dicha confirmación se considera necesaria, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para corroborar la información que me fue proporcionada por la gerencia en relación con dichos asuntos.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado, si hubiese recibido la confirmación que se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA

NOMBRE Y FIRMA DE C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.5.- DEBILIDADES IMPORTANTES EN LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución de trabajo que requiere que:

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

ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

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

La estructura consiste en los siguientes elementos:

- a) El ambiente de control.
- b) El sistema contable.
- C) Los procedimientos de control.

a) AMBIENTE DE CONTROL.

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

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.

- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del Consejo de administración y sus Comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, influyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

b) SISTEMA CONTABLE.

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica que :

- Identifiquen y registren únicamente a las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- Registren las transacciones en el período correspondiente.
- Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

c) PROCEDIMIENTOS DE CONTROL.

El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué personal las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente se está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procedimiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo :

-Los primeros son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

-Los segundos tienen como finalidad detectar errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

DEBILIDADES IMPORTANTES EN LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

Cuando en el desarrollo del trabajo el auditor encuentra que la entidad presenta debilidades importantes en el control interno y que la aplicación de sus pruebas sustantivas de auditoría no proporcionan los elementos necesarios para concluir sobre la razonabilidad de las cifras sujetas a examen.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

Fui contratado para examinar los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

La estructura de control interno de la compañía tiene las siguientes debilidades (incluir la descripción de las debilidades). Por consiguiente, aun cuando apliqué otros procedimientos de auditoría, no fue posible asegurarme de que la compañía hubiera registrado adecuadamente todas las transacciones.

Debido a que el alcance de mi trabajo no fue suficiente como consecuencia de las debilidades en la estructura del control interno a que me refiero en el párrafo anterior, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, considerados en su conjunto.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DE C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.6.- LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los casos en que ambos años se presenten limitaciones al alcance del trabajo del auditor, el dictamen se podrá redactar de la siguiente forma :

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

Fui contratado para examinar los estados de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

La Compañía no cuenta con la documentación que soporte el costo de los inmuebles, maquinaria y equipo adquiridos hasta el 31 de diciembre de 19__ por \$_____. Además, los registros contables no permiten la aplicación de otros procedimientos de auditoría sobre dichas cuentas.

Debido a que no pude satisfacerme del costo de los inmuebles, maquinaria y equipo, como se menciona en el párrafo anterior, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, considerados en su conjunto.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.7.- LIMITACIONES EN EL ALCANCE POR EL EFECTO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES Y DE UN ESPECIALISTA.

En aquellos casos en que no se permita al auditor o no se proporcione toda la información necesaria para evaluar la razonabilidad del trabajo desarrollado por un especialista, el dictamen se redactaría como sigue :

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

No se me proporcionó para revisión y evaluación los avalúos realizados por el perito encargado de llevar a cabo los avalúos practicados a los inmuebles, maquinaria y equipo de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los cuales ascienden a \$_____ y \$_____, respectivamente. Además, no fue posible asegurarme de la razonabilidad de dichos valores a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado, si hubiera podido llevar a cabo la revisión del trabajo realizado por el perito valuador, como se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DE C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

Cuando el resultado de la revisión del avalúo es de suma importancia para el auditor, el dictamen se redacta como sigue :

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado

No se me proporcionó para revisión y evaluación los avalúos realizados por el perito encargado de llevar a cabo los avalúos practicados a los inmuebles, maquinaria y equipo de la compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, las cuales ascienden a \$__ y \$__, respectivamente. Además, no fue posible asegurarme de la razonabilidad de dichos valores a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior y en vista de la importancia de los valores de los inmuebles, maquinaria y equipo en la situación financiera de la compañía, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, considerados en su conjunto.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.8.2.8.- INVERSION EN SUBSIDIARIA NO AUDITADA.

El ejemplo siguiente es de un dictamen que incluye una salvedad por limitación en el alcance del examen relativo a la inversión en una subsidiaria, suponiendo que los efectos de dicha limitación son tales, que se ha concluido que no es apropiada una abstención de opinión :

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

1.- No me fueron proporcionados los estados financieros auditados que respaldan la inversión de la compañía en una subsidiaria, cuyo saldo es de \$_____ y \$_____ al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y la participación en sus utilidades por \$_____ y \$_____, respectivamente, ni fue posible satisfacerme del valor registrado de la inversión en la subsidiaria y de la participación en sus utilidades mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

2.- Los estados financieros que se acompañan fueron elaborados exclusivamente para su presentación a la Asamblea General de Accionistas y a la A.G.A.F.F., por lo que la inversión en compañías subsidiarias se presenta valuada por el método de participación. Por separado, la compañía elaboró estados financieros consolidados, a los cuales habrá que recurrir para poder evaluar e interpretar adecuadamente la situación financiera y los resultados de operación de la entidad.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera podido examinar los estados financieros auditados de la subsidiaria, que se menciona en el

párrafo 1 anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.8.2.9.- DECLARACIONES DE LA ADMINISTRACION NO OBTENIDAS.

En aquellos casos en que la administración se niega a proporcionar o ratificar declaraciones escritas que el auditor considere necesarias, esto constituirá una limitación en el alcance del trabajo. En tales circunstancias, el auditor debe evaluar la confianza que ha depositado en otras declaraciones de la administración durante el curso de su examen y considerar si la negativa tiene algún efecto en su dictamen, de tal forma que pueda ocasionar una salvedad o una abstención en su opinión.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mis exámenes fueron realizados

En la carta de declaraciones que nos proporcionó la compañía en ambos años, no se incluyó una manifestación sobre la existencia de títulos de propiedad sobre la totalidad de los activos fijos que aparecen en los estados financieros al 31 de diciembre de 19__ y 19__ por \$____ y \$____, respectivamente.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado de haberse proporcionado las manifestaciones por escrito mencionadas en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.9.- CONSISTENCIA, COMPARABILIDAD Y AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

El Boletín A-7 " Comparabilidad " de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas y las revelaciones necesarias en los casos de falta de comparabilidad en la aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas particulares de valuación y presentación, así como los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etc.

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados utilizando consistentemente los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación, es informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, aun cuando estos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

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

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y presentación, y convencerse de :

a) Que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

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

MODIFICACIONES A OPINIONES RELATIVAS A EJERCICIOS ANTERIORES.

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

Si el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son validas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

DICTAMEN CUANDO EXISTEN AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá cerciorarse que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquéllos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de estos ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá considerar la conveniencia de mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen, para destacar el efecto de estos ajustes retroactivos.

Ejemplos de consistencia, comparabilidad y ajustes a resultados de ejercicios anteriores :

- FALTA DE COMPARABILIDAD.
- CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES.
- CAMBIOS APLICADOS RETROACTIVAMENTE.
- REMISION DEL DICTAMEN AL ELIMINARSE LA CAUSA DE UNA SALVEDAD.

4.9.1.- FALTA DE COMPARABILIDAD.

En ocasiones, con el objeto de presentar información financiera más clara y adecuada en las circunstancias, una entidad decide cambiar una práctica contable que venía utilizando hasta el año anterior, por otra que además de considerarse más conveniente, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se menciona en la Nota a los estados financieros, durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ la compañía cambio el método que venía utilizado para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, pasando del de ajuste por cambios en el nivel general de precios al de costos específicos, determinado por el perito valuador independiente, con su correspondiente modificación en la vida útil estimada de estos activos. Este cambio originó un incremento de \$_____ aproximadamente en el valor neto de los inmuebles, maquinaria y equipo y en el exceso en la actualización del capital contable, así como una disminución de \$_____ en la utilidad neta del ejercicio por concepto de depreciación.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.9.2.- CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES.

Formando parte de las operaciones de una entidad, existen eventos cuyos efectos, a la fecha de presentación de los estados financieros, no son susceptibles de cuantificarse con exactitud. Por este motivo, se ha hecho necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan conocer, aunque sea aproximadamente, el efecto futuro de dichos eventos.

Ejemplos de los anterior, es la creación o incremento de estimaciones para cuentas de dudosa recuperación, inventarios obsoletos, depreciaciones, etc. La obtención de elementos de juicio adicionales a los existentes en el momento de crear la estimación, puede modificar las bases originales utilizadas y, consecuentemente, provocar una falta de comparabilidad.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ la Compañía cambió las tasas de depreciación de los activos fijos que venía utilizando, con motivo de una apreciación diferente de la vida útil de dichos activos por parte de los valuadores.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.9.3.- CAMBIOS APLICADOS RETROACTIVAMENTE.

En ocasiones, una entidad decide adoptar una práctica contable aceptada en sustitución de una no aceptada. En estos casos será necesario que la entidad corrija el error mediante la afectación retroactiva de la porción correspondiente a los resultados de años anteriores. Asimismo, es auditor deberá cerciorarse de que, entre otras cosas, se hagan las revelaciones necesarias.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, con el objeto de cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, a partir de 19__ la Compañía decidió reconocer los efectos de la inflación, de conformidad con lo establecido en el Boletín B-10 y sus adecuaciones. Este cambio originó la necesidad de reconocer retroactivamente los efectos relativos, por lo que mi dictamen actual sobre estados financieros de 19__ una vez reestructurados, es diferente al emitido el año anterior.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.9.4.- REMISION DEL DICTAMEN AL ELIMINARSE LA CAUSA DE UNA SALVEDAD.

A LOS ACCIONISTA DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

El 4 de marzo de 19X3 emití mi dictamen sobre los estados financieros de Compañía X, al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, en el que expresé una salvedad por limitación al alcance en la revisión de los estados financieros de 19X2, debido a que la compañía se encontraba en proceso de depuración de sus cuentas por cobrar, por lo que no pude cerciorarse de la razonabilidad de los saldos de dichas cuentas. Con posterioridad a la entrega de mi dictamen, la compañía concluyó dicha depuración, determinando la necesidad de cancelar contra los resultados del ejercicio cuentas por cobrar por un importe de \$____. Los estados financieros a los que se refiere el presente dictamen han sido ajustados para dar efecto a dicha cancelación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 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.

4 de marzo de 19X3

(31 de octubre de 19X3, para efectos del asunto al que se refiere el penúltimo párrafo).

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.10.- CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES.

Toda empresa lleva a cabo una variedad de transacciones en el curso normal de sus operaciones, y se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que existen incertidumbre a menor o mayor grado.

En el Boletín C-12 " Contingencias y Compromisos " de la Comisión de Principios de Contabilidad, se define a una contingencia como " una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida".

De acuerdo con dicho boletín, las contingencias se clasifican :

- Las de carácter repetitivo que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.

- Las de carácter aislado en las que en un momento dado existan elementos de juicio, estimación y opinión que permitan medir dentro de límites razonables su resultado probable.

Cualesquiera de los dos tipos de contingencias señalados anteriormente (de carácter repetitivo o aislado), podrán, en un momento determinado, no ser cuantificables debido a que el grado de incertidumbre sea tal, que no existan elementos que permitan medir o estimar razonablemente su resultado final.

CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES.

Las contingencias no cuantificables a que se refiere el párrafo anterior, pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma :

- Cuando solamente sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen.

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá, atendiendo a la importancia relativa de dicha contingencia, mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen.

- Cuando por falta de evidencia suficiente y competente de una contingencia sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su trabajo.

Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración, en relación a la revelación completa de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitación al alcance de su trabajo o una abstención de opinión, de acuerdo a la importancia de la misma.

Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.

Deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión negativa, según sea la importancia de la misma.

CONTINGENCIAS CUANTIFICABLES.

Por lo que se refiere a las contingencias cuantificables, si el auditor juzga que las estimaciones de la administración no son razonables, estará ante una desviación a principios de contabilidad y deberá expresar, atendiendo a su importancia relativa, una salvedad o una opinión negativa.

Dentro de las contingencias no cuantificables se presentan los casos siguientes :

- PROBLEMAS DE NEGOCIO EN MARCHA.
- RECUPERACION DE ACTIVOS.
- INCERTIDUMBRE POR JUICIOS Y LITIGIOS.

4.10.1.- PROBLEMAS DE NEGOCIO EN MARCHA.

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, por un período de tiempo razonable, después de la fecha de los estados financieros, por ejemplo un año.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como :

- Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes.
- Capital de trabajo deficiente.
- Incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas.
- Incumplimiento con los términos de contratos de préstamos.
- Flujos negativos derivados de las operaciones.
- Insuficiencia en la inversión de los accionistas.
- Índices financieros negativos.
- Pérdida de personal clave.
- Huelgas o dificultades laborales.
- Obsolescencia del producto en el mercado.
- Cambios bruscos de paridad monetaria. etc.

En estas circunstancias, podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, el auditor podrá tener dudas respecto a la recuperación de los activos y a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.

Puede existir otros factores que mitiguen los aspectos negativos, tales como la capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

El siguiente es un ejemplo de dictamen con mención de un problema de negocio en marcha, en donde existen pérdidas recurrentes de la entidad y deficiencia neta de su capital de trabajo, las cuales ocasionan una duda importante acerca de su habilidad para continuar como negocio en marcha.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, las pérdidas recurrentes de operación y su deficiencia neta de capital ocasionan una duda importante acerca de la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Los planes de la gerencia respecto a estos asuntos están descritos en la Nota X a los estados financieros, los cuales no incluyen ajuste alguno relacionado con la recuperación y clasificación de los montos de los activos o los montos y la clasificación de pasivos, que podrían resultar de esta incertidumbre.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el

capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.10.2.- RECUPERACION DE ACTIVOS.

El siguiente ejemplo es de un dictamen sin salvedades, en donde en un párrafo de énfasis se explica la incertidumbre relativa a problemas de cobranza, como consecuencia de la situación política del país.

A LOS ACCIONISTAS DE LA CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se comenta en la Nota X a los estados financieros al 31 de diciembre de 19__, la compañía tenía cuentas por cobrar por un total de \$_____ a cargo de clientes. En virtud de las situaciones económicas del país, es posible que se afecte la cobrabilidad de esas cuentas. Los estados financieros no incluyen provisión alguna por cualquier pérdida que pudiera incurrirse en la cobranza de dichas cuentas.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.10.3.- INCERTIDUMBRE POR JUICIOS Y LITIGIOS.

El siguiente ejemplo es de un dictamen sin salvedad y con un párrafo de énfasis en que se describe una incertidumbre relativa a un proceso jurídico en donde se alega la violación de ciertos derechos, el reclamo de regalías y daños.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, la Compañía Y, mantiene un proceso jurídico en contra de la compañía, por el cual alega la violación de ciertos derechos reservados, el reclamo de regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contrademanda y se están desarrollando audiencias preliminares y procedimientos de recolección de pruebas en ambos procesos. El resultado final del litigio no puede ser determinado actualmente. Por consiguiente, no se ha establecido provisión alguna en los estados financieros adjuntos por cualquier pérdida que pudiera requerirse como resultado de dicho proceso.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.11.- PARRAFO DE ENFASIS EN EL DICTAMEN.

Existen circunstancias es las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen sobre un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros y sus notas. Esas declaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando :

- Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etc.

- Existan cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en métodos de aplicación de las reglas particulares o ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.

- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etc.

Los ejemplos relativos a contingencias no cuantificables y problemas de negocio en marcha se incluye en el punto 4.10. Por lo tanto, en este punto se incluyen solamente ejemplos aplicables a otros párrafos requeridos, en situaciones especiales, en donde se desea resaltar la importancia de alguna operación en particular, etapas preoperativas, liquidaciones, escisiones o fusiones o algún otro asunto que amerite ser enfatizado en el dictamen.

4.11.1.- DICTAMEN SIN SALVEDAD SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS, ACOMPAÑADOS DE ESTADOS FINANCIEROS SIN AUDITAR DEL AÑO ANTERIOR, SOBRE LOS CUALES SE HA HECHO UNA REVISION LIMITADA.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Los estados financieros de 19X1 fueron revisados en forma limitada por el suscrito y el informe sobre los mismos, de fecha 10 de febrero de 19X2, expresa que no tenía conocimiento de que fuera necesario hacer alguna modificación sustancial a dichos estados financieros, para que estuvieran de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados; sin embargo, una revisión limitada es de alcance sustancialmente inferior al de una auditoría y no proporciona una base para expresar opinión alguna sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.11.2.- DICTAMEN EN DONDE SE REVELA UNA SUSPENSION DE OPERACIONES.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Los accionistas de la compañía decidieron suspender las operaciones de producción y ventas a partir del 25 de agosto de 19__, en tanto se definen cuáles van a ser las nuevas líneas de producción y se determine la fecha de reinicié de actividades. Al 31 de diciembre de 19__, la Empresa continúa en suspensión de operaciones.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DE C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.11.3.- DICTAMEN EN DONDE SE REVELA LA ESCISION DE CAPITAL Y DE ALGUNOS EQUIPOS EN UN PARRAFO DE ENFASIS.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado

Mis exámenes fueron realizados

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, el 30 de junio de 19__ se efectuó la escisión de Compañía X, mediante la cual los activos, pasivos y capital contable asignados a las Divisiones C Y D, se incorporaron a dos nuevas compañías constituidas para tal propósito y cuyos accionistas son los mismos que los de dicha compañía. Esta situación debe tomarse en cuenta para el adecuado análisis e interpretación de los estados financieros adjuntos.

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

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.11.4.- DICTAMEN EN EL AÑO EN QUE UNA ENTIDAD ENTRARA EN LIQUIDACION.

El siguiente ejemplo sería apropiado en el año en que una entidad entrara en liquidación (o en el cual se haya concluido que la liquidación fuese inminente). Los estados financieros han sido ajustados a valores de liquidación (los activos a su valor de realización y los pasivos a su valor de liquidación) y no están afectados por ninguna incertidumbre significativa (relativa a las cifras de liquidación presentadas en los estados financieros).

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado el estado de activos netos en liquidación de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, y el estado de cambios en los activos netos en liquidación que le es relativo por el período del 1 de mayo al 31 de diciembre de 19__. Adicionalmente, he examinado los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera de la compañía por el período del 1 de enero al 30 de abril de 19__. 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.

Mi examen fue realizado

Como se describe en la Nota X a los estados financieros, los accionistas de la compañía acordaron la disolución de la misma y aprobaron el plan de liquidación correspondiente el 01 de mayo de 19__, habiéndose iniciado de inmediato la liquidación de la Sociedad. Como resultado de lo anterior, la compañía ha cambiado su base de contabilización para períodos al 30 de abril de 19__, de la base de negocio en marcha a la base de liquidación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes los activos netos de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19__, los cambios en sus activos netos en liquidación por el período del 01 de mayo al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el período del 01 de enero al 30 de abril de 19__, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F

4.11.5.- DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS EN EL AÑO DE ADOPCION DE BASES DE LIQUIDACION.

A LOS ACCIONISTAS DE CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Cía. X, al 31 de diciembre de 19X1 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha y por el período del 01 de enero al 30 de abril de 19X2. Adicionalmente, he examinado el estado de activos netos en liquidación de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19X2 y el estado de cambios en los activos netos en liquidación que le es relativo por el período del 01 de mayo al 31 de diciembre de 19X2. 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

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, los accionistas de la Compañía X, acordaron la disolución de la misma y aprobaron el plan de liquidación correspondiente el 01 de mayo de 19X2, habiéndose iniciado de inmediato la liquidación de la compañía. Como resultado de lo anterior, la compañía ha cambiado su base de contabilización para períodos posteriores al 30 de abril de 19X2, de una base de negocio en marcha a la base de liquidación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19X1 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha y por el período de 01 de enero al 30 de abril de 19X2, sus activos netos en liquidación al 31 de diciembre de 19X2 y los cambios en los activos netos en liquidación por el período del 01 de mayo al 31 de diciembre de 19X2, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

LUGAR Y FECHA.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.

REGISTRO EN LA A.G.A.F.F.

4.11.6.- DICTAMEN AFECTADO POR UNA INCERTIDUMBRE.

Dictamen de estados financieros afectados por una incertidumbre en cuanto al valor de realización de los activos y al importe de la liquidación que los acreedores aceptaron en pago de lo que se les adeuda (es similar al anterior, excepto por la incertidumbre).

A LOS ACCIONISTA DE CIA. X.

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, al 31 de diciembre de 19X2, y el estado de cambios en los activos netos en liquidación que le es relativo por el período del 01 de mayo al 31 de diciembre de 19X2. Adicionalmente he examinado los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera de la compañía, por el período del 01 de enero al 30 de abril de 19X2. 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.

Mi examen fue realizado

Como se describe en la Nota X a los estados financieros, los accionistas de la Compañía X, acordaron la disolución de la misma y aprobaron el plan de liquidación el 01 de mayo de 19X2, habiéndose iniciado de inmediato la liquidación de la compañía. Como resultado de lo anterior, la Compañía cambió su base de contabilización para períodos posteriores al 30 de abril de 19X2, de la de negocio en marcha a la de liquidación. Actualmente, no es posible determinar si los importes que se obtengan de la realización de los activos remanentes o las cantidades que los acreedores acepten en pago de lo que se les adeuda, diferirán significativamente de las cifras que se muestran en los estados financieros adjuntos.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos netos en liquidación de la Compañía X, al 31 de diciembre de 19X2 y los cambios en sus activos netos en liquidación por el período del 01 de mayo al 31 de diciembre de 19X2, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el período del 01 de enero al 30 de abril de 19X2, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CONCLUSIONES.

La culminación de este trabajo nos lleva a determinar el siguiente análisis de lo que podemos definir entorno a la clasificación del dictamen en función a su contenido y forma.

La auditoría de estados financieros es una actividad que únicamente será realizada por el C.P. , con atribuciones de una adecuada práctica profesional y base de principios éticos.

La auditoría externa a través de un despacho de contadores es la encargada de efectuarla, con la finalidad de emitir un dictamen sobre los estados financieros de terceras personas, con el objeto de formarse una opinión respecto si presentan o no la situación financiera de la empresa , esto se da con la aplicación del examen de los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En términos generales el informe que presenta el auditor como culminación del trabajo realizado llamado "Dictamen", es el documento formal en el cual emite su opinión profesional independiente acerca del examen que ha hecho de los estados financieros de su cliente:

- De acuerdo con las normas de la profesión.
- Aplicando los procedimientos de auditoría.

Indicando que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y las variaciones en el capital contable y los cambios de la situación de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

El dictamen del C.P. es en esencia, la opinión profesional que de los estados financieros se ha formado, es el responsable de la opinión y la administración de la compañía de lo que muestran dichos estados. El C.P. contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, por el grado de credibilidad que se le concede de las personas para quienes la emite y para consigo mismo.

Para establecer a quien debe dirigirse el dictamen se tendrá presente en el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales.

Las ventajas del dictamen es de beneficio para el Fisco, el C.P. y el contribuyente, proporcionando seguridad razonable de que la situación fiscal, Libros, Registros y Documentos, está apegado a las disposiciones fiscales.

Dentro del área de auditoría el dictamen es el documento de 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.

Se presenta haciendolo parte integrante del Balance, al calce del mismo y formulándose en hojas por separado adjunto a los estados financieros examinados.

Los contribuyentes obligados a ser dictaminados, serán aquellos que rebasen los márgenes establecidos por el artículo 32-A de código, siendo estos en función a los ingresos obtenidos, al monto de los activos y al número de trabajadores por ejercicio.

Los contribuyentes que no caigan en la obligatoriedad del artículo 32-A del código lo pondrán realizar en forma voluntaria.

El C.P. debe reunir requisitos profesionales y técnicos, disponibles en apego al C.F.F. para poder dictaminar sobre la situación financiera de los contribuyentes, estos son:

El registro ante la autoridad fiscal; Formular dictamen con disposiciones del código y las normas de auditoría; emisión del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, datos que señale el Reglamento de el código; en el alcance de sus opiniones, no restringe a las autoridades para que pueda realizarse la revisión de documentos.

El C.P. para poder obtener su registro ante la autoridad debe acreditarse como mexicano, cédula profesional emitida por la S.E.P. y constancia del Colegio de Contadores Públicos que demuestre su calidad de miembro activo.

Una vez obtenido su registro, debe presentar aviso ante la S.H.C.P. donde hará constar lo siguiente:

-Denominación o razón social de la persona a la que presta sus servicios.

-Domicilio Fiscal y R.F.C. de la persona moral.

-Número de registro asignado por la D.G.A.F.F. al despacho contable en el que preste sus servicios.

-Nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

El aviso debe ser suscrito tanto por el contribuyente como por el C.P. que vaya a dictaminar.

El dictamen se presenta ante la autoridad competente dentro de los 7 meses siguientes al termino del ejercicio fiscal en discos magnéticos flexibles, acompañado a la misma la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el C.P. que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible. La presentación de los documentos se hará en dos tantos.

La documentación que presenta el contribuyente con motivo de la dictaminación después de haber dado aviso, integrará los informes de la siguiente manera:

-Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del C.P. que dictamina.

-Dictamen e informes sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el C.P.

-Hoja electrónica de cálculo de los estados financieros básicos examinados por el C.P.R. y respecto de los cuales emite su opinión.

-Determinación de la P.T.U.

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

El C.P. tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso, presente nuevo aviso ante las autoridades comunicando que renuncio a formularlo, justificando los motivos que lo originaron.

Estará impedido para dictaminar estados financieros de un contribuyente el C.P.R. que afecte su independencia e imparcialidad para formularlo.

Las autoridades podrán solicitar información referente a la documentación del contribuyente manifestada en los discos flexibles al C.P. que haya formulado el dictamen, al contribuyente y a terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación que considere necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

El C.P. que no dé cumplimiento de las disposiciones referidas en el artículo 52 del código, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, concede a las autoridades competentes las causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro del C.P. según convenga así como las infracciones y sanciones.

El contenido y la forma del dictamen que emite el auditor se dará al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, describiendo las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad y cuando sea necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

Al emitir un dictamen sin salvedad, no referimos cuando el desarrollo del trabajo de auditoría no se encuentran irregularidades o si las hay, que estas sean de poca importancia, o que cuando existan excepciones que sean de poca importancia mínima que no afecten el resultado de su operación.

En el dictamen con salvedad cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del I.S.R. y la P.T.U., y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

Considerando su importancia relativa, el auditor deber emitir un dictamen con salvedad o un dictamen negativo.

En el dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado, esto se dará por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría, por lo anterior el auditor debe utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que debe expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y la naturaleza de las restricciones.

Cuando el auditor emite una opinión negativa o adversa, es cuando 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 salvedad no sería adecuada.

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 salvedad. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

En los casos de consistencia, comparabilidad y ajuste a resultados de ejercicios anteriores, el auditor debe cerciorarse que los estados financieros han sido preparados utilizando consistentemente los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que la justificación de la entidad para el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada.

Dentro de las contingencias no cuantificables se presentan casos como problemas de negocio en marcha, recuperacion de efectivos e incertidumbre por juicios y litigios.

De las contingencias anteriores, pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- Cuando sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen.

- Cuando por falta de evidencia suficiente y competente de una contingencia sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su trabajo.

- Cuando por falta de revelación suficiente sea necesario una salvedad por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen en situaciones especiales, en donde desea resaltar la importancia de alguna operación en particular, etapas preoperativas, liquidaciones, escisiones o fusiones o algún otro asunto que amerite ser enfatizado en el dictamen. Estas menciones no implican salvedades.

BIBLIOGRAFIA.

Normas y procedimientos de auditoría.

I.M.C.P. A.C.

C.N.P.A.

Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor.

I.M.C.P. A.C.

C.N.P.A.

El dictamen.

I.M.C.P. A.C.

Principios de contabilidad generalmente aceptados.

I.M.C.P. A.C.

Código de ética profesional.

I.M.C.P. A.C.

El dictamen en la contaduría pública.

B. Tellez Trejo.

ECASA.

Auditoría.

Eric L. Kohler.

EDIT. DIANA.

Multi-Agenda fiscal.

EDICIONES FISCALES ISEF, S.A.

Breviario fiscal.

Lic. y C.P. Enrique Calvo Nicolau.

C.P. Enrique Vargas Aguilar.

EDIT. THEMIS.

Revista consultorio fiscal.

F.C.A.- U.N.A.M.

Diccionario de contabilidad.

SIGLO NUEVO EDITORES, S.A.