

40  
2ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**EL DICTAMEN FISCAL Y LA NUEVA BASE DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES  
MERCANTILES.**

**Seminario de Investigación Contable**

**QUE EN OPCION AL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A ;**

**MARIA DEL CARMEN HERNANDEZ SANCHEZ**

**DIRECTOR DE TESIS,  
C.P. BENITO YAMAZAKI ENDO**

**MEXICO, D. F.,**

**1980**



## **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.

## I N D I C E

	pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO UNO	
EL DICTAMEN FISCAL DEL CONTADOR PUBLICO	
1.1. Concepto de Dictamen	5
1.2. La importancia del Dictamen en el ejercicio de la Contaduría Pública, los objetivos y los - - Principios de Contabilidad	9
1.3. Diferencias del Dictamen Financiero y el Dictamen Fiscal	14
CAPITULO DOS	
LA DIRECCION DE FISCALIZACION	
2.1. Antecedentes de la Dirección de Fiscalización	19
2.2. Artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación	27
2.3. Artículo 52 del Actual Código Fiscal de la Federación	34
2.4. Los artículos 44 Bis al 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación	37
2.5. Comparación de los artículos 85 y 52	61
2.6. Formas Fiscales	71

## CAPITULO TRES

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y LAS NORMAS  
DE AUDITORIA

3.1.	Análisis de las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.	78
3.2.	Procedimientos de Auditoría	81
3.3.	Observaciones y Conclusiones a los Comentarios - de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.	96
3.4.	Normas Básicas del Párrafo de alcance en el Dictamen	99
3.5.	Normas básicas del Párrafo de Opinión en el Dictamen	108
3.6.	La relación del cumplimiento de las Obligaciones Fiscales del Contribuyente y las Normas de Auditoría	115

## CAPITULO CUATRO

LA NUEVA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA  
INTERVENCION DEL CONTADOR PUBLICO

4.1.	La Reforma Fiscal (Antecedentes)	119
4.2.	Características Generales de la Reforma Fiscal para 1987	128
	Modificaciones de la base gravable de las empresas.	
4.3.	Base gravable nueva del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles.	137
4.4.	Conceptos de:	
	a. Crédito	

b. Deuda	
c. Intereses	
d. Resultado por posición monetaria	
4.5. Determinación de la Utilidad Fiscal en base nueva	159
4.6. Conciliación entre el Resultado Contable y el Resultado Fiscal en Base Nueva	165
4.7. Nueva Ley del Impuesto al Activo de las Empresas	177

## CAPITULO CINCO

### NUEVOS FORMATOS DE LOS DICTAMENES FISCALES

5.1. Comentarios al Nuevo Formato para Dictamen Fiscal (23 de Octubre de 1987 y 30 de Junio de 1988)	183
5.2. Razones para la modificación del Formato de Dictámenes Fiscales	200
5.3. Nuevo Formato para Dictámenes Fiscales	203

CONCLUSIONES	213
--------------	-----

### BIBLIOGRAFIA

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

El Licenciado en Contaduría, nuevo título del Contador Público en México, logrado a través de la Reforma Educativa del País, ha tenido un gran desarrollo en los últimos años -- debido a la gran demanda de los servicios profesionales en -- los Sectores Público y Privado ya que es capaz de interpretar y resolver problemas, así como el orientar el debido cumplimiento de los diversos objetivos planteados por las entidades en materia de información financiera.

El Licenciado en Contaduría interpreta la información -- financiera que proporciona, es útil en servicios administrativos financieros, fiscales, auditoría, sistemas y procedimientos y consultoría, por lo cual hace que la profesión sea una disciplina importante para el desarrollo del país, debido a sus conocimientos, habilidades, experiencias y las capacidades para desarrollar las diversas actividades en las entidades, lo anterior con la adecuada aplicación de las técnicas, porque la información va a constituir el único sistema valioso para determinar la capacidad de participación de las entidades económicas en el progreso del país y de la sociedad; -- por ello el Licenciado en Contaduría debe proporcionar información veraz, clara, oportuna y fiel.

Los servicios del Licenciado en Contaduría en el área de Auditoría consisten en proporcionar su opinión o Dictamen -- realizando un examen a los Estados Financieros, organización del sistema de contabilidad y además hacer recomendaciones para mejorar los métodos de control; considerando como obligatorio

rías aplicar las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los cuales debe aplicar en la realización de su trabajo, todo ello a juicio del auditor y de acuerdo a las circunstancias, teniendo presente que el apartarse de ellos sin una razón justificada constituye una falta de cumplimiento con las Normas relativas a la ejecución del trabajo.

Por otro lado el Contador Público debe estar actualizado, debido a la situación económica por la que atraviesa el país, lo que produce un cambio en la estructura fiscal, y es precisamente en esta época en la que debemos aportar todo nuestro esfuerzo, trabajo, productividad, a fin de colaborar con los propósitos que persigue la sociedad con el objeto de detener la crisis.

Sin embargo debido a la falta de interés, algunas personas no han tomado conciencia de tales situaciones, mostrándose indiferentes ante la obligación de cumplir con su deber, sobre todo si se trata de un servidor público, lo anterior fue mencionado debido a las Reformas fiscales que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1987, originada por el reconocimiento de los efectos de la inflación en la estructura financiera y operacional de las empresas; a principios de 1987, las empresas endeudadas se vieron obligadas a estudiar su estructura financiera, hubo cambios en la comercialización al incluir en el precio de venta los intereses de las operaciones comerciales a plazos; el grado de apalancamiento y la posición en el mercado de cada empresa determinaron lo positivo o negativo de la repercusión de las nuevas medidas fiscales.

La tasa impositiva del Impuesto sobre la Renta, aún reducida al 35%, es alta sobre todo para las empresas mediana y pequeña, no hay aliento a nuevos inversionistas, y la indiza-

ción de la economía es cada vez más obvia. El agente más corrosivo de la solidaridad Nacional es la Inflación debido a esto las empresas se les genera sentimiento de incertidumbre y actitudes de desconfianza, a las clases medias las pauperiza y a los pobres los torna más pobres; por ello las reformas fiscales tienen un alto grado de complejidad en cuanto a su aplicación práctica.

Por ejemplo para determinar la base gravable en Impuesto sobre la Renta se obliga a las empresas, mediante un procedimiento sumamente laborioso que complica y sobrecarga sus operaciones administrativas, a determinar mensualmente la ganancia inflacionaria e intereses deducibles, pérdida inflacionaria e intereses acumulables; también el Licenciado en Contaduría para proporcionar información financiera actualizada -- debe aplicar el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos -- de inflación en la Información Financiera", el cual tiene la normatividad obligatoria para formular reportes contables, -- con objeto de actualizar algunos conceptos como son: Inventarios, inmuebles, propiedad y equipo, depreciación acumulada y la del ejercicio, así como capital contable y el costo integral de financiamiento, se establece en tal virtud la obligación de calcular los conceptos que le permiten conocer la situación financiera de la empresa, información necesaria para efectuar su toma de decisiones.

Por consiguiente el contribuyente ha considerado que en el cálculo de los impuestos, el fisco ha seguido el camino -- más sencillo de trasladarle toda la carga de trabajo a las -- empresas, imponiendo esta obligación onerosa y se considera -- que se le está exigiendo demasiado y que sobrepasa el límite de su capacidad para cumplirla, y por eso el cambio ha provocado un malestar generalizado a pesar de que se establece como política general del Gobierno la Simplificación Administra



tiva; sin embargo, el Licenciado en Contaduría Pública tiene la obligación de asesorar adecuadamente a sus clientes para cumplir con la ley, mientras existan las disposiciones fiscales en los términos actuales.

Este trabajo se realizó antes de la publicación de las diversas modificaciones aplicables para 1989, por ello en esta investigación se podrá observar algunos conceptos de la base tradicional, así como la mención del Impuesto al Activo de las empresas, lo cual se menciona en una proporción mínima.

## CAPITULO UNO

### EL DICTAMEN FISCAL DEL CONTADOR PUBLICO

#### 1.1. CONCEPTO DE DICTAMEN

En este capítulo se mencionarán los diversos conceptos -- que contiene el Dictamen del Contador Público, así como la -- importancia y objetivo en los sectores público y privado.

LA COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, DICE:

El Dictamen es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las Normas de su Profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado so-- bre los Estados Financieros.

EL COMITE DE TERMINOLOGIA DEL INSTITUTO AMERICANO DE -- CONTADORES PUBLICOS, SEÑALA:

El Dictamen es la opinión del Contador Público en funciones de Auditor, es un documento por medio del cual el Conta-- dor Público independiente señala brevemente la naturaleza y -- el alcance de la Auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los Estados Financieros.

W.A. PATON, MENCIONA:

El Dictamen es el instrumento mediante el cual el Contador Público reconoce formalmente su responsabilidad por el -- trabajo.

LOS HERMANOS MANCERA, DEFINEN:

El Dictamen Contable, es sinónimo de informe o certificado de Auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite -- sobre cuestiones de Contabilidad.

LA COMISION NACIONAL DE VALORES, DICE:

El Dictamen es la certificación de un Balance (Estado de Posición Financiera), es la expresión de la opinión profesional del Contador Público 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, SEÑALA:

El Dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

En general se puede decir que el Dictamen es el documento en el cual el Contador Público expresa su opinión concisa del examen efectuado a los Estados Financieros de una Entidad, conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría.

#### 1.2. LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN EN EL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PUBLICA, LOS OBJETIVOS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

El objetivo del examen de los Estados Financieros, es -- rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, aplicados

sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir una opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad - de reunir los elementos de juicio suficientes que le permiten obtener con certeza razonable, la convicción de:

- a) La contabilidad de los hechos y financieros que los Estados financieros reflejan.
- b) Que son además dos los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
- c) Que los Estados financieros están de acuerdo con Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Se dice que el informe de auditoría es el producto terminado que el Contador Público ofrece a sus clientes por los honorarios percibidos. Por ello el Contador Público contrae responsabilidades ante sus clientes, con su profesión y consigo mismo, antes de emitir su opinión debe aplicar aquellas pruebas que le permitan asegurarse en la razonable corrección a los Estados financieros para obtener la confianza con el público.

Como un antecedente de la importancia del Contador Público, la Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos de América hizo una declaración, en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, pretendieron restar importancia a la opinión del Contador Público, en donde afirmaban que el Dictamen no era en sí de importancia, que sólo era una etiqueta adornando a los estados financieros, y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios respecto a tales afirmaciones declaradas:

Dentro del Area de Auditoría el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el Dictamen del Contador Público sobre los estados financieros de los cuales va anexo ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestando en el propio dictamen a fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes, y que tal requisito realza su grado de importancia.

Un Dictamen del Contador Público proporciona, cuando menos cierta protección contra la falsedad 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, confianza a los datos mostrados en pugna con el engaño y falsedad frecuentemente presentados en los Estados Financieros.

Con esto podemos observar que la práctica de una Auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registro de una empresa se encuentran sometidos a la consideración de una mente independiente e imparcial, es importante e indispensable para que los presentes y futuros inversionistas sean protegidos de manejos inmorales e inadecuados; así mismo gana fuerza y autoridad mediante un organismo el cual fue creado en 1934, Institución que ha significado la Profesión, ha encontrado la debida aplicación de sus principios éticos y técnicos a la práctica profesional, sobre todo en el Dictamen.

## OBJETIVOS DEL DICTAMEN

Durante los últimos años uno de los avances más importantes de la Contaduría Pública, ha sido el entendimiento creciente y constante entre Gerentes y Contadores Públicos, acerca del carácter complementario de sus responsabilidades particulares y su interdependencia para desempeñar esas responsabilidades; esto, junto con el deseo común de obtener resultados contables eficientes y confiables, además de que los negocios reclaman con mayor frecuencia los servicios del Contador Público por sus servicios que presta, siendo uno de los más importantes "La Auditoría" de los Estados Financieros, ya que es útil en diferentes medios como son: La Iniciativa Privada (Industria, Comercio y Banca); Oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) Público en General; aplicándolos a los siguientes fines:

1. Como base para obtener y conceder créditos.
2. Como parte integrante de una moderna Administración de Negocios.
3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
4. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
5. Para registrar acciones, valores, bonos, obligaciones en la Casa de Valores.
6. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación a las Declaraciones de Impuestos de los causantes, en donde el Contador Público emite una opinión refiriéndose a los Estados Financieros y no a las declaraciones.
7. Aprobación de tarifas de servicios profesionales.

8. Posición de productos de una competencia Nacional.
9. Estudio para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.
10. Para inflaciones internas o externas del Mercado Nacional.
11. Para los trabajadores, reparto del 10% de utilidades.

Son diversos los fines u objetivos para los que se utiliza el Dictamen del Contador Público, esto ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional.

#### PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La cuestión de los principios de contabilidad es algo -- que afecta no sólo a la profesión de nuestro país, sino también al lugar donde se practique la contabilidad, ya que no se ha llegado a determinar cuáles son esos principios mencionados en el cuerpo de los dictámenes emitidos por el Contador Público.

Los principios adoptados por la Profesión en México son los mismos que han adoptado los Contadores de los Estados Unidos; sin embargo, sería conveniente que en nuestro país se -- analizaran debidamente a la luz de nuestra economía y se sancionaran por Organismos profesionales, ya que los problemas socio-económicos son diferentes al País de Estados Unidos.

Para definir los Principios de Contabilidad, primero definimos la palabra "Principio":

- 1.- Desde el punto de vista filosófico, principio es la verdad primaria más evidente que las demás y cuyo conoci---

miento puede adquirir el hombre por la razón.

- 2.- Para la escuela Aristotélica, el Principio es lo primero de lo que es conocido.
- 3.- Según el Diccionario de la Real Academia Española. Díce se de lo que se acepta o acoge en esencia, sin que haya entera conformidad en la forma o detalles.
- 4.- Según el Diccionario Uteha, primer instante del ser de una cosa en otras palabras, es la base fundamental, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia. Cada una de las máximas particulares por los que cada cual se rige por sus operaciones y discursos.

A continuación se mencionarán los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados por la Profesión para su desarrollo y conocimiento:

- 1.- ENTIDAD.- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.
- 2.- REALIZACION.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.
- 3.- PERIODO CONTABLE.- La necesidad de conocer los resultados de la operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que



ocurren, por tanto cualquier información contable debe - indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

- 4.- VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registra se gún las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se hagan al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que - ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserve la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros se considerará que no ha -- habido violación de este principio; sin embargo, esta -- situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.
- 5.- NEGOCIO EN MARCHA.- La entidad se presume en existencia permanente salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos, o modificaciones de ello, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para la información general cuando la entidad esté en liquidación.
- 6.- DUALIDAD ECONOMICA.- Esta dualidad se constituye de:
  - a) Los recursos de que se dispone en la entidad para la

realización de sus fines y,

- b) Las fuentes de dichos recursos que a su vez son la - especificación de los derechos que sobre los mismos - existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la - entidad es fundamentalmente para una adecuada compren- - sión de su estructura y relación con otras entidades. - El hecho de que los sistemas modernos de registro aparen- - tan eliminar la necesidad aritmética de mantener la - - igualdad de cargos y abonos no afecta al aspecto dual -- del ente económico, considerado en su conjunto.

- 7.- REVELACION SUFICIENTE.- La información contable y presen- - tada en los Estados Financieros debe contener en forma - clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los - resultados de operación y la situación financiera de la entidad.
- 8.- CONSISTENCIA.- Los usos de información contable requie-- ren que se sigan procedimientos de cuantificación que -- permanezcan el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos princi- - pios, y reglas particulares de cuantificación para, me-- diante la comparación de los estados financieros de la - entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su po- - sición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertir- - lo claramente en la información que se presenta, indican- - do el efecto que dicho cambio produce en las cifras con- - tables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presenta-- ción de la información.

### 1.3. DIFERENCIAS ENTRE EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y DICTAMEN FISCAL

#### AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Es el examen de los Estados Financieros preparados por la Administración de una entidad económica, con objeto de opinar con respecto a si la información que incluyen está preparada de acuerdo con los principios de Contabilidad aplicables a las características de sus transacciones.

La Auditoría de Estados Financieros sólo puede llevarla a cabo un Contador Público y la información sujeta a examen está integrada por los siguientes documentos:

- Balance General o Estado de Posición Financiera.
- Estado de Resultados.
- Estado de Variaciones en las cuentas de capital.
- Estado de Cambios en la Posición Financiera o, en épocas de intensa inflación, Estado de Flujo de Efectivo.
- Notas a los Estados Financieros.

Tanto el Contador Público que tomará la responsabilidad de opinar sobre los Estados Financieros como sus colaboradores o ayudantes, deben tener un criterio independiente que les permita efectuar su trabajo en forma imparcial. Los pronunciamientos de ética profesional establecen claramente los hechos y circunstancias que un equipo de auditores debe satisfacer para salvaguardar su independencia de criterio.

La auditoría de Estados Financieros se lleva a cabo, por lo general, en tres etapas o visitas a la entidad:

- Etapa Preliminar.
- Etapa Intermedia.

- Etapa Final o cierre de la Auditoría.

La etapa preliminar se inicia en el cuarto o quinto mes del ejercicio social. Su objetivos son el estudio y la evaluación del control interno a través del examen de flujo de transacciones que producen los Estados Financieros y, en su caso, la emisión de recomendaciones para mejorar los procedimientos y sistemas en vigor.

La etapa intermedia comienza en el octavo o noveno mes del ejercicio auditado. Con base en la evaluación de los controles hecha en la primera etapa, sus objetivos son juzgar la razonabilidad de las cifras de una balanza de comprobación intermedia, detectar situaciones especiales susceptibles de mejoramiento en los rubros y en los registros contables, a fin de evitar numerosos ajustes al cierre anual de operaciones y establecer bases para la etapa final de la auditoría se lleve a cabo en forma rápida y eficaz.

La etapa final se inicia en el segundo o tercer mes del ejercicio posterior al auditado; sus objetivos son el actualizar el juicio relativo a la razonabilidad de las cifras contables mediante el examen del segmento comprendiendo entre la etapa intermedia y el cierre del ejercicio, sugerir los ajustes y reclasificaciones necesarios y emitir el dictamen sobre los Estados Financieros.

La Comisión establece que el resultado de un examen de Estados Financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictamen. Al dictamen también se le llama informe corto. Con frecuencia los clientes solicitan que se analicen ciertos datos que aparecen en los Estados Financieros dictaminados por el auditor y que se añadan comentarios, en muchos casos interpretativos, de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera.

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

#### AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA DICTAMENES FISCALES.

Como sabemos, el Dictamen es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente. -- La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo; por ello al tener condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor debe considerar lo siguiente:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los Estados Financieros reflejan.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los Estados Financieros, dichos hechos y fenómenos.
- Que los Estados Financieros están de acuerdo con principios de contabilidad.

Por lo anterior el Contador Público al emitir y firmar el Dictamen contrae responsabilidades sobre todo con las autoridades fiscales, con la cual tiene que cumplir con varias disposiciones, como son las relativas a la información adicional que requieren las autoridades para la revisión de los dictámenes fiscales de ejercicios fiscales; deben de contemplar las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, su reglamento y resolución miscelánea aplicable con vigencia a la

fecha en materia de Dictámenes, a continuación se mencionan - los Estados Financieros que se requieren para la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público:

- 1.- Dictamen.
- 2.- Estados Financieros.
  - Balances generales comparativos.
  - Estados de Resultados comparativos.
  - Estados de variaciones en la inversión de los accionistas.
  - Estado de cambios en la situación financiera.
  - Notas a los Estados Financieros.
- 3.- Información adicional.
  - Información y opinión sobre la situación fiscal.
- 4.- Anexo a los Estados Financieros.
  - Estado comparativo de los resultados.
  - Estado comparativo de costo de producción y ventas.
  - Análisis comparativo de gastos por subcuenta (Producción, venta, administración, financieros, otros).
  - Análisis de algunas cuentas complementarias, de activo y estimaciones de pasivo, así como de otras partidas - que intervienen en la determinación del resultado fiscal y el financiero en años distintos.
  - Relación de contribuciones federales.
  - Conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
  - Determinación de la deducción adicional de inversiones del artículo 51 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Determinación del componente inflacionario de los créditos, de los intereses acumulables y/o de la pérdida inflacionaria deducible.
- Determinación de las deudas, de los intereses deducibles y/o la ganancia inflacionaria acumulable.
- Determinación de los intereses acumulables y deducibles para contribuyentes considerados como empresas de mediana capacidad.
- Deducción fiscal de inversiones para efectos del título VII de la Ley de Impuesto sobre la renta.

Una de las diferencias más notables es el informe y opinión sobre la situación fiscal dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Administración Fiscal Federal que corresponda) o (Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal).

## CAPITULO DOS

## DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

## 2.1. ANTECEDENTES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION.

La Auditoría Fiscal, Organo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creado por Decreto Presidencial el 21 de Abril de 1959, con el objetivo de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, a -- continuación se menciona dicho decreto.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. Presidencia de la República.

ADOLFO LOPEZ MATEOS, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que en uso de las facultades que me confieren los Artículos 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 6o. fracciones IV y XVI y 26 de la Ley de Secretarías y Departamento de Estado, y II de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1959, y

CONSIDERANDO que es el propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, - y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

CONSIDERANDO que la asistencia técnica de Contadores Públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará las molestias de visitas e investigaciones



fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tienen encomendados.

Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte, una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos; y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales a la industria y el de Ingresos Mercantiles, esos actos se traducen no sólo en un fraude al fisco, sino principalmente al pueblo consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no pueden emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están destinados, debido a que no llegan a poder del Estado, y

CONSIDERANDO que la realización de los propósitos antes señalados es conveniente centralizar en un órgano técnico todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales establecidas en las leyes desde el año de 1948, en contra de las personas que incurrir en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales, he dispuesto expedir el siguiente:

#### D E C R E T O

Artículo 1o. Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones

fiscales de los causantes.

Artículo 2o. La Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un contador público titulado que será auxiliado en sus labores por los Funcionarios y empleados que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

"Los gastos que origine el funcionamiento de la Auditoría Fiscal Federal se cubrirán con cargo a un fondo especial.

Artículo 3o. La Auditoría Fiscal Federal tendrá competencia:

- I.- Para practicar en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacionadas con ellos auditorías y verificaciones físicas de activo para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las Facultades que otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a sus direcciones, dependencias y los demás organismos fiscales, las disposiciones legales relativas.
- II.- Para proponer, con apoyo en los resultados que se obtengan de las Auditorías, investigaciones o verificaciones que se practiquen, las resoluciones que deben dictar las direcciones administradoras de los impuestos respectivos, la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador y las Delegaciones Calificadoras del mismo impuesto, así como los demás organismos fiscales. (En la actualidad los organismos calificadores ya no existen, por lo que deben entenderse como autoridades revisoras).
- III.- Para investigar el pago de impuestos de importación y exportación, practicando las averiguaciones necesarias en los libros de contabilidad y en la documentación de los causantes, investigaciones que comprenderán el examen de

los signos externos que ostentan las mercancías así como la revisión de los pedimentos al amparo de los cuales -- aparezcan efectuadas las operaciones aduanales.

- IV.- Para proponer, con base en las Auditorías, investigaciones o verificaciones practicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por Conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación, promueva la nulidad de las resoluciones que se hubieren dictado lesionando los intereses del Erario Federal, así como que se denuncien al Ministerio Público Federal las irregularidades que se hubieren descubierto cuando se consideren constitutivas de delitos fiscales.
- V.- Para organizar y llevar, con fines fiscales, el Registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar sobre Balance y Declaraciones.
- VI.- Para designar delegados ante la junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador, las delegaciones Calificadoras Fiscales, (en la actualidad los Organismos Calificadores ya no existen, ahora son Autoridades Revisoras) las Direcciones Administradoras de los Impuestos y los demás Organismos Fiscales. Los delegados desempeñaran las funciones de auditores internos de estas dependencias y organismo.
- VII.- Para ordenar a las Direcciones y a los Organismos fiscales a que se refiere la fracción anterior que le turnen los expedientes, declaraciones y documentación de los -- causantes.
- VIII.- Los demás que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4o. La Auditoría Fiscal Federal será la Dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada

da para ordenar que se practiquen Auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, Contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas Diligencias serán de carácter general y no se limitarán a determinado impuesto.

Artículo 5o.- Todos los contadores, Auditores, Inspectores y peritos o investigadores fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los organismos a que se refiere el artículo 3, fracción II, pasan a depender de la Auditoría-Fiscal Federal, con excepción del Servicio de Inspección Fiscal no Contable; de los inspectores técnicos no contables de los impuestos especiales a la Industria, quienes continuarán adscritos a las dependencias en las que presten sus servicios.

Artículo 6o.- Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Registro de Contadores Públicos.

"El Registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los siguientes requisitos:

- I.- Ser de Nacionalidad Mexicana.
- II.- Tener título de Contador Público registrado en la Dirección General de Profesiones.
- III.- No pertenecer a Despachos o Asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica nombre de personas que carezcan de título expedido por Instituciones mexicanas autorizadas para ello por la Dirección General de Profesiones y
- IV.- Ser miembro de un Colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones.

Artículo 7o.- Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de Contadores Públicos registrados, con objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los Balances y -

declaraciones de sus negocios. En estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad de practicar Auditorías fiscales, salvo las pruebas selectivas que establece el siguiente artículo: "Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo; pero si lo utilizan no se les practicarán las Auditorías Fiscales, en los términos del párrafo anterior.

Cabe mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ésta época no ha exigido a ningún causante, independientemente del monto de sus ingresos anuales, la presentación de declaraciones ni Estados Financieros dictaminados por Contador Público, por lo que podemos concluir que, en la práctica, dicho procedimiento es optativo en general para todos los contribuyentes.

Artículo 8o.- La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la Técnica contable. En esas pruebas se oirá la opinión del Contador Público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la Diligencia con tres días de anticipación.

Artículo 9o.- Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se demuestra que en los Estados Financieros o en las declaraciones dictaminadas por el Contador Público registrado, existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales, la Auditoría Fiscal Federal procederá:

I.- A cancelar el registro del Contador sólo para los efectos fiscales de este decreto.

II.- A turnar el expediente en que consten las actuaciones -- realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, pa -- ra que resuelva si procede denunciar los hechos al Minis -- terio Público a efecto de que ejercite la acción penal -- correspondiente, y para que en su caso, se constituya co -- mo coadyuvante.

III.- A notificar el Colegio de Contadores Públicos respectivo las anteriores determinaciones.

Artículo 10.- En los casos en que los Contadores Públi -- cos registrados dictaminen Estados Financieros o declaracio -- nes de negocios propiedad de causantes con los que tengan la -- zos de parentesco, de Sociedad o de Asociación, no se dará a sus Dictámenes el Crédito que establece el Artículo 7o.- de -- este Decreto.

Artículo 11.- Las declaraciones a que se refiere el artí -- culo 7o. irán siempre acompañadas con:

- I.- Un Balance dictaminado por Contador Público registrado -- en la Auditoría Fiscal y el Estado de Pérdidas y Gananc -- cías del ejercicio que se examina comparándolo con los -- Estados correspondientes a los tres inmediatos anterio -- res.
- II.- Las notas aclaratorias que ameriten las partidas de am -- bos Estados Financieros, a juicio del Contador, para su -- mejor interpretación.
- III.- Un informe del mismo contador sobre el Balance y Estado -- de Pérdidas y Ganancias que contenga un capítulo espe -- cial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributa -- rias por parte de los causantes.
- IV.- El Dictamen del Contador, en el sentido de que la revi -- sión practicada se hizo de acuerdo con las Normas de Audito

- ría generalmente aceptadas, las que se aplicaron de -- acuerdo con las circunstancias que se presentaron y que se observaron por el causante los principios de contabilidad también generalmente aceptados, en forma consistente, en relación con el ejercicio inmediato anterior.
- V.- Estado de movimiento de las cuentas del capital contable.
- VI.- Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina comparándolo con los Estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores, cuando se trate de causantes de Cédula II (ahora causantes del Impuesto al ingreso global de las empresas, dedicadas a actividades industriales).
- VII.- Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable (ingreso global gravable).
- VIII.- Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en la que se harán constar las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el período a que se refiere el dictamen.
- IX.- Cédula en que se determinen los efectos en los resultados, cuando el causante haya modificado los principios de Contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.
- X.- Estado que muestra los movimientos de las cuentas que registren la estimación de créditos incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización así como provisiones de pasivo.

## 2.2. ARTICULO 85 DEL ANTERIOR CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

### ALCANCES DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO PARA EFECTOS FISCALES.

En el Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se fijan los alcances legales del Dictamen Fiscal, disponiendo - lo siguiente:

"Código Fiscal- Artículo 85. Los hechos afirmados en -- los dictámenes que formulen Contadores Públicos sobre los Estados Financieros y su relación con las declaraciones fisca-- les, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

- I.- Que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tenga título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el Contador Público no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos, la Secretaría previa audiencia, suspenderá hasta -- por tres años los efectos del Registro a que se refiere la fracción anterior.

Si hubiera reincidencia o el Contador hubiere participa-



do en la Comisión de un delito de carácter fiscal, se -- procederá a la cancelación de dicho registro.

"Las opiniones o interpretaciones contenidas en los Dictámenes no obligan a las autoridades fiscales, las que - podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables-solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan".

Con motivo de las visitas de inspección y en los dictamenes formulados por Contadores Públicos, sobre los Esta-- dos Financieros, se podrán determinar créditos fiscales- por parte de organismos fiscales autónomos, así como las bases de los hechos y omisiones, según lo señalado en el Artículo 85 bis del Código Fiscal de la Federación.

"Código Fiscal-Artículo 85 Bis. Los hechos u omisiones- que se conozcan con motivo de la aplicación de los ar- - tículos 83, 84, y 85 anteriores, podrán servir de base - para la determinación de los Créditos fiscales por parte de los Organismos fiscales autónomos, sin perjuicio de - las propias facultades que, por ley, les corresponda. En igual forma podrán basarse dichos organismos en los he-- chos u omisiones que consten en los documentos que obren en los archivos de las dependencias de la Secretaría de- Hacienda y Crédito Público.

"El microfilm de los documentos anteriores y sus repro-- ducciones, obtenidos por las autoridades fiscales, ten-- drán valor probatorio sin necesidad de cotejo con los -- originales, siempre y cuando sean certificados por fun-- cionario competente".

En relación, con el texto anteriormente transcrito: Los Contadores Públicos por conducto de sus diversos organisis

mos se han reunido con las autoridades fiscales con el fin de conocer su criterio acerca de la situación del dictamen para efectos fiscales. También obtuvieron la opinión del Lic. Agustín Santa María, abogado especialista en la materia, emitiendo conclusiones en boletines especiales, dirigidos a sus miembros de los cuales se redactarán los párrafos más importantes desde mi punto de vista:

"Boletín del Colegio de Contadores Público de México, A. C. Número 630."

México, D.F., a 3 de Abril de 1967.

Por otra parte, se comentó que hasta ahora, en las actas levantadas por la DAFF como consecuencia de las revisiones de Dictámenes de Contadores Públicos, en los términos del decreto del 21 de Abril de 1959, se asienta que se dá crédito al Dictamen y se propone a las diversas direcciones administradoras de los impuestos a que está sujeto el causante, que hagan las liquidaciones correspondientes con base en las cifras dictaminadas y las observaciones asentadas. Sin embargo, de conformidad con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación en substitución de la fórmula 'dar crédito' hecha constar en acta, se expedirá un oficio en el que se comunique al causante y al Contador Público, que la Secretaría se ha cerciorado de que el Dictamen se emitió de conformidad con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y, por lo tanto surtirá los efectos establecidos en dicho artículo. En su caso, se consignarán las observaciones que correspondan para la liquidación de los impuestos respectivos.

"De dicho oficio se enviará copia a las diversas direcciones administradoras de los impuestos, para en el caso de haber observaciones, previa audiencia con el Contador Público

y por conducto del causante, formulen las liquidaciones de im puesto que correspondan. En cualquier forma, la tendencia se rá canalizar las aclaraciones a través del Contador Público, en las revisiones que se hagan del impuesto por él dictamina-- dos. La política general que se tiene proyectada es en el -- sentido de que las diversas direcciones enfoquen sus medios - de revisión preferentemente hacia causantes que no han sido - sujetos de ninguna revisión.

"Finalmente, y en relación al alcance que pretenden dar las autoridades hacendarias al hecho de que el Contador Públi co al emitir su dictamen deberá cumplir con las disposiciones fiscales y en su defecto con las normas y procedimientos de - auditoría aplicables, se nos informó que las autoridades no - tienen el propósito de dictar normas sobre técnica contable - pero que si eventualmente llegara a ocurrir que una norma o - procedimiento generalmente aceptado por la profesión estuvie-- ra en conflicto con alguna disposición legal o reglamentaria, el contador público deberá observar éstas en primer lugar, pa-- ra que puedan otorgarse los efectos legales previstos en el - Código Fiscal de la Federación, respecto del Dictamen".

Por su parte, el Instituto Mexicano de Contadores Públi-- cos, A.C. (organismo nacional) en un boletín especial de fe-- cha abril de 1967 publicó las siguientes conclusiones del Lic. Agustín Santa María, en relación con los efectos y comunica-- ciones legales de los Dictámenes emitidos por Contadores Pú-- blicos para efectos fiscales, así como los aspectos prácticos de los mismos:

- "1.- El Contador Público registrado en la Dirección de Audito ría Fiscal no es ni una autoridad, ni un órgano auxiliar de la autoridad, por lo que sus dictámenes no pueden con siderarse como actos de autoridad.

- "2.- Los efectos del Dictamen del Contador Público, bajo el Decreto del 21 de Abril de 1959, no son el determinar -- una situación final o definitiva del causante respecto del cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, ni el que las autoridades fiscales quedan obligadas a no practicar auditorías de los libros y cuentas del causante.
- "3.- No obstante lo previsto por el Decreto del 21 de abril de 1959 las autoridades fiscales han tenido, tuvieron y siguen teniendo, durante la vigencia del Decreto, la facultad ilimitada (suponiendo el cumplimiento, las formalidades previstas por ley) y discrecional de practicar en cualquier tiempo auditorías e investigaciones de los libros y cuentas del causante, aún cuando hubiere existido dictamen de Contador Público registrado y se hubiere comprobado mediante las pruebas selectivas, establecidas por el Artículo 8 del Decreto del Dictamen se ajustó a las disposiciones aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable.
- "4.- Bajo el decreto del 21 de abril de 1959 "la naturaleza del Dictamen del Contador Público para efectos fiscales, es la de una opinión técnica o dictamen pericial y sus efectos son los de una prueba pericial a la que la autoridad fiscal puede darle discrecionalmente y a su juicio un valor probatorio pleno, o bien, un valor relativo, o no darle ningún valor probatorio".
- "5.- Las disposiciones del Decreto del 21 de abril de 1959 - "la fuerza o valor del dictamen del Contador Público registrado deben considerarse como la expresión de una política que seguirían las Autoridades Hacendarias, pero no como una obligación de presumir como regla general y dentro de sus facultades discrecionales, que los dictámenes

de los Contadores eran ciertos o dignos de crédito y de darles un valor probatorio, pleno, salvo que las pruebas selectivas previstas por dicho Decreto, probaren lo contrario.

"6.- El Artículo 85 del nuevo Código Fiscal de la Federación no cambió en esencia, sino que en cierto modo aclaró y confirmó la verdadera naturaleza jurídica (un dictamen - pericial) del Dictamen del Contador y los efectos o consecuencias legales de dicho dictamen (el que las autoridades den discrecionalmente al dictamen un valor probatorio pleno, relativo o nulo).

"7.- Si bien no existe diferencia de esencia en los efectos y consecuencias legales del dictamen del Contador bajo el Decreto del 21 de abril de 1959 y bajo el Código Fiscal de la Federación si existe una diferencia de grado y puede decirse que bajo este último el valor probatorio del dictamen es mayor ya que las autoridades fiscales están obligadas a tenerlo como cierto mientras que, en ejercicio de sus facultades discrecionales, no prueben lo contrario.

"8.- Independientemente del valor, efectos y consecuencias -- del dictamen del Contador Público desde el punto de vista jurídico, debe reconocerse su valor práctico y los beneficios que ha representado tanto para el causante como para el fisco, por lo que, en mi opinión, debe continuarse la práctica de dictaminar para efectos fiscales los libros, cuentas y declaraciones del causante".\*

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos añade:

"Desde el punto de vista jurídico, la naturaleza del Dictamen del Contador Público para efectos fiscales, tanto en el

\* "El Dictamen en la Contaduría Pública", Tellez Trejo Benjamín. Pág. 356 y 357.

Decreto como en el Nuevo Código Fiscal, es la de una opinión técnica, y sus efectos los de una prueba pericial, quedando - sujeto su valor probatorio al criterio de las autoridades, -- quienes han tenido y seguirán teniendo la facultad de practicar auditorías directas".

"Por otra parte, el dictamen del Contador Público para efectos fiscales de acuerdo con el Nuevo Código Fiscal, tiene un valor probatorio mayor ya que las autoridades fiscales están obligadas a tenerlo como cierto, mientras que en el ejercicio de sus facultades discrecionales no prueben lo contrario".

"Es palpable el propósito de las autoridades hacendarias de que el dictamen fiscal siga teniendo el mismo efecto práctico que hasta la fecha, así como que el aspecto formal de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, sea también el mismo. Lo anterior se debe a la utilidad de la intervención del Contador Público".

"Consideramos que la profesión es la única indicada para definir su técnica profesional y, puesto que no es propósito de las autoridades hacendarias, discutir técnicas contables, debemos procurar que las circulares internas que emita la Secretaría de Hacienda como resultado de la revisión de los actuales instructivos de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, no contenga discrepancias con las normas de auditoría -- generalmente aceptadas y procedimientos de Auditoría aplicables en las circunstancias.

"Por lo anterior, consideramos conveniente recomendar:

- a) Que el Contador Público exponga con toda claridad a sus -- clientes las ventajas reales que proporciona el dictamen -- para efectos fiscales y sus efectos verdaderos.
- b) Que el Contador Público continúe prestando el servicio de

Auditoría para efectos fiscales estrictamente apegados a las normas de auditoría generalmente aceptadas".

### 2.3. ARTICULO 52 DEL ACTUAL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A partir del 1° de abril de 1967, entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, en el que deroga el Decreto del 21 de abril de 1959, incorporando en su artículo 85 el Dictamen del Contador Público para fines fiscales.

Entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación el 1° de enero de 1983, quedando como artículo 52, el cual menciona lo siguiente:

Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los Estados Financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como las aclaraciones que dichos Contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I.- Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como re--

sultado del mismo.

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

Las opiniones e interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En este caso se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

Lo anterior tiene importancia ya que el Contador Público como profesional debe pertenecer a un Colegio o Asociación profesional porque a través de su colegiación, el profesional obtiene institucionalmente entre otras ventajas, representatividad social, superación, unidad, difusión de ideas para fines internos y externos, fuerza social, reconocimiento del Estado, conocimientos técnicos y científicos, respetabilidad, control y difusión de la Etica, vigilancia del honor y dignidad profesionales, promoción de la carrera, educación y dignidad profesionales, así como la afirmación de vocaciones en --



las nuevas generaciones, en relación a la suspensión o cancelación del registro del Contador Público, se debe tomar en cuenta la ética Profesional, ésta la entendemos como el conjunto de normas positivas, promulgadas para los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría, por la ASAMBLEA Colegiada de Socios de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos en forma de Código, con objeto de lograr su progreso moral y profesional, porque el bien común de la sociedad requiere, de los profesionales, su capacidad cualificada para la satisfacción de necesidades sociales; ya que es responsable al emitir su opinión sobre la información financiera, ya que esta Información Financiera es la exposición expresa, detallada, científica y razonada de los efectos de los fenómenos contables, económicos, jurídicos y sociales en una entidad moral o física a una fecha específica.

Por ello el Contador Público emite su "opinión de la información financiera", es la mención escrita y firmada por el profesional, de los resultados recabados, recolección, concentrar, registrar, resumir, organizar, controlar, revisar, criticar o analizar la información financiera. Esta responsabilidad incluye la reparación de los daños y perjuicios que resulten por su negligencia, error o incompetencia, siempre que hayan sido probados.

#### 2.4. LOS ARTICULOS 44 BIS AL 58 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Para 1988 el Reglamento del Código Fiscal de la Federación el Capítulo III "De las Facultades de las Autoridades Fiscales", Sección Primera, menciona lo siguiente:

De los Dictámenes de Contadores Públicos:

Programa de prevención y resolución de asuntos del - -  
Contribuyente:

Artículo 44 Bis. Para efectos del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación y con el objeto de que las acciones de simplificación adquieran el carácter de conducta administrativa permanente la Secretaría de Hacienda y Crédito público llevará a cabo un Programa de Prevención y Resolución de Asuntos del Contribuyente, consistente en la ejecución sistemática de acciones para:

- 1.- Mantener consulta formal y sostenida con los organismos y asociaciones representativos de los contribuyentes.
- 2.- Conocer los puntos de vista de los contribuyentes respecto de las cuestiones fiscales, para procurar claridad en el diseño e instrumentación de los procedimientos administrativos.
- 3.- Investigar la operación de los procedimientos administrativos que originen problemas recurrentes, para sugerir las recomendaciones correctivas que correspondan.
- 4.- Proporcionar a los contribuyentes apoyo directo en la resolución de los asuntos individuales específicos que confronten en la realización de trámites administrativos ante autoridades fiscales.
- 5.- Coordinar las acciones internas de simplificación administrativas de la Subsecretaría de Ingresos.

La ejecución del programa se encomendará a un Síndico que actuará bajo las Reglas que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin interferir en las funciones de la autoridad fiscal.

De acuerdo con los lineamientos del Programa de Simplificación Administrativa emprendido por el Gobierno Federal, la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público difunde una serie de acciones como la de mantener oportunamente informados a los contribuyentes y a diversos interesados en la materia fiscal. Esta acción tiene como objeto esencial orientar al contribuyente en sus gestiones y trámites que lleva a cabo, coadyuvando así el cumplimiento de sus deberes fiscales. Es el derecho que puede ejercer todo contribuyente frente a toda clase de autoridades fiscales sobre situaciones reales y concretas planteadas individualmente.

#### Solicitud de Registro del C.P.

Artículo 45. El Contador Público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- 1.- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- 2.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- 3.- Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedidas dentro de los dos meses anteriores a la presentación de su solicitud.

#### NO ANTECEDENTES PENALES

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad, que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Lo anterior, se realiza para que la Secretaría de Hacienda

da y Crédito Público tenga un control sobre las personas que pueden dictaminar Estados Financieros, ya que es un servicio que va dirigido a un grupo de personas que pueden tener diversas clases de relaciones con la empresa, por ejemplo: accionistas, fuentes de crédito, acreedores, inversionistas potenciales; todo esto relacionado al ciclo económico del país así como a la contribución correcta de declaración de impuestos.

#### AVISO PARA DICTAMINACION FISCAL

Artículo 46. Los contribuyentes que deseen dictaminar -- sus Estados Financieros de conformidad con lo dispuesto por -- el artículo 52 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, respectivamente, observando las siguientes reglas:

- I.- El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el Contador Público que vaya a dictaminar.
- II.- El dictamen se referirá invariablemente a los Estados -- Financieros del último ejercicio fiscal.

#### CAMBIO DE FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto para el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por el -- cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada -- caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

#### PRORROGAS PARA LA DECLARACION

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta -- del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se -- considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo.

Después de obtener la solicitud a fin de obtener el registro para poder dictaminar, cumpliendo con el Código Fiscal de la Federación (personas físicas o morales), con el fundamento legal, deberá presentarse ante autoridad competente -- (Subadministración de Fiscalización de la Administración Fiscal Federal que corresponda o Dirección General de Fiscalización, en el caso de que la empresa que consoliden para efectos fiscales sus Estados Financieros o de entidades del Sector Paraestatal), dentro de los 4 ó 3 meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal.

#### AVISOS QUE NO SURTEN EFECTOS

Artículo 47. El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efectos cuando:

- I.- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II.- No esté registrado el Contador Público 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 esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aún cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiere 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 Contador Público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

Todo Contador Público deberá sujetarse a las disposiciones en ley, con el objeto de actualizar sus normas con las --cuales se auto-regulan, los cuales deberá observar y respetar, en cuanto le sea aplicable, las normas y procedimientos de --Auditoría, los Principios de Contabilidad.

Renuncia al dictamen por el contribuyente, o sustitución del C.P.

Artículo 48. El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al Contador Público originalmente designado, siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

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

Si existe sustitución del Contador Público, las autoridades

des fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del -- contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo - mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

#### RENUNCIA DEL C.P. A DICTAMINAR

El Contador Público 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 a que se refiere el artí- culo 46 anterior presente nuevo aviso ante las mismas autori- dades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

Lo anterior se realiza a través de formas oficiales apro- badas por las autoridades fiscales y de acuerdo a los linea- mientos del Programa de Simplificación Administrativa emprendido por el Gobierno Federal.

#### PLAZO PARA PRESENTAR EL DICTAMEN

Artículo 49. El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento estará --- obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás docu- mentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del Impuesto - sobre la renta del ejercicio.

## PRORROGAS

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga - hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobada que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

## DICTAMENES FUERA DE PLAZO

El dictamen y los documentos citados que se presenten -- fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirán -- efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

Del artículo 44 al 50 del Reglamento del Código Fiscal - de la Federación nos señala los requisitos que debe cumplir - el Contador Público para dictaminar, así como las diversas situaciones que se presenten en el ejercicio; para que exista - el conocimiento pleno de que se base de confianza mutua entre gobernado y gobernantes, y que mediante la aplicación oportuna y adecuada del derecho se logre el perfecto cumplimiento - fiscal administrativo, por ello las autoridades fiscales con-



sideran de suma importancia difundir estos requisitos que deben de cumplir los contribuyentes, para que no existan casos en que los intereses de los contribuyentes resulten lesionados por la ejecución de un acto o por la emisión de alguna resolución administrativa. Este Reglamento es de carácter prioritario por acentuar los principios de legalidad que garantizan la justa aplicación de las normas y leyes tributarias, -- por eso se considera necesario dar a conocer las reformas o normas que permitan la defensa de los contribuyentes afectados.

#### DOCUMENTOS A PRESENTAR CON EL DICTAMEN

Artículo 50. El contribuyente que hubiere dado el aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

Dictamen

I.- Dictamen relativo a los Estados Financieros.

Estados financieros

II.- Los siguientes Estados Financieros básicos examinados - por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen:

- a) Estado de posición financiera.
- b) Estado de resultados.
- c) Estado de modificaciones del capital contable.
- d) Estado de cambios en la situación financiera.

También se acompañarán notas a los estados financieros.

Revisión de la situación fiscal.

III.- Informe sobre la revisión de situación fiscal del contribuyente, emitido por el Contador Público.

Anexos.

IV.- Los siguientes anexos a los Estados Financieros:

- a) Estado comparativo de resultados.
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación de administración, de venta, financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y las reservas de pasivo.
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como provenientes de ingresos distintos o la mención expresada de que no hubo, de tal manera de que se muestre la contribución definitiva -- por impuesto sobre la renta.
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
- g) Conciliación entre ingresos dictaminados y los declarados para efecto de las contribuciones que se causan por ejercicio.
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio en que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta; manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente.
- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto, determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.
- k) Fotocopia legible de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas.
- l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
- m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor; y
- n) Aviso firmado por el Contador Público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

#### Información Estadística.

#### V.- Forma oficial de información estadística.

#### REQUISITOS DEL DICTAMEN, ESTADOS FINANCIEROS Y ANEXOS

Artículo 51.- Los documentos a que se refieren las fracciones I, II y IV del artículo anterior, deberán reunir los siguientes requisitos:

Texto del Dictamen.

- I.- El texto del dictamen relativo a los Estados Financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar este número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.

Requisitos de los Estados Financieros.

- II.- Los Estados Financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por Contador Público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Requisitos de los anexos.

- III.- Los anexos a que se refiere la fracción IV del artículo anterior, deberán sujetarse a lo siguiente:

- a) Estados de resultados y costos y subcuentas de gastos. Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate del primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuenta de los gastos de fabricación, de administración, ventas, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos.
- b) Movimientos de reservas. El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

Depreciaciones y amortizaciones.

También deberá incluir la mención de los porcentos y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases:

- c) Relación de contribuyentes. La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por él mismo y contener:
1. Bases, tarifas y enteros. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
  2. Declaratoria de obligaciones. Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a las que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.
  3. Compensaciones de I.S.R.- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.
  4. Determinación del IVA.- Respecto al impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de --

prorrates en los casos de actos o actividades por los que no deba pagar el impuesto.

5. Determinación del IEPS. Registros.- En relación - al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impu<sup>u</sup>esto causado, así como del acreditabile del ejer<sup>u</sup>cicio a las tasas aplicables. Cuando el contrib<sup>u</sup>yente sea fabricante de los bienes a que se refie<sup>u</sup>re la ley que establece dicho impuesto, en el infor<sup>u</sup>me se mencionarán expresamente los registros - contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, así como los volúmenes produ<sup>u</sup>cidos y las mermas.
  6. Otras contribuciones. Aportaciones de seguridad - social. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.
- d) Conciliación entre resultados contable y fiscal. -- La conciliación entre el resultado contable y el fisc<sup>u</sup>al para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:
1. Determinación por el ejercicio de la pérdida fisc<sup>u</sup>al ajustada pendiente de disminuir de la utili<sup>u</sup>dad fiscal ajustada, así como la aplicación al -- que se dictamina.
  2. Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

3. Determinación similar a la de los subincisos anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores; y
- e) Conciliación entre lo dictaminado y lo declarado. -- La conciliación entre los ingresos dictaminados y -- los declarados para efectos del impuesto sobre la -- renta y de otras contribuciones federales.

#### CONCILIACIONES DE IVA E IEPS.

En la conciliación en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondientes a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente o por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizados en los que deban pagar y trasladar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago o traslado de impuestos, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto sobre la Renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos, según se trate.

#### NUMERACION DE LOS ANEXOS

Los anexos antes señalados en esta fracción deberán pre-

sentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados en el artículo anterior.

#### NORMAS DE AUDITORIA

Artículo 52. Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

##### Capacidad, Independencia e Imparcialidad

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

##### Trabajo Profesional.

- II.- Las relativas al trabajo profesional, cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse, y
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.



### SALVEDADES O DICTAMEN NEGATIVO

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

### ABSTENCION DE OPINION

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Contador Público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los Estados Financieros en su conjunto.

### IMPEDIMENTOS DEL C.P. PARA DICTAMINAR

Artículo 53. Estará impedido para dictaminar sobre los - estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad el Contador Público registrado que:

- I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro - del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina -- director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma -

como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

#### Dictaminación por Comisarios

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

- III.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, 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 depende 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 imparcialidad de criterio.

#### INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL

Artículo 54. El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integrará en la forma siguiente:

Emisión Veraz del Informe.

- I.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.

Mención expresa de omisiones. Importaciones y Exportaciones.

- II.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los Estados Financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus 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 comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Bienes y servicios efectivamente recibidos y registrados contablemente.

Asimismo se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

Verificación del cálculo y entero de contribuciones. -  
Diferencias y omisiones.

III.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por ejercicio, incluido en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta en relación con los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

Revisión de conciliaciones y participación a trabajadores.

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

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio, y
- c) Determinación de la participación de las utilidades a los trabajadores.

Revisión de declaraciones complementarias.

- V.- Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.

Revisión de cuentas de resultados, costo, gastos y reservas. Estímulos Fiscales.

- VI.- Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j), de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto en base y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute.

El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmado.

REVISION DEL DICTAMEN POR LAS AUTORIDADES

Artículo 55. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refiere los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

Requerimientos al C.P.

I.- Al Contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados -- con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el Contador Público conforme a lo establecido en los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

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

Requerimientos al contribuyente.

II.- Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el Contador Público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia -- al Contador Público.

Requerimientos a terceros.

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

#### COMPROBACIONES DIRECTAS POR LA S.H.C.P.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.

#### INICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION

Artículo 56. Se considerará 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 lleve a cabo algunos de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.

#### SUSPENSION O CANCELACION DEL REGISTRO DEL C.P.

Artículo 57. La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

Suspensión.

I.- La suspensión procederá cuando:

a) El Contador Público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.  
Amonestaciones.

Se amonestará al Contador Público cuando:

1. Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 de este Reglamento.
  2. No cumpla con los requerimientos que le formulen - las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 54 de este Reglamento.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este -- caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto - en los artículos 52 del Código y demás relativos de - este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá - ser hasta por tres años.
- d) Se encuentra sujeto a proceso por la comisión de delitos internacionales que ameriten pena corporal.

Cancelación.

II.- La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposi-- ciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que -- hay reincidencia cuando el Contador Público acumule - tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de ca-- rácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.



El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a) y II, inciso a), se hará por cada actuación del Contador Público independientemente del contribuyente a que se refieren.

#### PROCEDIMIENTO PARA LA SUSPENSION O CANCELACION DEL REGISTRO.

Artículo 58. Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

- I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público 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 Contador Público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

2.5. ANALISIS COMPARATIVO DE LOS ARTICULOS 85 Y 52 DEL  
CODIGO FISCAL.

Diario Oficial del 11 de Septiembre de 1980.

8.A.- En relación con el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- 1.- La constancia a que se refiere la fracción IV del artículo 2° del Reglamento deberá haber sido emitida por el Colegio de Contadores Públicos a que esté afiliado el solicitante, dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de registro.
- 2.- La Dirección General de Fiscalización expedirá constancia de registro a los Contadores Públicos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 2° del Reglamento.
- 3.- En los casos en que se efectúe cambio de fecha de Balance, el aviso a que se refiere el artículo 3° del Reglamento se podrá presentar tanto por el ejercicio de 12 meses como por el ejercicio irregular que se origine por el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe en cada caso, dentro del plazo establecido en el artículo de referencia.
- 4.- Los documentos a que se refiere el artículo 8° del Reglamento, deberá presentarse en original y copia y, en su caso, se anexará copia de la autorización de prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.
- 5.- La solicitud de prórroga a que se refiere el artículo 5° del Reglamento deberá ser suscrita por el contribuyente y el Contador Público.
- 6.- Los documentos a que se refiere el Reglamento referido --

deberán ser presentados ante la Dirección General de Fiscalización. Tratándose de los documentos a que se refieren los artículos 2º, 3º y 6º, excepto la solicitud de -- prórroga a que se refiere el tercer párrafo de este precepto y 8º del Reglamento citado, también podrán ser enviados a dicha Dirección por medio de servicio postal en pieza certificada, en cuyo caso se considerará como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega en la oficina de correos.

8º.B.- Para efectos del artículo 8º del Reglamento del -- artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- 1.- El texto del dictamen relativo a los Estados Financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- 2.- Los Estados Financieros Básicos examinados por el Contador Público registrado, respecto de los cuales emite su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y -- podrán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.
- 3.- Los anexos a que se refiere la fracción IV del citado artículo 8º deberán sujetarse a lo siguiente:
  - a) Los estados comparativos de resultados y de costos de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que dictamina, excepto en los casos de primera dictaminación en los que abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabrica--

ción, de administración de ventas, financieros y - - otros gastos, se referirán a los dos últimos ejerci- - cios. Estos documentos podrán mostrarse en miles de - pesos.

- b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias del activo y reserva de pasivo, -- también deberán incluir la descripción detallada de -- los métodos de depreciación y amortización utilizado - para fines fiscales, con la mención de tasas y bases - adoptadas.

En caso de discrepancia en los métodos contables tam- -- bién se incluirá información conforme a estas bases.

- c) La relación de obligaciones fiscales a cargo del con- -- tribuyente o en su carácter de retenedor deberá ir sus crita por él mismo y contener:

- La descripción de bases, tasas o tarifas y entero de impuestos detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de - decir verdad que la relación incluye todos los im- -- puestos federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones como retenedor de impuestos federales - son las incluidas, que en el ejercicio surtieron - -- efectos solamente las autorizaciones, subsidios, es- tículos o exenciones que se describen, o bien la - -- mención expresada que no hubo.
- En cuanto al pago de impuestos sobre la renta debe- -- rá mencionarse cualquier reducción o compensación -- efectuada.
- Respecto al impuesto al valor agregado, se deberá -- incluir la determinación del impuesto causado así --

como de los montos acreditados del ejercicio derivados de los actos u operaciones gravadas, a las tasas aplicables, bien que les fueron trasladados al contribuyente o que se hubieren pagado directamente en relación a importaciones de bienes o servicios. Asimismo mostrará la determinación de las bases de prorrateo en los casos de actos o actividades gravadas a distintas tasas exentas.

- En cuanto a otros impuestos federales se establecerá en su caso, la conciliación con cifras aplicables a otros anexos que sirvan de base para su determinación.

d) La conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:

- Determinación por el ejercicio de la publicidad sujeta a amortización fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.

- Determinación por el ejercicio de la pérdida fiscal por amortización, así como la aplicación al que se dictamina.

- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 20-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Determinación similar a la de subsidios anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, proveniente de ejercicios anteriores.

e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado correspondiente

a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizados por los que se deba pagar el impuesto en términos de la ley correspondiente debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades exentas, que originan diferencias entre los ingresos afectos al impuesto al ingreso global de las empresas y los efectos al impuesto al valor agregado.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva en el mismo orden en que son mencionados en el artículo 8° de referencia.

8°.C.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 8° del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se integrará en la forma siguiente:

- 1.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el INFORME EN APEGO a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y su reglamento y, en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría de los Estados Financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señala.
- 2.- Manifestación de que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento con las normas de auditoría examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.

Asimismo se manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razona-

blemente, 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.

- 3.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y - entero de los impuestos incluidos en la "relación de obli-- gaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carác-- ter de retenedor "detallando cualquier diferencia determi-- nada o pago omitido". Se entenderá para fines de esta ma-- nifestación, que en el caso de los de cálculos individua-- les de retenciones del impuesto sobre productos del tra-- bajo, se comprobaron en forma selectiva dentro los alcan-- ces determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.
- 4.- Manifestación ~~de~~ haber revisado, en función a la naturale-- za y mecánica de aplicación, las partidas que integran -- los siguientes anexos:
  - a) Conciliación entre el resultado contable y el gravable para efectos del impuesto sobre la renta y otros im-- puestos federales.
  - b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los de-- clarados para efectos del impuesto sobre la renta y -- otros impuestos federales.
  - c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- 5.- Finalmente, declarará haber revisado los saldos de las -- cuentas que se indican en los anexos a los estados finan-- cieras a que se refieren los incisos a, b, c y d de la -- fracción IV del artículo 8° del Reglamento del Código Fis-- cal de la Federación, conciliando en su caso las diferen-- cias con los Estados Financieros Básicos, originadas por

reclasificaciones para su presentación. El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

8°.D.- De conformidad a lo establecido por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación y 2°. , 3°. , y 6°. del Reglamento del Artículo 85 del citado ordenamiento, se dan a -- conocer las formas oficiales de solicitud y aviso que conforme a dicho reglamento deberán presentar los Contadores Públicos que deseen registrarse ante la Secretaría y los contribuyentes que opten por presentar estados financieros dictaminados las que se relacionan a continuación y aparecen en el - anexo 2 de la presente resolución.

Diario Oficial de la Federación de fecha 23 de febrero de 1981.

9.- En relación con el reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- I.- La constancia a que se refiere la fracción IV del artículo 2° del Reglamento deberá haber sido emitida por el Colegio de Contadores Públicos a que esté afiliado el - solicitante, dentro de los dos meses anteriores a la -- presentación de la solicitud de registro.
- II.- La Dirección General de Fiscalización expedirá constancias de registro de los contadores públicos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 2° del - Reglamento.
- III.- En los casos en que se efectúe cambio de fecha de cierre de ejercicio, el aviso a que se refiere el artículo 3° del Reglamento, se podrá presentar tanto por el ejercicio de 12 meses como por el ejercicio regular que origine por el cambio, siempre que dicha presentación se -



efectúe, en cada caso dentro del plazo establecido en el artículo de referencia.

IV.- Los documentos a que se refiere el artículo 2° del Reglamento deberán presentarse en el original y copia y, en su caso se anexará copia de la autorización de prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

V.- La solicitud de prórroga a que se refiere el artículo 5° del Reglamento deberá ser suscrita por el contribuyente y el Contador Público.

VI.- Los documentos a que se refiere el Reglamento referido, deberán ser presentados ante la Dirección General de -- Fiscalización a que se refieren los artículos 2°, 3°, y 6°.

10.- Para los efectos del artículo 8° del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación se observará lo siguiente:

I.- El texto del dictamen relativo a los Estados Financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos a que esté afiliado el Contador Público que los emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda el Registro a que se -- refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

II.- Los estados financieros básicos examinados por el Contador Público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, podrán ir suscritos por el contribuyente y -- podrán presentarse en fecha comparativa en el ejercicio inmediato anterior.

III.- Los anexos a que se refiere la fracción IV del citado --

artículo 8° deberán sujetarse a lo siguiente:

- a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto en los casos de primera dictaminación en los que abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso los análisis comparativos por subcuenta de los gastos de fabricación, de administración, venta y financieros.
- b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivos, también deberá incluir la mención de tasas y bases adoptadas para efectuar la deducción de bienes del activo fijo.
- c) La relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo.
- d) La conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la siguiente información:
  - Determinación por el ejercicio de la publicidad sujeta a amortización fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.
  - Determinación por ejercicio de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la unidad fiscal, así como la aplicación que se dictamina.
  - Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  - Determinación similar a la de subsidios anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se

dictamina, proveniente de ejercicios anteriores.

- e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otros impuestos federales.

11°. .- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente al que se refiere la fracción III, del artículo 3° del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de marzo de 1983.

Para efectos del artículo 8° del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

- 1.- El texto del dictamen relativo a los Estados Financieros deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos a que esté afiliado el Contador Público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

A partir del 28 de febrero de 1984, de acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, quedó derogado el Reglamento del 11 de abril de 1980 y reglas de carácter general de fecha 11 de septiembre de 1980, 23 de febrero de 1981 y 31 de marzo de 1983 que establecen disposiciones fiscales para los dictámenes de los Contadores Públicos ya que se incorporan al Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor. Solamente que existen varias excepciones de carácter legal que contradice lo dispuesto, ya que sigue funcionando como antes lo hacía.

- El decreto del 21 de abril de 1959 que quedó derogado - el 1° de abril de 1967, cuando apareció el artículo 85 actual 52 del Código Fiscal de la Federación.
- Influencia de los instructivos de la Dirección General de Fiscalización que también quedaron abrogados.
- El reglamento del artículo 85 actual 52 no sea un reglamento específico.
- El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor reglamenta los dictámenes y el registro de contadores públicos que dictaminarán sobre estados financieros de los contribuyentes y las reglas para formularlos.
- Los artículos del 45 al 57 del Código Fiscal de la Federación nos habla sobre las facultades de las autoridades fiscales.

## 2.6. FORMAS APLICABLES A LOS DICTAMENES DE CONTADORES PÚBLICOS.

### 1.- Concepto del trámite:

Solicitud a efecto de obtener registro de contador público autorizado a dictaminar los Estados Financieros del -- contribuyente.

### 2.- Autoridad competente:

Dirección General de Fiscalización.

### 3.- Formulario aplicable:

HDF-2 "Solicitud de Registro de Contador Público" Cuadruplicado.

### 1.- Concepto del trámite:

Aviso de sustitución de Contador Público.

## 2.- Autoridad competente:

Subadministración de Fiscalización de la Administración -  
Fiscal Federal que corresponda a su domicilio fiscal o -  
Dirección General de Fiscalización, en los casos de empre-  
sas que consoliden para efectos fiscales sus Estados Fi-  
nancieros y de entidades del Sector Paraestatal.

## 3.- Formulario aplicable:

HDF-1 "Aviso para presentar dictamen fiscal o sustitución  
de Contador Público". Quintuplicado.

## 1.- Concepto del trámite:

Presentación del Dictamen Fiscal.

## 2.- Autoridad competente:

Subadministración de Fiscalización de la Administración -  
Fiscal Federal o Dirección General de Fiscalización.

## 3.- Formulario aplicable:

HDF-4 "Carta de Presentación del Dictamen Fiscal".  
Quintuplicado.

## 1.- Concepto del trámite:

Aviso para presentar Estados Financieros Dictaminados.

## 2.- Autoridad competente:

Subadministración de Fiscalización de la Administración  
Fiscal Federal o Dirección General de Fiscalización.

## 3.- Formulario aplicable:

HDF-1 "Aviso para presentar dictamen fiscal o sustitución  
de Contador Público" Quintuplicado.

## 1.- Concepto del trámite:

Aviso por Contador Público renunciando a dictaminar los --  
Estados Financieros del Contribuyente.

2.- Autoridad competente:

Subadministración de Fiscalización de la Administración  
Fiscal Federal o Dirección General de Fiscalización.

3.- Formulario aplicable:

No existe.

1.- Concepto del trámite:

Aviso del Contribuyente a fin de renunciar a la presentación de Estados Financieros dictaminados por Contador Público autorizado.

2.- Autoridad competente:

Subadministración de Fiscalización de la Administración -  
Fiscal Federal o Dirección General de Fiscalización.

3.- Formulario aplicable:

No existe.



**AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL E INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL I.V.A. O PARA SUSTITUCION DE C.P.R.**

HDF-1

A.F.R. \_\_\_\_\_

PARA USO EXCLUSIVO DE LA S.M.C.P.				
No. DE OFICINA DE PARTES	FECHA			
	DIA	MES	AÑO	
No. DE EXPEDIENTE				
No. DE AVISO	CLAVE A.F.R.	CLAVE GIRO		

ENTIDAD FEDERATIVA \_\_\_\_\_

PARA USO EXCLUSIVO DE LA ENTIDAD FEDERATIVA				
No. DE OFICINA DE PARTES	FECHA			
	DIA	MES	AÑO	
No. DE EXPEDIENTE				
No. DE AVISO				
No. DE REGISTRO O CUENTA PATRAL				

PARA LOS EFECTOS A QUE SE REFIEREN LOS ARTS. 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 46 DE SU REGLAMENTO Y REGLAS GENERALES APLICABLES, AVISO QUE PRESENTAREMOS DICTAMEN FORMULADO POR C.P.R. RELATIVO A MIS METANOS FINANCIEROS E INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL I.V.A. CONFORME A LOS SIGUIENTES DATOS:

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE				CLAVE DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES (SOLO DE BARRA TRAMITE SI TIENE 15 POSICIONES)		
NOMBRE RAZON O DENOMINACION SOCIAL				XXXX	XXXX	XXXX
DOMICILIO FISCAL		CALLE	No. Y LETRA	COLUMNA Y DELEGACION POLITICA		CODIGO POSTAL
POBLACION	D.P.N.	ESTADO	TELEFONO	ACTIVIDAD PRINCIPAL		

DATOS DEL EJERCICIO A DICTAMINAR DECLARADOS												
EJERCICIO			FECHA DE PRESENTACION DE LA DECLARACION I.S.R.			FECHA DE PRESENTACION DE LA DECLARACION I.V.A.			EN CASO DE HABER OBTENIDO PROGRAMAS PARA LA PRESENTACION DE LA DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE ANOTA EN LA SIGUIENTE FORMA DE SIGUIENTE			
DEL			AL			DEL			DEL			
DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO	DIA	MES	AÑO	FECHA
IMPUESTO									IMPUESTO POR			
									<input type="checkbox"/> D.C.R. <input type="checkbox"/> C.P.R.			

ACTIVO CIRCULANTE	IMPUESTO TOTAL	PASIVO CIRCULANTE	IMPUESTO TOTAL	CAPITAL CONTABLE
IMPUESTOS ACUMULABLES I.S.R.	COSTO	OTRAS DEDUCCIONES	RESERVA FISCAL	CAPITAL SOCIAL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	VALOR TOTAL DE LOS ACTIVOS O ACTIVIDADES	IMPUESTOS NO EFECTOS AL I.V.A.	I.V.A. CANCELADO	IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINARA					
NOMBRE			MUNICIPIO DE REGISTRO		FIRMA DE CONFORMIDAD
DOMICILIO FISCAL		CALLE	No. O LETRA	DELEGACION POLITICA	
POBLACION Y ESTADO		CODIGO POSTAL			
FIRMA DE CONTADORIA PUBLICA A LA QUE PERTENECE (DESPLAZADO)			TELEFONO		

DATOS DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL	
NOMBRE	
CARGO	
TELEFONO	FIRMA

- PRIMER DICTAMEN
- PARA ESTATAL
- CONSOLIDA PARA EFECTOS FISCALES
- SUSTITUCION C.P.R.
- CONTROLADA
- CONTROLADORA
- SI  NO

LUGAR	FECHA		
	DIA	MES	AÑO

INSTRUCCIONES DE PRESENTACION Y/O LLENADO AL REVERSO

PRESENTARSE POR SEPTUPLICADO



**SOLICITUD DE REGISTRO DE CONTADORES PUBLICOS**

SOLICITUD N°.

H.O.F.-3  
12-1985

DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION  
INSURGENTES SUR N°. 14 MEXICO 6, D. F.

PARA LOS EFECTOS DE LOS ARTICULOS 52 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 45 DE SU REGLAMENTO, ATENTAMENTE SOLICITO MI INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE CONTADORES PUBLICOS PARA LO CUAL DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE NO ES TOY ACUSADO O CONDENADO POR DELITO DE CARACTER FISCAL POR DELITOS INTENCIONALES CONTRA EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS, DE FALSEDAD EN DECLARACIONES JUDICIALES O EN INFORMES DADOS A UNA AUTORIDAD O POR CUALQUIER OTRO TAMBIEN DE CARACTER INTERNACIONAL QUE AMERITE PENA CORPORAL.

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO			
NOMBRE (APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE)			R.F.C.
DOMICILIO PARTICULAR			TEL.
COLONIA			C.P.
POBLACION	ESTADO		
TITULO EXPEDIDO POR			CEDULA PROFESIONAL N°.

DATOS DEL DESPACHO AL QUE PERTENECE			
NOMBRE			
DOMICILIO		COLONIA	C. P.
POBLACION	ESTADO	TEL.	

COLEGIO PROFESIONAL DE CONTADORES PUBLICOS AL QUE PERTENECE			
NOMBRE			
DOMICILIO		COLONIA	C. P.
POBLACION	ESTADO	TEL.	

**ANEXO COPIA CERTIFICADA DE:**

- I. ACTA DE NACIMIENTO O CARTA DE NATURALIZACION EN SU CASO
- II. TITULO PROFESIONAL (ANVERSO Y REVERSO)
- III. CEDULA PROFESIONAL EMITIDA POR LA SE P. (ANVERSO Y REVERSO)
- IV. CONSTANCIA RECIENTE EMITIDA POR EL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS QUE ACREDITA MI CALIDAD DE MIEMBRO ACTIVO

FIRMA DEL SOLICITANTE			
LUGAR			FECHA
			DIA MES AÑO

PARA USO EXCLUSIVO DE LA D. G. F.									
NOMBRE Y FIRMA			FECHA		EXPEDIENTE N°		NOMBRE Y FIRMA		
			DIA	MES	AÑO	110/			
NOMBRE Y FIRMA			FECHA		REGISTRO ASIGNADO N°		NOMBRE Y FIRMA		
			DIA	MES	AÑO				

CUALQUIER MODIFICACION A LOS DATOS ANOTADOS ANTERIORMENTE DEBERA COMUNICARSE DENTRO DE LOS DIEZ DIAS SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE OCURRA

SE PRESENTARA POR CUADRUPPLICADO

Dr. Heald con PAPELERIAS GRAFOS, S. A.  
 Puntal de Sdo. Domingo Lomas 2 y 7





**DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION  
AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL  
SOBRE ENAJENACION DE ACCIONES**

76

H D F 3

--

PARA USO EXCLUSIVO DE LA D. G. F.			
Nº OFICIALIA DE PARTES	FECHA		
	DIA	MES	AÑO
Nº EXPEDIENTE			
Nº DE AVISO	CLAVE A.P.R.	CLAVE	ORDEN

Para los efectos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, así como el Reglamento del Código Fiscal, aviso que presentará dictamen por C. P. R. relativo a la enajenación de acciones de mi propiedad, conforme a los siguientes datos.

IDENTIFICACION DEL ENAJENANTE			
NOMBRE			R.F.C.
DOMICILIO FISCAL			
POBLACION	EDO.	ACTIVIDAD PREPONERANTE	D.F.N.

DATOS DE LA OPERACION (MILES DE PESOS)											
FECHA DE LA OPERACION				FECHA DE PRESENTACION O DEBIO PRESENTAR LA DECLARACION O PAGO PROVISIONAL			MONTOS DE LA ENAJENACION			COSTO DE ADQUISICION AJUSTADO	
DIA	MESES	AÑO	DIA	MESES	AÑO						

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINARA				DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL (ENAJENANTE)			
NOMBRE		DE RESIDENTE		NOMBRE		R.F.C.	
DOMICILIO FISCAL				DOMICILIO PARA NOTIFICACIONES			
POBLACION		EDO.		POBLACION			
NOMBRE DEL DESPACHO		TEL.		TEL.			
FIRMA DE CONFORMIDAD				FIRMA DEL ENAJENANTE O EN SU CASO DEL REPRESENTANTE LEGAL			

IDENTIFICACION DEL ADQUIRENTE			
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL			R.F.C.
DOMICILIO FISCAL			
POBLACION	EDO.	ACTIVIDAD PREPONERANTE	D.F.N.

IDENTIFICACION DE LA SOCIEDAD EMISORA							
NOMBRE RAZON O DENOMINACION SOCIAL						R.F.C.	
DOMICILIO FISCAL							
POBLACION		EDO.		ACTIVIDAD PREPONERANTE		D.F.N.	
SE ENCUENTRA DICTAMINADA PARA EFECTOS FISCALES		CONTROLADORA		CONTROLADA		CONSOLIDA ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.	
SI ( )	NO ( )	SI ( )	NO ( )	SI ( )	NO ( )	SI ( )	NO ( )
LUGAR Y FECHA							

INSTRUCCIONES AL REVERSO

SE PRESENTARA POR QUINTUPLICADO



DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

## CARTA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL

HDF-4

DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION Y/O ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL	PARA USO EXCLUSIVO DE LA D. G. F.					
	FECHA			NO. DE OFICIALIA DE PARTES		
	DIA	MESES	AÑO			
	NO. DE EXPEDIENTE					
NO. DE CONTROL			NO. DE DICTAMEN			

PARA LOS EFECTOS A LOS QUE SE REFIEREN LOS ARTICULOS 34 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 49 DE SU REGLAMENTO, PRESENTAMOS EL DICTAMEN FISCAL FORMULADO POR C.F.R. RELATIVO A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONFORME A LOS DATOS DEL AVISO PARA PRESENTAR DICTAMEN FISCAL

DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE					
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL				REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	
DOMICILIO FISCAL					CODIGO POSTAL
POBLACION		ESTADO		ACTIVIDAD PREPONDERANTE	

DATOS DEL DICTAMEN FISCAL Y DEL AVISO PARA PRESENTARLO											
EJERCICIO						PRESENTACION DEL AVISO			LUGAR DONDE SE PRESENTO EL AVISO		
DEL		A									
DIA	MESES	AÑO	DIA	MESES	AÑO	DIA	MESES	AÑO	INGRESOS ACUMULABLES I.S.R.		
									DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS I.S.R.		
									SI <input type="checkbox"/> POR DICTAMEN <input type="checkbox"/> POR OTRAS CAUSAS <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>		

EMPRESA CONTROLADORA SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	EMPRESA CONTROLADA SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	CONSOLIDA ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
EN CASO POSITIVO ANEXE RELACION DE EMPRESAS CONTROLADAS	EN CASO POSITIVO INDIQUE NOMBRE DE LA EMPRESA CONTROLADORA	EN CASO POSITIVO SEÑALE A PARTIR DE QUE EJERCICIO EMPEZO A CONSOLIDAR Y NUMERO DE OFICIO DE AUTOREACCION Y FECHA

DATOS DEL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINO					
NOMBRE				NO. DE REGISTRO	FIRMA DE CONFORMIDAD
DOMICILIO FISCAL				CODIGO POSTAL	
POBLACION Y ESTADO				TELEFONO	
FIRMA DE CONTADURIA PUBLICA A LA QUE PERTENECE (DESPACHO)					

OBSERVACIONES	FECHA		
	DIA	MESES	AÑO
LUGAR			

INSTRUCCIONES AL REVERSO

PRESENTARLA POR QUINTUPLICADO

## CAPITULO TRES

## EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y LAS NORMAS DE AUDITORIA

3.1. ANALISIS DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL-  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C.

La Auditoría es la actividad profesional del Contador Pú-  
blico, en ella aplica una serie de normas las cuales amparan-  
las relaciones de trabajo, servicios profesionales así como -  
la Responsabilidad hacia la propia profesión; es indispensa--  
ble hacer comentarios a ellas, porque implican serios proble-  
mas de índole moral, educativo y profesional.

A continuación se definen a las Normas de Auditoría:

Según se describe en el Boletín A, las normas de audito-  
ría son los requisitos mínimos de calidad relativo a la perso-  
nalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la informa-  
ción que rinde como resultado de este trabajo.

Clasificación de las Normas de auditoría:

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

Normas personales:

Estas se refieren a las cualidades que el auditor debe -  
tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el ca--  
rácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este

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

#### Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

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

#### Cuidado y diligencia profesionales.

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

#### Independencia.

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

#### Normas de ejecución del trabajo:

Cuando se comentan las normas personales, se señala que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia, existiendo ciertos elementos que deben de ser cumplidos fundamentales para la ejecución de éste, el cuidado y la diligencia constituyen las normas denominadas ejecución del trabajo.

#### Planeación y supervisión.

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

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

### Estudio y evaluación del control interno.

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

### Obtención de evidencia suficiente y competente.

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

### Normas de Información:

El resultado final del trabajo del auditor es el dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados del trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El Dictamen o Informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los Estados Financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa, así también el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor a través del Dictamen.

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

Aclaración de la relación con estados o Información Financiera y expresión de opinión.

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

Bases de opinión sobre Estados Financieros.

El auditor, al opinar sobre Estados Financieros, debe - observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de Contabilidad,
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas re lativas es adecuada y suficiente para su razonable inter-pretación.

### 3.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

El Contador Público independiente puede desempeñar di-- versos trabajos o actividades, pero una de las principales - es la Auditoría de Estados Financieros, la cual tiene como - objeto principal emitir una opinión en la que se haga cons-- tar que dichos Estados presentan la situación financiera y -

los resultados de las operaciones de la empresa a una fecha, lo cual se hace dentro del marco de los principios de contabilidad aplicados en forma consistente.

El trabajo de auditoría tiene como objetivo o finalidad proporcionar al propio contador los elementos de juicio y -- convicción necesarios para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es por ello que es responsabilidad del auditor el determinar que clase de pruebas necesita para dicha convicción y hasta que grado debe realizarse -- estas pruebas y en que momento suministrar elementos de juicios suficiente. A continuación se definirán los procedimientos de auditoría:

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Como existen diversos sistemas de organización, contabilidad, etc., al Contador Público le es imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los Estados Financieros por esta razón el auditor debe aplicar su criterio, decidir que técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, se aplicarían en cada caso para fundamentar una -- opinión objetiva o profesional.

También podemos definir a los procedimientos como Normas pre-establecidas que definen la secuencia en que se deben de llevar a cabo las operaciones. Por ejemplo, ningún -- proyecto de autorización y procedimientos de registro de control contable, puede considerarse adecuado, sino se cuenta con el personal capaz de ejecutar los procedimientos propuestos para hacer que dicho sistema sea eficiente, tampoco se -- pueden considerar eficientes las prácticas seguidas en el --

cumplimiento de las obligaciones en los departamentos de la organización, a menos que exista independencia departamental, para que así las responsabilidades puedan determinarse y hacer cumplir los controles indepartamentales.

A continuación se presenta un esquema, en donde se puede observar el lugar que ocupan los procedimientos dentro de un sistema.

### S I S T E M A

-----

Conjunto de procedimientos que se refieren a actividades entre sí relacionadas dentro del marco de una entidad económica

-----  
Es el medio de convertir políticas en acción  
-----

-----  
Procedimiento A Procedimiento B Procedimiento C

Normas preestablecidas que definen la secuencia en que se deben llevar a cabo las operaciones

-----  
Definen el "Que Hacer", "Quien", "Donde y Cuando"  
-----

-----  
Método 1

Método 2

Conjunto de instrucciones detalladas que definen la forma de realizar una operación

Son el complemento a los procedimientos

-----  
Definen el como " Hacerlo "  
-----



## EL USO ACONSEJABLE DE LOS MANUALES DE CONTABILIDAD Y DE PROCEDIMIENTOS.

Una vez que la administración ha determinado sus objetivos, ha proporcionado un apropiado plan de organización y delegado la responsabilidad para el logro de los objetivos, debe tener los medios para establecer, primero, los registros de control de las operaciones y transacciones consecuentes; y segundo, la clasificación de datos centro de una estructura formal de cuentas. Al segundo elemento se le conoce comunmente como el catálogo de cuentas. Un catálogo de cuentas preparado cuidadosamente tiene propósitos más útiles que el proporcionar únicamente casilleros en los que se coloquen las transacciones.

- 1.- Facilitar la preparación económica de los estados financieros e informes.
- 2.- Incluir aquellas cuentas que se necesiten para reflejar adecuadamente las partidas de activo, pasivo, ingresos y gastos suficientemente analizados, a fin de que sean útiles a la administración en el control de las operaciones.
- 3.- Describir exacta y concisamente lo que debe contener cada cuenta.
- 4.- Definir tan claro como sea posible, las fronteras entre el activo fijo, los inventarios y las partidas de gastos.
- 5.- Proporcionar, cuando sea necesario, cuentas controladas.

Los medios para los primeros registros de control de las operaciones y transacciones son creados a través de la preparación de registros apropiados en formas, y con la planeación del flujo lógico de la anotación contable, así como los proce

dimientos de aprobación vigentes entre los departamentos y entre las secciones de éstos. Dichas formas, y las instrucciones relativas al flujo de los procedimientos de registro y aprobación, a menudo están incorporados en los "manuales de procedimientos". Se ha tenido un gran progreso en años recientes, al mejorar los diseños y planteamientos de los procedimientos de registro, particularmente desde el punto de vista del uso de aparatos mecánicos modernos. Muchas de las más grandes empresas han reconocido la importancia de dar atención continua a estos asuntos, y en consecuencia dentro de sus departamentos de contabilidad, ha organizado dependencias de métodos y procedimientos.

Un examen completo de todas las formas y de los registros necesarios en los varios tipos de negocios no es factible, dado que las necesidades son completamente diferentes en cada empresa. Sin embargo, se pueden anotar algunos de los principios que se aplican al adoptar formas o registros.

Debe servir una función útil en su relación con los procedimientos planeados y cumplir los objetivos de la administración. Por ejemplo, las ventas son el objetivo principal de la administración y los procedimientos de ventas invariablemente requieren el uso de facturas aprobadas por ventas, las cuales sirven para un gran número de propósitos, algunos de los cuales son: como base para el asiento en los libros de contabilidad; como autorización para el embarque de las mercancías; como documento original del cual se compilan todos los datos para compendios y análisis relativos a ventas, tales como ventas por áreas, por producto, y por vendedor y el total de ingresos obtenidos por ventas; el documento original que sirve de base para pagar las comisiones a los vendedores.

Debe estar elaborada en tal forma que su correcto manejo se apegue a los procedimientos de control establecidos y por tanto, dentro de la forma o registro mismo, proporcione un cierto grado de control interno.

Los procedimientos de muchas empresas han sido ampliados para incluir, donde sea conveniente y económicamente factible, controles de materiales y de producción, sistemas adecuados de costos, controles presupuestales, provisión para informes y resúmenes periódicos y en el caso de grandes empresas, el uso de personal para auditoría interna. Las instrucciones -- que establecen todos los procedimientos deben ser incluidas -- en un manual. Las instrucciones para que sean empleadas ventajosamente deben ser claras y completas, y lo suficientemente concisas para evitar, en la medida-práctica, que sean voluminosas y difíciles de manejar, las instrucciones verbales deben evitarse hasta donde sea posible; por lo general son mal entendidas y ocasionan frecuentemente resentimientos entre -- los supervisores y el personal.

Si el desarrollo de un plan de organización y el diseño del flujo de procedimientos fueren semejantes a un plan estrtégico, la adopción de prácticas adecuadas podría llamarse la medida táctica para la ejecución del plan. Lo adecuado de -- las prácticas seguidas en la ejecución de las obligaciones y funciones de cada uno de los departamentos de la organización, determinará la efectividad del control interno y la eficiencia resultante de las operaciones.

Los procedimientos adoptados deberán proporcionar los pasos por los cuales las transacciones sean autorizadas, registradas, y responsabilizada la custodia de las partidas del activo. Las prácticas adecuadas deberán proporcionar los me -- dios por los cuales la integridad de dichas autorizaciones, - registro y responsabilidad por la custodia de las partidas de activo puedan quedar razonablemente garantizadas. Esto generalmente se obtiene por medio de la división de deberes y responsabilidades, en tal forma que ninguna persona maneje por - completo una transacción desde el principio hasta el fin. La

persona que autoriza, o inicia una transacción, no debe tomar parte en el registro, o en el dominio y manejo de activo. -- Cuando las circunstancias no permitan tal división, otras -- prácticas deben encontrarse, esta división debe aplicarse tanto a los departamentos como en individuos, y deberá practicarse en toda organización y en todos los niveles de autoridad.

Como se señaló en el punto anterior, los procedimientos son normas preestablecidas que definen la secuencia en que se deben llevar a cabo las operaciones, debido a que se encuentra integrado en el control interno, éste comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas preestablecidas por la administración.

Los objetivos del control interno son cuatro:

- a) La protección del activo de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz y confiable.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio y,
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la Administración de la empresa.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados se le conoce con el nombre de control interno contable; en cambio, los otros dos objetivos citados se refieren al control interno administrativo.

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros, consecuentemente, están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.
- b) Las operaciones se registran para:
  - Permitir la preparación de Estados Financieros de conformidad con principios de contabilidad o cualquier otro -- criterio aplicable a dicho estado, y
  - Mantener datos relativos a la custodia de los activos.
- c) El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con - - autorizaciones de la administración.
- d) Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

#### ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

- 1.- El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, 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.
- 2.- La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.
- 3.- Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si

las fallas del control interno son graves y el auditor - no logra suplir esa limitación de una manera práctica, - deberá abstenerse de opinar sobre los estados financie--ros.

- 4.- El estudio y evaluación del control interno deberá hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de - la auditoría.
- 5.- El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control interno.
- 6.- Es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizados.

#### METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Las fases en las que se lleva a cabo el control y evaluación del control interno por ciclos de transacciones son las - siguientes:

- 1.- Identificación de los ciclos de transacciones cuyo con- - trol interno se va a estudiar y evaluar.
- 2.- Identificación de funciones (tarea que se ejecuta dentro- de un sitio para verificar una actividad).
- 3.- Identificación de objetivos del control interno aplica- - bles a cada función.
- 4.- Obtención de información.
- 5.- Entendimiento y documentación de los procedimientos de -- proceso en cada función.
- 6.- Identificación de técnicas de control interno utilizadas-

por la entidad, para cada función.

7.- Evaluación del control interno.

8.- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.

A continuación se explicará brevemente cada una de las fases del estudio y evaluación del control interno así como su integración:

1.- Identificación de los ciclos de transacciones cuyo con- trol interno se va a estudiar y evaluar. Se pueden identificar los siguientes ciclos de transacciones que configu--ran la estructura de un entidad económica.

- Ciclo financiero o de Tesorería.

- a) Inversiones.
- b) Préstamos.
- c) Capital contable.
- d) Administración de efectivo.

- Ciclo de egresos.

- a) Compras y cuentas por pagar.
- b) Sistema de nóminas.
- c) Salidas de efectivo.

- Ciclo de producción.

- a) Inventarios y costo de manufactura.
- b) Inmuebles, maquinaria e instalaciones.

- Ciclo de ingresos.

- a) Sistema de ventas.
- b) Sistema de cuentas por cobrar.
- c) Entradas de efectivo.

- Ciclo de información financiera.

- a) Sistema de contabilidad en general.

b) Sistema de contabilidad de costos.

c) Procedimientos para estructurar la información financiera.

2.- Identificación de funciones. Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones. Una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente. Dado que cada empresa y cada ciclo de transacciones son singulares, por ello las funciones pueden variar en cada caso.

Una vez que el auditor ha identificado los ciclos de transacciones cuyo control interno estará sujeto a revisión y evaluación es necesario que se identifiquen y determinen las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

3.- Identificación de objetivos por control. Una vez identificadas y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones de la empresa, el auditor deberá identificar los objetivos específicos de control interno aplicables en cada función partiendo de los objetivos generales de control interno.

4.- Obtención de información. El conocimiento que requiere el auditor de los sistemas, procedimientos, métodos, controles, obteniéndose mediante la aplicación de las siguientes técnicas:

a) Lectura de los manuales de organización de la compañía.

b) Revisión de la información contenida en el expediente continuo de auditoría.



c) Entrevistas con funcionarios y empleados.

d) Observaciones de campo.

- 5.- Entendimiento y documentación de los procedimientos de proceso en cada función. Una vez que el auditor obtuvo el conocimiento de los sistemas, procedimientos y controles establecidos por la empresa, deberá documentar lo que se logra mediante el proceso de las transacciones dentro de cada función, a través de la preparación de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptiva o el uso de cuestionarios.

El detalle de la información que se incluye en esta documentación dependerá del grado de profundidad a que quiera llegar el auditor.

Sin embargo, no se intenta en ningún caso que en esta documentación se muestren los procedimientos de proceso, sino más bien, resumir en la misma el flujo de las transacciones en términos de importancia, para lo cual esta documentación deberá contar por lo menos con los siguiente -- elementos:

- Documentos fuentes e informes que se preparen.
- Pasos de procesamiento.
- Archivos utilizados durante el procesamiento y,
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

- 6.- Identificación de técnicas de control interno utilizadas por la entidad, para cada función. Las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar -- transacciones.

Por ello el auditor debe concentrar mayor atención en las técnicas de control interno que en actividades aisladas -

del procedimiento.

- 7.- Evaluación del control interno. Una vez identificadas las técnicas de control interno utilizadas por la empresa en cada función, el auditor deberá anotar y documentar las técnicas del control interno usadas por la empresa.

La evaluación del control interno es la etapa medular del trabajo de auditoría ya que con base en la misma se diseñará el programa de trabajo relativo, por lo que esta etapa deberá ser efectuada por un miembro experimentado del equipo de auditoría.

La evaluación del control interno se logrará mediante:

- La identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas.
- La identificación específica de los objetivos de control interno del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los riesgos de logros incompleto o nulo.

La conclusión de que se logra un objetivo de control interno de ciclos significa que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes mediante las técnicas de control expresadas.

Después de observar lo anterior podemos concluir que la existencia de un control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

1.- Planeación y sistematización. Es deseable encontrarse en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen como objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, - uniformar los procedimientos, reducir errores abreviar el tiempo de entrenamiento del personal y evitar o eliminar las órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

Por ejemplo: en el aspecto de contabilidad, la planeación y sistematización exigen al menos un catálogo de cuentas con su instructivo, si no una gráfica del trámite contable y un manual de procedimientos aplicables a las formas, registros o informes contables.

2.- Registros y formas. Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

3.- Informes. Se debe tener un control o vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante del control es la información interna, para ello el personal debe tener capacidad para juzgar los informes internos, así como autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen un elemento importante del control interno, desde la preparación de balances mensuales, hasta hojas de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución pueden vigi-

larse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos; informes de ventas, análisis de variaciones de capital. Un control interno de tipo más elevado probablemente incluiría informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales.

- 4.- Personal. Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son cuatro:

- a) Entrenamiento: Si existen programas de entrenamiento - el personal será más apto para diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado -- permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción y desperdicio.
- b) Eficiencia. Debe existir interés en el negocio para - tener eficiencia lo cual ayuda al control interno; por ejemplo los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representadas de los costos.
- c) Moralidad. La moralidad es una columna del control interno, por ejemplo las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben de ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. - El complemento es indispensable de la moralidad del -- personal como elemento del control interno se encuen--

tra en las finanzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

d) Retribución. Una adecuada retribución al personal -- ayuda a realizar los propósitos de la empresa con mayor dinamismo, entusiasmo y concentración en cumplir -- la eficiencia que en hacer planes de desfalcar a la em presa. Los sistemas de premios, incentivos, pensiones por vejez constituyen elementos importantes para el -- control interno.

5.- Supervisión.- Se debe tener vigilancia constante para -- que el desarrollo de los procedimientos sea realizado por personal capacitado de acuerdo a los planes de la organi- zación. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios, empleados en formas directas o indirectas. Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e in formes, permite la supervisión casi automática.

### 3.3. OBSERVACIONES Y CONCLUSIONES A LOS COMENTARIOS DE LA COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL INSTI TUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

En 1951 desaparecen del dictamen los Principios de conta bilidad pero las Normas y Procedimientos siguen vigentes, ya -- que para la formación y enseñanza del Contador Público son de importancia ya que el Dictamen se refiere a las bases del al- cance de su trabajo.

Como recordamos en el artículo 85 el administrador de in gresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Lic. -- Hoyo D'addona, para que el dictamen fiscal se formulara de -- acuerdo a las Normas de auditoría generalmente aceptadas y no

como lo menciona el citado artículo, que debe ser de acuerdo a las disposiciones fiscales en vigor, estas negociaciones - de esfuerzos se pierden al entrar en vigor el nuevo dictamen, por ello tiene gran importancia la intervención de la Dirección General de Fiscalización al examinar las Auditorías dictaminadas por parte del Contador Público independiente. Como lo menciona el Código de ética profesional:

"La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria".

"Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sin que también mediante él, la profesión - declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma". Además por sí mismo obliga a los Contadores Públicos agrupados en - el Instituto a cumplir en esencia con lo que indican las -- normas de auditoría general, antes aceptadas y también los - principios contables. Por ejemplo la palabra "presentan razonablemente" aparece como una responsabilidad del auditor - o sea como una afirmación a los Estados Financieros al expresar su opinión.

Al pedirles a auditores independientes expresar su opinión sobre la razonabilidad de Estados Financieros sin especificar una norma de medición tal como Principios de contabilidad generalmente aceptados conduciría al caos. Si cada -- auditor formulara en forma individual su propio punto de vista acerca de lo que es razonable, la opinión del auditor sería tan personal y única que la compatibilidad de los Estados Financieros no podría ni aproximarse; es necesario tener un marco para alcanzar un nivel universal.

Con esto observamos la relación sobre principios de contabilidad y la responsabilidad del auditor. Los ordenamientos sobre principios de contabilidad deberían identificar --

los objetivos de los principios de contabilidad de tal manera que un auditor pueda valorar la conformidad que haya con el es píritu de principios de contabilidad generalmente aceptados - así como también de lo razonable.

Respecto al dictamen de 1951 que desapareció, en consecuencia incluyo las pruebas de la documentación y registros - de contabilidad así como de otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias; la frase referente a la consistencia por redundancia en los principios de contabilidad.

Para efectos financieros, el dictamen cambió durante el año de 1988 según consta en Diarios Oficiales de fechas 30 de junio de 1988 y 14 de julio de 1988, los cuales posteriormente serán tratados.

La afirmación más importante que hace el contador público de su dictamen es, aquella en la que declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas afirmaciones son un sello que el contador público pone a su dictamen y es lo que da confianza a los lectores de los estados financieros; por lo tanto el contador público podrá dictaminar todos aquellos estados financieros en los que se haya cumplido las 12 normas de auditoría generalmente aceptadas. El alcance de dichas normas es - muy amplio y se aplica tanto a las aptitudes personales de -- los contadores públicos como a la idoneidad de su trabajo. -- Ahora bien en tanto con 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 las mismas en todas las circunstancias.

### 3.4. NORMAS BASICAS DEL PARRAFO DE ALCANCE EN EL DICTAMEN.

Como se mencionó anteriormente el Dictamen o diagnóstico, constituye la parte esencial del reporte de auditoría ya que su contenido está dirigido a capturar la atención de los lectores. Los elementos que lo integran son los siguientes:

- Destinatario.
- Párrafo de alcance.
- Párrafo intermedio
- Párrafo de opinión.
- Firma.
- Fecha.

El destinatario es la persona a quien se dirige el reporte de Auditoría. En el caso de una auditoría operacional - - efectuada por un Contador Público independiente, el dictamen debe dirigirse al funcionario que contrató sus servicios. Si el flujo de examen de transacciones se llevó a cabo por un departamento de Auditoría interna, el Dictamen o diagnóstico deberá remitirse al principal funcionario a cargo del área en que se celebró la intervención.

Existe el criterio de dirigir el diagnóstico al funcionario a quien reporta el gerente o el director de auditoría interna; esto no es correcto, ya que la responsabilidad primaria que se relaciona tanto con los problemas detectados como con las acciones correctivas necesarias no es de dicho funcionario sino de otra u otras personas.

En estas condiciones, remitir el informe al director del área auditada es un gesto elemental de cortesía que, además, satisface las normas universales sobre comunicación entre los departamentos que integran una estructura operativa.



### El Párrafo de Alcance.

Es una descripción breve y sencilla del trabajo llevado a cabo por el auditor, cuyo objetivo es informar acerca de -- los tres factores esenciales:

- Qué sistemas fueron examinados.
- En qué período o a que fecha.
- Con qué propósito.

La mención de los sistemas auditados debe incluir la -- identificación del departamento o los departamentos en los -- cuales se desarrolló la auditoría operacional, es conveniente señalar el ciclo de transacciones en el que se localizan los métodos y los procedimientos examinados, a fin de introducir en la terminología que se usa para la identificación de los - componentes operativos de una entidad.

Por otra parte, el propósito de la auditoría debe incluir se en el párrafo de alcance para informar a los lectores de - los beneficios específicos que derivarán para la empresa como resultado de la auditoría, tales como el mejoramiento de los sistemas, el incremento de la eficiencia y de la eficacia en el desarrollo de las actividades, la simplificación de los -- trabajos administrativos, la localización de desperdicios y - fugas.

El primer párrafo del dictamen, llamado por la comisión de Procedimientos de auditoría Párrafo de alcance, consiste - en una breve exposición del alcance del trabajo realizado por el auditor y el grado de responsabilidad que asume; en el se indica el nombre de la persona moral o física cuya contabilidad es objeto de la auditoría, el tipo de Estados Financieros examinados y el período que abarcarán, las normas aplicadas - en la revisión y el trabajo desarrollado.

A continuación se transcribe el párrafo de alcance del dictamen:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al... y los correspondientes estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones del Capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad así como la explicación de otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias.

En el contenido del dictamen se encuentra la primera afirmación básica de haber examinado los estados financieros como son generalmente, El Balance General (Estado de Posición Financiera), Estado de Resultados y el Estado de Variaciones en el capital contable, éstos se examinan debido a que reflejan mejor la situación financiera de la empresa y los resultados de las operaciones.

Balance General: es el estado que muestra en unidades monetarias la situación financiera de una empresa o entidad económica a una fecha determinada. Tiene el propósito de mostrar la naturaleza de los recursos económicos de la empresa así como los derechos de los acreedores y de la participación de los dueños. Si el balance es comparativo, muestra además los cambios en la naturaleza de los recursos, derechos y participación de un período a otro.

Además de comprender información clasificada y agrupada en tres categorías o grupos principales: activos, pasivos y capital. En cuanto a su importancia, es un estado principal y se considera el estado fundamental, considerado como una responsabilidad de la compañía la preparación de los estados financieros y no del Contador Público, ya que éste únicamente

es responsable de la opinión que da a conocer a través de su dictamen.

El "Estado de Pérdidas o Ganancias" ó "Estado de Resultado", es un resumen de los cambios en el patrimonio de una empresa, resultado de las operaciones efectuadas en el período. Este Estado es eminentemente dinámico en cuanto a que expresa, en forma acumulativa, las cifras de ingresos, costos y gastos resultantes de un período determinado, no puede considerarse estático, ya que tiene un carácter de movimiento la acumulación de cifras, a diferencia del balance, cuyo carácter es --preponderantemente financiero, y el Estado de Resultados es --preponderantemente económico, ya que muestra cifras expresadas en unidades monetarias de un lapso más o menos corto (un año), en el cual las fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda son reducidas y por tanto similares en su sentido --económico.

Hay la tendencia 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 (utilidad o pérdida, en su caso). Sin embargo, el Balance General proporciona interesantes datos, como el del capital de trabajo, que es el que genera utilidades.

En el cuerpo del dictamen se hace referencia también al Estado de utilidades acumuladas o Estado de Variaciones en el capital contable y que presenta los movimientos de capital durante el ejercicio.

El Contador Público 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 firmara 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 pueda emitir opinión y también los motivos que se lo impiden.

Tampoco permitirá que los estados, documentos o informes sean presentados en papel con su membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esta 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.

La afirmación más importante que hace el contador público en el párrafo de alcance de su dictamen es, aquella en la que declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con - las normas de auditoría generalmente aceptadas; dándole confianza a los lectores de los estados financieros ya que cumple con las 12 normas de auditoría generalmente aceptadas. El alcance de dichas normas es muy amplio y se aplica tanto a -- las aptitudes personales de los contadores públicos como a la idoneidad de su trabajo.

Existen principios fundamentales, que constituyen una -- guía general de carácter técnico, pero que, sobre todo son un breve código de ética profesional para el contador público, - son las normas de auditoría generalmente aceptadas, de lo anterior se mencionan los siguientes principios:

- 1.- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional, y - por tal motivo, la tarea del auditor debe ser desempeñada de acuerdo con los requisitos esenciales de la técnica y - la ética que conforman el ejercicio profesional de la auditoría.
- 2.- La auditoría tiene características propias que le son con naturales, ya que el trabajo del auditor consiste en el - examen imparcial de hechos que ha de juzgar para expresar

su opinión acerca de ellos, sin que esa opinión pueda torcerse por la influencia de intereses propios ni ajenos, - ya que la cualidad instrínscica de la auditoría como práctica profesional es la objetividad.

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

a) Normas personales.

1a) El trabajo de la auditoría de estados financieros, -- con la finalidad de rendir, una opinión profesional sobre los propios estados financieros, debe de ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2a) El auditor está obligado a ejercer un cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la - preparación de su dictamen o informe.

3a) El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independenciamental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

b) Normas relativas a la ejecución del trabajo.

1a) El trabajo de la auditoría debe ser planeado adecuadamente, y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

2a) Como base para determinar la confianza que va a depositar en el y para determinar la extensión que va a dar - a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado al control - interno existente en la empresa.

3a) Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que se requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativa a los estados financieros que examina.

c) Normas relativas a la información y dictamen.

1a) En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos el contador público debe manifestar de modo expreso y claro, el carácter de su examen. Su alcance y grado de responsabilidad que como consecuencia de él asume.

2a) El auditor debe aclarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren y si dichos estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3a) El auditor debe aclarar en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.

4a) A menos que el auditor haga una declaración expresa - en contrario se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuados.

5a) Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, mani-

festar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de las salvedades y trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

Como prueba de los registros contables debe entenderse - la revisión efectuada por el auditor a través de su examen y que se asientan en sus papeles de trabajo, teniendo así una - base firme que respalde su opinión en el dictamen. Esas pruebas serán de tal importancia que abarquen considerablemente - las operaciones de la empresa y sean suficientes para tener - una idea propia, aunque generalmente de las mismas.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas estipulan que esta evidencia debe ser suficiente y competente. Debe entenderse que suficiente se refiere no sólo a la cantidad, sino también la variedad de información; en cuanto a la competente de la evidencia, lo será por su calidad y por la confianza que se tenga en ella.

Las pruebas pueden ser de naturaleza interna cuando se refieren a evidencia existente en la propia empresa o bien de naturaleza externa cuando proceden de un origen ajeno a ella, como son la inspección o confirmación de los activos físicos en poder de otras personas, confirmaciones de acreedores y algunas otras semejantes.

En la obra Integrated Auditing de Sidney W. Pelobet y -- Herbert Heaton se da la siguiente clasificación de las fuentes que proporcionan evidencia suficiente y competente:

- 1.- Datos generales de la empresa: giro, tipo de operaciones, organización, política, responsabilidades.
- 2.- Datos contables: personal empleado, métodos de contabilidad, organización, políticas.
- 3.- Registros y papeles de la compañía: libros, facturas, ac-

tas, correspondencia, cuestionarios, informes.

- 4.- Comprobación física, ya sea por observación o conteno.
- 5.- Documentación proporcionada por terceros.
- 6.- Revisión de cálculos tales como los impuestos, amortiza--  
ciones, acumulaciones, pagos anticipados.

En esta clasificación se puede apreciar claramente que el contador público, al realizar una auditoría, tiene que enterar se profundamente de todo lo relativo a organización y operac--  
ción de la empresa y recurrir a todos los medios posibles de información.

En otra obra Auditing, A.C.P.A. Review Manual, de Benjamin Newman se encuentra una clasificación más detallada de --  
las fuentes de información para el auditor.

- 1.- Los registros contables.
- 2.- Documentación comprobatoria principal, facturas de ventas,  
facturas de proveedores, fichas de depósito).
- 3.- Documentación comprobatoria secundaria (órdenes de venta,  
órdenes de compra, remisiones).
- 4.- Información exterior (confirmaciones, valores).
- 5.- Papeles de trabajo de la compañía (conciliaciones banca--  
rias).
- 6.- Políticas y prácticas de la compañía.
- 7.- Relaciones entre cuentas (ventas o cuentas por cobrar, in  
versiones a ingresos).
- 8.- Verificación de cálculos y determinación de las razones -  
de la operación.
- 9.- Cartas de salvaguarda de la compañía (declaraciones expre  
sas de los clientes sobre las condiciones de su empresa).



El párrafo intermedio incluye un resumen de los principales problemas localizados por el auditor durante el desarrollo de su trabajo. Este párrafo es fundamental para capturar la atención y su contenido debe ser congruente con el detalle de las deficiencias que se han comentado con los directores y los gerentes de las áreas auditadas.

De acuerdo con lo anterior, el párrafo intermedio sólo puede redactarse en forma profesional si se conocen profundamente los problemas detectados durante la auditoría, el párrafo intermedio es, en realidad, un compendio de las situaciones trascendentales que deben corregirse en los métodos, los procedimientos y los sistemas.

### 3.5. NORMAS BASICAS DEL PARRAFO DE OPINION EN EL DICTAMEN.

En el párrafo de opinión el Contador Público emite su -- opinión sobre los estados financieros examinados, y su punto de vista está contenido en la expresión "presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones". Asimismo, se mencionan las bases sobre las que se prepararon los estados financieros.

Los elementos anteriores han sido los que a la práctica han demostrado ser necesarios en el resultado final del trabajo del contador público independiente que actúa como auditor de los estados financieros y como resultado de su trabajo podrá:

- 1.- Expresar una opinión sin salvedades.
- 2.- Expresar una opinión con salvedades.
- 3.- Abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros sin salvedades, examina cuidadosamente las ex--

cepciones que estima necesarias para determinar su importancia. Sino son de gravedad tal que destruyan el valor de la opinión acerca de los estados financieros en conjunto, podrá expresar dicha opinión, con salvedades propias del caso. Si las excepciones son de tal magnitud que nulifiquen el valor de la opinión sobre los estados financieros, tiene entonces la obligación de negarse a emitir un dictamen sobre los mismos, expresando las razones que lo llevaron a tal conclusión.

La parte medular del párrafo de opinión es la frase "Presentan razonablemente", son de importancia en la opinión del auditor, pues quiere expresar que aunque las cifras incluidas en los estados financieros quizás no sean exactas, sí pueden ser aceptadas como correctas en un sentido práctico.

Al emplear en su dictamen la expresión presenta razonablemente el contador público, quiere indicar:

- 1.- Que la revisión efectuada no fue total.
- 2.- Que la revisión efectuada no es infalible.
- 3.- Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

El Contador Público, al efectuar una auditoría encaminada a la dictaminación de estados financieros basándose en las normas de auditoría comentadas anteriormente efectuará un trabajo, a base de pruebas selectivas de los aspectos más importantes de la empresa, para convencerse a sí mismo que dichos estados financieros concuerdan con lo asentado en otros documentos según los cuales fueron elaborados y si la información que presentan es objetiva y veraz.

En relación a la expresión presentan razonablemente, es conveniente indicar que tal frase es una traducción demasiado restringida de la expresión americana present fairly, además-

de limitar excesivamente la responsabilidad asumida por el -- auditor en su dictamen, no es lo suficientemente clara para - cualquier persona no familiarizada con la terminología del -- contador público.

La situación financiera está reflejada en el Balance General, que se entiende es un documento que muestra objetiva-- mente los recursos con que cuenta la empresa para solventar - sus obligaciones como para generar utilidades. De ahí la importancia de que la información que aparezca en los estados - financieros sean razonablemente correctos en lo que respecta a su cifra y en la apropiada clasificación de las cuentas para que muestre el verdadero panorama general de la situación financiera de la empresa.

La técnica del análisis de los estados financieros es -- muy extensa e independiente de la auditoría. Lo que el conta dor público declara al incluir la expresión presentan razonablemente la situación financiera en su dictamen, es que la in formación financiera de los estados pueden tomarse como base firme para interpretarlos, pero en ninguna forma declara si - esa situación financiera es favorable o desfavorable.

Existen diversas técnicas y métodos de análisis de estados financieros loscuales se listan a continuación:

1.- Métodos de análisis vertical.

- a) Métodos de reducción de los estados financieros a porcentajes.
- b) Método de razones simples.
- c) Método de razones estandar.

2.- Métodos de análisis horizontal.

- a) Método de aumentos y disminuciones.
- b) Método de tendencias.

c) Método de control de presupuestos.

3.- Métodos de análisis marginal.

a) Punto de equilibrio económico.

b) Punto de la óptima utilidad.

4.- Método de análisis factorial.

a) Estudio de investigación de operaciones.

Al declarar el auditor en su dictamen, que los estados financieros presentan razonablemente el resultado de sus operaciones, debe entenderse que ha prestado especial atención a la revisión de los resultados del ejercicio examinado. La referencia en el dictamen a los resultados del ejercicio es una garantía de su razonable corrección y de que podrán ser interpretados posteriormente por las técnicas de análisis con la confianza de que se trabajó sobre una base firme.

Los resultados de operación son de gran interés para la mayoría de los lectores del dictamen. Ellos necesitan tener la seguridad de que el resultado neto que presentan el Estado de Resultados fue razonablemente determinado. Es por ello, que el auditor debe conocer ampliamente, como se dijo, el modo de operación, de la empresa auditada. Al examinar el estado de Resultados verificará que las cifras mostradas en cada uno de ellos estén amparadas por documentación comprobatoria y de que no existan partidas no registradas en los libros.

Dos son los elementos que intervienen en la obtención de un resultado contable: los ingresos y los costos. La atención del auditor, en consecuencia, debe concentrarse en comprobar que todos los ingresos y costos fueron registrados y justificados.

### Principios de contabilidad generalmente aceptados.

La cuestión de los principios de contabilidad es algo -- que afecta no sólo a la profesión de nuestro país, sino tam-- bién al lugar donde se practique la contabilidad, ya que no - se ha llegado a determinar cuales son esos principios mencio-- nados en el cuerpo de los dictámenes emitidos por el contador público.

Los principios adoptados por la profesión en México son los mismos que han aceptado los contadores de los Estados Uni-- dos; sin embargo, sería conveniente que en nuestro país se -- sancionarán por organismos profesionales, ya que los proble-- mas económicos, sociales son diferentes al país de Estados -- Unidos.

Para definir los principios de contabilidad, primero de-- finamos la palabra "principio".

- 1.- Desde el punto de vista filosófico, principio es la ver-- dad primaria más evidente que las demás y cuyo conocimien-- to puede adquirir el hombre por la razón.
- 2.- Para la escuela aristotélica, el principio es lo primero-- de lo que es conocido.
- 3.- Según el diccionario Uteha, primer instante del ser de -- una cosa en otras palabras, es la base fundamental, ori-- gen, razón fundamental sobre la cual se procede discu-- rriendo en cualquier materia. Cada una de las máximas -- particulares por las que cada cual se rige para sus opera-- ciones y discursos.

Principios de contabilidad emitidos por el Instituto Mexi-- cano de Contadores Públicos, A.C.

- 1.- ENTIDAD: La actividad económica es realizada por entida-- des identificables, las que constituyen combinaciones de-

recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

- 2.- REALIZACION: La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros-participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.
- 3.- PERIODO CONTABLE: La necesidad de conocer los resultados-de la operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren,- por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.
- 4.- VALOR HISTORICO ORIGINAL: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registra según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se hagan al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática - que preserve la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe-

quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

5.- NEGOCIO EN MARCHA: La entidad se presume en existencia -- permanente salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ello, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para la información general cuando la entidad esté en liquidación.

6.- DUALIDAD ECONOMICA: Esta cualidad se constituye de:

- a) Los recursos de los que se dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- b) Las fuentes de dichos recursos que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos -- existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registros aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, -- considerado en su conjunto.

7.- REVELACION SUFICIENTE: La información contable presentada en los estados financieros debe tener en forma clara y -- comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8.- CONSISTENCIA: Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe de -- ser obtenida mediante la aplicación de los mismos princi-

pios, y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación de los estados financieros de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

### 3.6. LA RELACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE Y LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Los servicios del Licenciado en Contaduría Pública en el área de Auditoría es el analizar los Estados Financieros, evaluarlos y emitir su opinión mediante el Dictamen Fiscal en donde se menciona que se analizó la situación financiera de la entidad y no opina sobre las declaraciones presentadas por la entidad.

Las conclusiones del contador público son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos. Su opinión es la expresión de su juicio personal. Siendo esto reconocido, se acostumbra usar la frase en mi opinión para iniciar la exposición de las conclusiones del contador público acerca de la razonable corrección de los estados financieros.

No es posible que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de audito



ría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningún caso es una afirmación o aseveración de la exactitud de los hechos examinados.

El contador público, por lo tanto, opina, no asegura; -- dictamina, no certifica.

En virtud de implicar conceptos de garantía y exactitud que no se encuentran en los estados financieros, ya que en la elaboración de los mismos interviene una serie de estimaciones que por estar basadas en apreciaciones personales y estando sujetas a diferentes interpretaciones que no garantizan su absoluta exactitud, se eliminó el término certificado.

Actualmente el auditor juzga lo mostrado en los estados financieros con base en un examen practicado sujetándose a -- las normas profesionales y emite finalmente un dictamen que -- contiene su opinión de que dichos estados reflejan en forma -- razonable la situación financiera de una empresa a una fecha -- determinada y los resultados de sus operaciones por un período determinado. Asimismo, manifiesta que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios fueron aplicados en forma consistente.

"Un dictamen de contador público proporciona, cuando menos, cierta protección contra falsedades y verdades a medias que sin él se suscitarían frecuentemente. Documento que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un simple marbete; por el contrario, su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los actos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad frecuentemente presentes en los estados financieros".

El dictamen del contador público, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes.

En este caso se estima conveniente aclarar que el contador -- público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente; ya que se cometieron a revisión la documentación y registros contables de la empresa.

Por otra parte, cabe agregar que con el hecho de haber efectuado la revisión de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas se admite tácitamente que el auditor tuvo que efectuar la revisión de documentos, registros de contabilidad, y aplicar aquellos procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en las circunstancias especiales de cada caso, por otra parte los principios de contabilidad generalmente aceptados se aplicaron sobre bases consistentes de acuerdo con las utilizadas en el ejercicio anterior. Por ello es responsabilidad del contador público el presentar un dictamen sobre la situación financiera de la entidad y no opinar sobre las declaraciones que presentan durante el período a revisar.

Tomando en cuenta los Principios de contabilidad generalmente aceptados que van a comprender el conjunto de reglas -- que permiten la sumarización de la actividad en los negocios -- en la forma familiar de estados financieros. Las normas de auditoría generalmente aceptadas son las que gobiernan la investigación del auditor independiente y el método que el usa para sus informes. Sin esas normas profesionales los estados financieros a los que se les ha practicado auditoría no podrían ser preparados; pero aun con esas normas el informe de un auditor no denota absoluta seguridad.

En relación al Dictamen de Estados Financieros de empresas en etapa preoperativa existe el boletín H-23 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría; en donde -- nos menciona que los estados financieros en etapa preoperati-

va reunen características especiales y diferentes de cuando - estas mismas se encuentran ya en su actividad normal de operación. El período preoperativo de una empresa se caracteriza por sus etapas de preparación y desarrollo que le harán posible llegar a obtener ingresos en lo futuro, al alcanzar su -- etapa operativa.

La etapa preoperativa concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles de producción o de servicios en - forma comercial.

Bajo lo anterior los costos y gastos que efectúa una empresa durante su época preoperativa tienen como principal objetivo, el llegar a obtener ingresos en el futuro, se deben - asociar con los costos y gastos preoperativos que fueron necesarios erogarlos para tal propósito.

Es decir, no es apropiado mostrar como una pérdida, los gastos preoperativos erogados, cuando una empresa no ha empezado a operar.

Lo anterior debe sujetarse a un control de calidad, sobre todo debido a la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría, ya que en la mayoría de las ocasiones es necesario delegar varias fases del trabajo a diferentes personas.

Por último, para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, por que con el culmina la actuación del profesional en el examen de los Estados Financieros.

## CAPITULO CUATRO

### LA NUEVA BASE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA INTERVENCION DEL CONTADOR PUBLICO

#### 4.1. LA REFORMA FISCAL (Antecedentes)

A fines de 1982 la economía mexicana se encontraba en medio de una grave crisis caracterizada por una fuerte inflación que amenaza convertirse en hiperinflación; por graves desequilibrios en el sector externo que debilitan a la planta productiva nacional que enfrentó el peligro de desquebrajarse; - por un desempleo creciente y la pérdida del poder adquisitivo del salario, y por un deterioro de las Finanzas públicas que limitaba sus posibilidades de cumplir con todas sus obligaciones sociales y de alentar el crecimiento económico.

Contener el deterioro de la situación era imperativo y - desde su inicio el gobierno del Presidente Miguel de la Madrid dió a conocer los puntos sobresalientes del programa inmediato con el que atacaría los aspectos más apremiantes de - la crisis. El programa inmediato de reordenación económica - (PIRE) contenía 10 acciones urgentes cuya finalidad era combatir la inflación, proteger el empleo y recuperar la capacidad de crecimiento de la economía.

El saneamiento de las finanzas públicas, es decir disminuir el déficit del sector público para reducir la impresión de dinero y la demanda del crédito para cubrirlo, fue la estrategia fundamental para controlar la inflación, junto con - un conjunto de políticas de protección a la planta productiva

destinado a ampliar la disponibilidad de bienes y servicios de la economía.

Para disminuir la disparidad entre los ingresos y los egresos gubernamentales era necesario reducir el gasto público y aumentar los ingresos al erario.

El Gobierno procedió de inmediato, a reducir los egresos públicos y redujo el gasto no financiero del sector público - federal como porcentaje del PIB de 28.9% en 1983; 26.8% en 1984; 25.8% en 1985, esto es una disminución total de más de cuatro puntos porcentuales del PIB en los tres años.

Estas reducciones se hicieron tanto en el gasto de capital como en gasto corriente que, combinadas, arrojan una disminución notable del gasto público, sin contar el pago de intereses, de aproximadamente ocho puntos del PIB en solo tres años. Este esfuerzo no tiene paralelo en otros países ni precedente histórico.

Por otro lado de los ingresos públicos también se procedió con decisión y firmeza. Los precios y tarifas del sector público se aumentaron en repetidas ocasiones, primero para alinearlos con los otros precios de la economía y, después, para evitar que se rezagaran simultáneamente las disposiciones impositivas se fueron adecuando al entorno económico.

No obstante estos avances en el control de uno de los aspectos de la crisis serían insuficientes si no se atacaban los desajustes fundamentales de la estructura de la economía que la propiciaron, así como otros más profundos. Desde 1983 el Gobierno del Presidente de la Madrid concretó la estrategia global de cambio que propuso a la Nación en su Plan Nacional de Desarrollo que plantea cuatro objetivos generales:

- a) Fortalecer las Instituciones Democráticas.
- b) Vencer la crisis.

- c) Recuperar la capacidad de crecimiento.
- d) Iniciar los cambios cualitativos que el país demanda.

Aunque el lapso transcurrido es todavía muy corto para evaluar lo avanzado, también los aspectos del cambio estructural es posible reconocer avances: se corrigió el desequilibrio ancestral de las finanzas públicas, a la vez que se implantaron normas permanentes para hacer más eficiente la operación del sector, la adopción de una política cambiaria realista permitió avanzar en la restitución del equilibrio en las relaciones comerciales del país con el exterior a pesar de los riesgos que se le imputan, la política comercial de apertura al exterior puesta en marcha asegura mayores avances hacia el equilibrio del sector externo en tanto propicia el acceso permanente y libre a los mercados de otros países y otorgue un fuerte incentivo a la reconversión de la planta productiva nacional para hacerla más competitiva ante los productos externos. Finalmente, la situación de la deuda pública externa del país había mejorado sustancialmente a finales de 1985, por la reestructuración de vencimientos y la obtención de beneficios en los cargos por comisiones y tasas diferenciales de interés y por un perfil de pagos más cómodos para el país.

No obstante estos logros, la economía parecía entrar en una peligrosa situación de depresión económica con inflación, la producción nacional creció en forma mínima entre 1982 y 1985 como consecuencia de varios factores: la disminución del gasto interno del gobierno, la menor inversión privada por las difíciles condiciones financieras, la contracción del mercado interno por la disminución generalizada de ingresos individual y porque la reorientación del aparato productivo al exterior apenas se iniciaba.

La inercia inflacionaria, iniciada en 1982 generó una --

serie de procesos propios a la inflación que hacían cada vez más difícil avanzar en la disminución del déficit. Los principales elementos de este proceso de retroalimentación inflacionaria son cuatro:

- a) Las tasas de interés que aumentaban conforme a la inflación para poder ofrecer tasas reales de ahorro, lo que a su vez obliga a mayores erogaciones públicas y a mayores costos en las empresas.
- b) El desliz cambiario que, al acelerarse para mantener la competitividad de la economía mexicana afecta operaciones de gastos y costos.
- c) El desajuste en la relación entre los distintos precios de la economía en el que, al subir algunos, provocan que se desajusten abrupta y desordenadamente otros.
- d) La dinámica decreciente de los ingresos tributarios que obstaculizan la corrección del déficit, propiciando una mayor inflación que redunde, a su vez, en una disminución adicional de la recaudación.

En este contexto global ocurrieron los terremotos de 1985 y la estrepitosa caída de los precios del petróleo a principios de 1986, ambos eventos alteraron sustancialmente el entorno económico global e hicieron imperativa la necesidad de redefinir algunos instrumentos de política económica, relacionados con la deuda externa y el crecimiento económico interno. Por otro lado, dada la súbita y dramática caída en el ingreso de las divisas, se hizo indispensable redefinir los compromisos con nuestros acreedores para seguir cumpliendo con nuestras obligaciones financieras contraídas y para seguir recibiendo recursos frescos indispensables para fomentar el crecimiento.

Por otro lado, si bien seguía siendo indispensable pre-

servar en el control de la inflación, era imperativo ahora, - sacar a la economía de la depresión en que había caído, pues la sociedad mexicana no podía seguir disminuyendo sus niveles de bienestar y todo esfuerzo estabilizador resultaría infructuoso.

En febrero de 1986 el Presidente Miguel de la Madrid señaló que para poder pagar era necesario crecer y se comunicó a la nación y a la comunidad de acreedores de México la necesidad de revisar los términos de nuestros compromisos financieros y que era indispensable que el país recibiera recursos para crecer. Con esto se inició un proceso por el cual se -- firmó a mediados de año una nueva carta de intención con las autoridades financieras internacionales, que permitió iniciar un largo proceso de renegociación de la deuda externa.

También a mediados de año, el gobierno dió a conocer el programa por el cual se proponía alentar el crecimiento económico del país, el Programa de Aliento y Crecimiento (PAC), -- sus objetivos centrales eran cuatro:

Alentar un crecimiento económico moderado y estable con alta generación de empleos y sostenido.

- Renovar el combate a la inflación, mediante esfuerzos adicionales para el saneamiento de las finanzas públicas.
- Consolidar y ampliar el proceso en marcha de cambio estructural.
- Impulsar la descentralización de la vida nacional.

Para alcanzar los objetivos anteriores, el PAC se propone seguir una estrategia económica que persigue reducir la inflación, rompiendo la inercia inflacionaria y restituyendo la -- fortaleza de las finanzas públicas para evitar que éstas sean parte de la presión inflacionaria.



Para renovar el saneamiento de las finanzas públicas el gobierno se fijó para 1987 las siguientes metas:

- Incrementar los ingresos tributarios a 1.3% del PIB, mediante ajustes a la base gravable de las empresas y el combate a la evasión fiscal.
- Ajustar los precios y tarifas del sector público mediante una política realista de precios que permita generar por este medio 0.6% del PIB en 1987.
- Reducir el gasto público en un 0.05% del PIB fundamental -- disminuyendo el gasto corriente para permitir que la inversión pública se incremente en un 15% en términos reales para que se constituya en un factor de aliento económico.

Para lograr el fortalecimiento de los ingresos públicos era indispensable realizar una forma fiscal de fondo que sacara a los ingresos fiscales del círculo de deterioro en que la inflación los había atrapado. Los ingresos tributarios disminuían por efecto directo de la inflación, por la reducción de la base gravable de las empresas y por el deterioro de su valor real que el rezago en el pago de impuestos acarrearba.

La situación de las finanzas públicas hasta 1986.

La inflación prácticamente nulificó los esfuerzos realizados en los primeros años de gobierno para sanear las finanzas del Estado, y la caída de los precios del petróleo, mostró la vulnerabilidad de los ingresos públicos respecto al precio del petróleo.

En 1986 los ingresos que percibe los impuestos al petróleo bajaron 1.25 puntos porcentuales del PIB en relación a 1985 debido a la caída de precios del petróleo observada ese año. Asimismo, a partir de 1981 se registró una pérdida en la dinámica recaudatoria de los ingresos no petroleros.

La recaudación no petrolera disminuyó del 10.96% del PIB en 1980 a 9.6% en 1985 y llegó a presentar sólo el 8.6% del PIB estimado en 1986.

Las diversas medidas adoptadas entre 1983 y 1985 para aumentar la recaudación no pudieron evitar esta caída.

La pérdida recaudatoria fue especialmente aguda en el -- Impuesto sobre la Renta (I.S.R.) cuya recaudación disminuyó -- del 5.8% del PIB en 1981 al 4.2% en 1985 y 4.0% en 1986 estimado, más del 70% de esta caída ocurrió en las contribuciones de las empresas por este concepto.

La recaudación del Impuesto sobre Importaciones sufrió -- una contracción importante al pasar del 1.1% del PIB en 1981 al 0.6% en 1985 se estima que la recaudación ascendió a 0.7% del producto en 1986.

En el caso del IVA las modificaciones legislativas que -- entraron en vigor en 1983, elevaron la recaudación al 3.1% -- del PIB ese año, aunque en 1984 los ingresos por este concepto sufrieron un ligero aumento, en 1986 la carga fiscal de este impuesto llegó apenas al 2.7%.

Como consecuencia de esta pérdida en la recaudación de -- la caída de los ingresos petroleros, la carga fiscal pasó de presentar el 18.6%.

El 18.6% del PIB en 1983 a 17.5% en 1985 y en 1986 llegó al 15.4% del PIB estimado.

Sin una reforma fiscal, y si la recaudación de impuestos y derechos mantuviera la tendencia que mostraron en 1986, la carga fiscal total difícilmente hubiera llegado a 15.0% del PIB en 1987.

Varios factores extrafiscales ayudan a explicar esa im-- portante caída de los ingresos tributarios no petroleros. La disminución en el consumo privado en relación al PIB; las --

transferencias netas de recursos al exterior como consecuencia de altas tasas internacionales de interés y el pago de la deuda; el deterioro en los salarios reales, y la caída de las importaciones, entre otros. Si bien estos factores han sido importantes, las principales causas de la disminución en la carga fiscal deben atribuirse a deficiencias en la estructura impositiva que provocó el deterioro de la base recaudatoria frente al recrudecimiento de la inflación; a los altos niveles de evasión propiciados entre otras cosas, por el alto costo del crédito y una administración tributaria con recursos humanos y económicos insuficientes para cumplir adecuadamente con su función y a la proliferación de incentivos fiscales y multiplicidad de regímenes especiales de imposición.

Paradójicamente, la caída de los ingresos tributarios -- ocurrió a pesar de los niveles adecuados de algunas tasas impositivas nominales, que propiciaban, en conjunción con otras deficiencias en la estructura del sistema fiscal actual, serias distorsiones en la asignación de recursos en la economía.

#### La dinámica recaudatoria y el proceso inflacionario.

En nivel elevado y creciente de la inflación vulneró la dinámica recaudatoria de los impuestos, especialmente del ISR de Sociedades Mercantiles. La recaudación de este impuesto -- ha caído del 2.9% del PIB en 1980, al 1.7% en 1985 y al 1.6% estimado en 1986.

La base de este impuesto se redujo en virtud del proceso inflacionario, pues a pesar de que la depreciación de los activos fijos se calculaba sobre costos históricos, la reducción de intereses nominales y la pérdida cambiaria tendía a -- sobrecompensar el efecto anterior. La base del Gravamen de -- las empresas era pequeña, ya que se había introducido ajustes parciales en la legislación del I.S.R. que, buscando amino--

rar la incidencia de las distorsiones inducidas por la inflación sobre la inversión y la estructura financiera de la empresa, redujeron la base de este impuesto y con ello la recaudación.

Por otro lado el valor real de la recaudación se vió en épocas de inflación por la pérdida en el valor real de los pagos, resultante del tiempo transcurrido entre el momento en que se causa el gravamen y el momento en que se entera. A principios de 1986 se estimó que la pérdida en el valor real de la recaudación sería de 1.1 del PIB.

A mediados de 1986 se introdujeron una serie de disposiciones fiscales que acortaron el lapso entre la causación del Impuesto y su entero al fisco. El acortamiento del plazo para el pago de impuestos redujo la incidencia de este efecto sobre la recaudación real.

#### Distorsiones sobre la eficiencia económica

El sistema fiscal anterior distorsionaba la eficiencia económica y desestimulaba la inversión productiva. Además, desincentivaba la repatriación de capitales, propiciaba altos niveles de apalancamiento en las empresas, desmotivaba el esfuerzo productivo.

En relación a la decisión de invertir es de notar que, aunque los niveles promedio de imposición efectiva no eran muy altos, como consecuencia de la erosión de las bases impositivas y de la evasión, el nivel de esta tasa marginal, determinante del comportamiento económica era muy elevada.

El sistema impositivo, por otro lado, constituía un freno a la repatriación de capitales en virtud de que la ganancia cambiara generada por capitales depositados en el extranjero se gravaba en su totalidad, en términos nominales cuando estos capitales volvían al país.

El sistema impositivo propiciaba también una inadecuada estructura financiera de la empresa al favorecer endeudamiento, especialmente el que se daba a través del sistema financiero o con el exterior. Esta situación llegó a ser particularmente grave por la posibilidad de deducir intereses nominales abultados por la inflación. La integración del Impuesto corporativo con el impuesto personal no significó un alivio o corrección de esta situación ya que el porcentaje de utilidades que se distribuían eran muy reducidos.

Finalmente, los elevados niveles de imposición al ingreso personal en los tramos medios altos, resultado de la forma acelerada como se llega a tasas marginales elevadas en la tarifa, conjuntamente con las altas tasas de impuestos al consumo, castigaban al esfuerzo productivo.

#### 4.2.- CARACTERISTICAS GENERALES DE LA REFORMA FISCAL PARA 1987. Modificaciones de la base gravable de las Empresas.

La reducción de los ingresos tributarios observada en los últimos años impidió avanzar más en la disminución del déficit del Sector Público; lo que a su vez puso presiones inflacionarias que reducían aún más la recaudación fiscal.

Por otro lado, la inflación también había generado una serie de incentivos indeseables en el sistema fiscal que alentaban el endeudamiento productivo así como la no inversión productiva de los particulares, la Reforma Fiscal para 1987 atacaba directamente estos problemas para restituir el equilibrio del sistema tributario y alentar la inversión y por ende el crecimiento.

Los objetivos específicos que persigue la reforma fiscal aprobada por el Congreso de la Unión son:

Romper el círculo vicioso entre la inflación y disminución de los ingresos públicos.

Aumentar la recaudación sin elevar las tasas impositivas en el equivalente a 1.3% del PIB.

Propiciar el crecimiento económico y el cambio estructural alentando la inversión productiva y la capitalización de las empresas.

- Restituir la equidad del sistema tributario nacional.
- Combatir la evasión fiscal.

El logro de estos objetivos requirió de un cambio estructural en el sistema impositivo que modificó la base gravable del Impuesto sobre la Renta, redujo las tasas de este gravamen e introdujo estímulos fiscales a la inversión y el esfuerzo productivo.

#### Modificación de la base gravable de las empresas.

La medida estructural más importante en la nueva ley consiste en realizar los siguientes ajustes al Impuesto sobre la Renta de las Empresas.

- Deducir opcionalmente un porcentaje fijo de las inversiones efectuadas por la empresa durante el año.
- Permitir la revaluación para la depreciación de los activos fijos de la empresa.
- Acumular y deducir los intereses reales y la pérdida o ganancia inflacionaria (cambiaría) real.
- Deducir las compras efectuadas en el período.
- Revaluar las aportaciones netas del capital de los accionistas.
- Ajustar por la inflación las pérdidas de las empresas.

- Permitir la deducción de dividendos.

La modificación a la base gravable va acompañada de una reducción de la tasa impositiva de las empresas del 42% actual al 35%.

Con el fin de evitar problemas de liquidez en las empresas, estas modificaciones entrarán gradualmente en vigor a partir de 1987. Durante cuatro años de transición se establece un mecanismo de impuesto combinado en el que toda empresa pagará la suma del impuesto calculado sobre la base actual a una tasa decreciente en el tiempo (33.6% en 1987, 25.3% en 1988, 15.0% en 1989 y 8.4% en 1990), y el impuesto calculado sobre la base modificada con una tasa creciente en el tiempo (7% en 1987, 14% en 1988, 21% en 1989 y 28% en 1990). En 1991, con la entrada definitiva del nuevo sistema, la tasa aplicable será del 35%.

Las principales consecuencias de esta reforma estructural son:

- Estimular la inversión a través de la deducción inmediata de la depreciación.
- Hacer congruente la tasa impositiva mexicana con la tasa de otros países o protegiendo la competitividad de las empresas mexicanas y evitando salidas o deshibiendo entradas de capital con motivos fiscales.

Restablecer la neutralidad en las decisiones de financiamiento de la empresa a través de capital o endeudamiento; en la elección de activos, y en general en las decisiones de inversión y asignación de recursos. En resumen propicia la conformación de empresas financieramente más sanas.

- Restablecer la equidad del impuesto sobre la renta de las empresas.

Al determinar adecuadamente la utilidad gravará a empre-

sas iguales por igual.

Además de las Reformas al Impuesto sobre la Renta de las empresas el paquete fiscal aprobado por el Congreso incluye - otras medidas.

- Ajuste inflacionario gradual a los intereses pagados por -- empresas a personas físicas.
- Reestructuración y ajuste del 100% en promedio a la tarifa - de ingresos gravables de las personas físicas. Eliminación de la tarifa adicional y reducción a partir de 1988 de la - tasa máxima de gravamen, para llegar a 50% máximo para 1991.
- Racionalización de las bases especiales de tributación.
- Estímulo a la eficiencia recaudatoria de las entidades fede -- rativas, mediante otorgamiento del 35% de la recaudación -- que exceda una meta preconvenida con la federación.
- Establecimiento de un nuevo esquema de gravamen a los auto -- móviles que mantiene la carga fiscal en su nivel actual.
- Actualización y corrección de los derechos para evitar el - rezago con respecto a la inflación.

De manera paralela a las modificaciones fiscales en mate -- ria legal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- Elevará el nivel de cumplimiento voluntario.
- Hará efectivo el riesgo por incumplimiento fiscal.
- Creará un efecto demostrativo de la fiscalización.

Para ello, la Secretaría ha iniciado una Cruzada Nacional Contra la Evasión reestructurando la organización administra -- tiva a nivel central y regional; fortaleciendo los recursos - humanos; estableciendo nuevos sistemas de revisión y perfec -- cionando los sistemas existentes.

El paquete fiscal aprobado por el Congreso de la Unión y



las medidas administrativas iniciadas contribuyen al saneamiento de las finanzas públicas, rompen el círculo vicioso entre la inflación e ingresos tributarios, promueven el crecimiento y la inversión, propiciando el cambio estructural en las finanzas y en el proceso productivo de las empresas.

#### 4.3. BASE GRAVABLE NUEVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

A partir de 1987 han entrado en vigor diversas reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta. Estas reformas tienen diversos propósitos: corregir las distorsiones generadas en el sistema impositivo a las empresas por la inflación, establecer mecanismos de estímulos a la inversión en activos fijos e inventarios, racionalizar las bases especiales de tributación, corregir el impacto impositivo en los ingresos nominales de las personas físicas y combatir prácticas indebidas de evasión.

El C.P. Roberto García Rivera, dice al respecto:

"Como sabemos, el motivo principal por el cual el Gobierno Federal implementó la Reforma Fiscal para 1987 fue la erosión de las bases gravables de los impuestos y al tiempo transcurrido entre la causación del gravamen y su entero al erario federal".

"También se menciona en la Exposición de Motivos relativa que la corrección de la base gravable hará que las empresas fortalezcan su situación financiera y sean capaces de conducirse mejor en periodos de crisis". (1)

Por otro lado la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expone sus puntos de vista acerca de qué, cómo y por qué se implantan ciertas normas y -

qué cambios proponen.

Para describir el contenido de las Reformas las dividiremos en:

- a) Reformas que afectan la base gravable de las sociedades -- mercantiles y de las personas físicas que realizan actividades empresariales.
- b) Reformas diversas.

Sus características son las siguientes:

- a) Reformas a la determinación de la base gravable de las empresas.
  - 1. Se aplican a partir de 1987 diversas reglas que modifican la base gravable de las empresas estableciendo, entre otras, correcciones a los efectos inflacionarios, - mecanismos de estímulo a la inversión y el estableci--- miento de una tasa impositiva a las sociedades mercanti les del 35%.
  - 2. Con el propósito de que las medidas anteriores no afecten en forma inmediata a las empresas fuertemente endeudadas y a consecuencia de ello presentan problemas graves de liquidez que afecten el empleo se ha establecido un sistema de transición de cuatro años para la aplicación integral del nuevo sistema.
  - 3. Para lograr lo anterior se ha conservado el esquema de tributación aplicable a las actividades empresariales - vigentes hasta 1986. Para ello estas disposiciones se reubican algunos ajustes en el título VII denominado -- "Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales" y que estará vigente has ta 1990.
  - 4. Lo anterior conduce a la coexistencia de dos sistemas:

el tradicional y el nuevo, ambos aplicables durante los cuatro años de transición. Su aplicación se regula en la ley de la materia mediante un nuevo título VIII denominado "Del Mecanismo de Transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales" y que contiene reglas específicas para armonizarla aplicación de -- diversas disposiciones tales como las relativas a la -- forma de determinar el impuesto conjunto del ejercicio, cálculo del pago provisional conjunto, regulación de -- pérdidas fiscales, entre otras.

5. Finalmente, a partir de 1991, se aplicarán diversas disposiciones a las actividades empresariales que regulan el mecanismo de deducción de pérdidas fiscales contra -- las utilidades del ejercicio inmediato anterior, pero -- cuya vigencia operará hasta la conclusión del régimen -- de transición señalado.

b) Reformas diversas.

En este grupo quedan comprendidas las modificaciones a los títulos III. "De las Personas Morales con fines no lucrativos", IV. "De las personas físicas" con excepción de los -- ingresos por actividades empresariales, V. "De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Procedentes de Fuentes -- de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional" y VI. "De los -- Estímulos Fiscales", que se aplican a partir de 1987.

A continuación se describirán las modificaciones que ha -- sufrido el Impuesto Sobre la Renta.

1. Reformas a la imposición sobre la renta de las sociedades mercantiles y de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

Las reformas de más trascendencia en el Impuesto Sobre -- la Renta son aquéllas que se han establecido para evitar que

el fenómeno inflacionario distorcione la determinación de la base gravable de las empresas. Por lo anterior se han establecido mecanismos para corregir el tratamiento de algunos rubros de la base impositiva y otorgar un tratamiento adecuado a los distintos conceptos que responden a la situación económica del país y al objetivo de la equidad.

Estas modificaciones, se reitera, afectan la base impositiva de las empresas, esto es, tanto la de sociedades mercantiles y organismos descentralizados que realizan preponderantemente actividades empresariales, así como la de personas físicas que perciben ingresos por actividades empresariales, -- siendo las más importantes las siguientes:

Base gravable.

Determinación mensual de los intereses y de Pérdida o -- Ganancia Inflacionaria.

Tratándose de intereses a favor, se considerarán los devengados mensualmente, a los que se restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos, inclusive los que no generen intereses; el resultado será el interés acumulable. En caso de que el componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a favor, se generará una pérdida inflacionaria deducible.

	BASE NUEVA	DIFERENCIA
Interés del mes	Componente inflacionario =	Positiva Negati <u>v</u> a
A favor >	Componente inflacionario =	Interés Acumula <u>b</u> le
A favor <	Componente inflacionario =	Pérdida infla-- <u>c</u> ionaria deduci <u>b</u> le

En los intereses a cargo se considerarán los devengados en cada uno de los meses del ejercicio; en la base nueva se les restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, incluso las que no generen intereses. El resultado será el interés deducible o ganancia inflacionaria acumulable (aplicable en pagos provisionales), dependiendo de que el interés a cargo sea mayor o menor que el componente inflacionario.

En la base tradicional se deducen mensualmente al 100% de los intereses devengados a cargo.

#### BASE NUEVA

Interés del mes	Componente Inflacionario	Diferencia	
		Positiva	Negativa
A cargo	> Componente inflacionario	Interés Deducible	
A cargo	< Componente inflacionario		Ganancia inflacionaria Acumulable

#### BASE TRADICIONAL

Interés del mes	Resultado
A favor	100% Interés acumulable
A cargo	100% Interés deducible

CUADRO COMPARATIVO NUMERICO SOBRE LA ACUMULACION Y  
DEDUCCION DE INTERESES EN LA BASE NUEVA Y TRADICIONAL

BASE NUEVA					
<u>Interés del mes</u>	<u>Menos</u>	<u>Componente inflacionario</u>	<u>Igual a</u>	<u>Diferencia</u>	
				<u>Positiva</u>	<u>Negativa</u>
A favor:					
\$ 40,000	Menos	\$ 28,000	= \$ 12,000	Interés acumulable	
\$ 20,000	Menos	\$ 28,000	= \$ (8,000)		Pérdida inflacionaria deducible
A cargo:					
\$ 60,000	Menos	\$ 50,000	= \$ 10,000	Interés deducible	
\$ 30,000	Menos	\$ 50,000	= \$ (20,000)		Ganancia inflacionaria acumulable

BASE TRADICIONAL

<u>Interés del Mes</u>	<u>Resultado</u>
A favor:	
\$ 40,000	Interés acumulable
\$ 20,000	Interés acumulable
A cargo:	
\$ 60,000	Interés deducible
\$ 30,000	Interés deducible

### Cálculo del componente inflacionario.

Para calcular el componente inflacionario deberá multiplicarse el factor de ajuste mensual por el saldo promedio mensual de créditos o deudas contratados con el sistema financiero, adicionado con el saldo promedio de los demás créditos y deudas.

El factor de ajuste mensual se obtendrá considerando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que el Banco de México publique.

En el caso de créditos o deudas en moneda extranjera, para calcular el componente inflacionario, aquéllos se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.

### Compras

Para determinar la nueva base gravable de las empresas - se permite la deducción de la totalidad de las compras de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías, que se hubieran realizado durante el ejercicio. Este mecanismo sustituye los métodos de costeo y de control de inventarios simplificando su cálculo.

### Deducción de Inversiones.

Tratándose de la deducción de inversiones para calcular la base gravable nueva, se establecen los siguientes procedimientos:

- Los contribuyentes podrán deducir las inversiones aplicando a su monto original los porcentos máximos que para cada bien establece la ley de la materia. Tratándose de ejercicios irregulares o cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que termine su de-

ducción, ésta se efectuará en el porciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado, respecto del de 12 meses.

Esta deducción se podrá incrementar mediante el ajuste del valor de las inversiones en la forma siguiente siempre y cuando se trate de ejercicios de 12 meses.

- Si se trata del ejercicio en que se inicie su deducción se consideran dos situaciones:
  1. Si la inversión se efectúa en un ejercicio anterior o antes del sexto mes del propio ejercicio. En este caso el monto original de la inversión se multiplicará por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes de adquisición y el sexto mes del ejercicio en que se realiza la deducción. Al resultado se aplicará el porciento de deducción que establece la ley de la materia.
  2. Si la inversión se efectúa después del sexto mes del ejercicio, el monto original de la inversión se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes en que se adquirió el bien y el sexto mes del ejercicio en que se efectúe la deducción. Al resultado se le aplicará el porciento de deducción que corresponda. Ambos casos tienen por objeto expresar el valor de adquisición de los activos en pesos del sexto mes del ejercicio.
- Si se trata del ejercicio posterior a aquél en que se inició su deducción, el monto original se ajustará multiplicando por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes de adquisición y el sexto mes del ejercicio en que se realice la deducción.
- Si se trata del ejercicio en que se agote la deducción, o



bien, cuando el contribuyente enajene los bienes, dejen de ser útiles o se destruyan por caso fortuito, el monto original de la inversión se señalará en los siguientes términos:

Si los supuestos se realizan después del sexto mes del ejercicio el monto original de la inversión se ajustará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes de adquisición y el sexto mes del ejercicio.

- Si los supuestos se realizan antes del sexto mes del ejercicio, el monto original se multiplicará por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes en que se adquirió y el mes en que ocurra el supuesto de que se trate.

El factor de actualización se calculará dividiendo el índice nacional de precios del consumidor que publique el Banco de México correspondiente del mes más reciente entre el más antiguo del período de que se trate.

En el caso de ejercicios irregulares se podrán revaluar las inversiones considerando el número de meses completos que formen parte de la mitad del ejercicio en lugar del sexto mes.

Se establece con carácter opcional la deducción inmediata de un porcentaje fijo de las inversiones efectuadas durante el ejercicio.

Esta opción es aplicable exclusivamente a inversiones de bienes nuevos de activo fijo con excepción de mobiliario o equipo de oficina, así como cuando se trate de bienes que se adquieran mediante arrendamiento financiero, a los que se aplicará los porcentajes que la ley de la materia establece, los cuales en términos generales permitirán al contribuyente una deducción inmediata del orden del 51% al 93% dependiendo del tipo de activo de que se trate.

De esta forma se otorga un importante aliento a la inversión productiva de las empresas. Es un incentivo importante a la inversión.

Cabe señalar que esta inversión únicamente se podrá deducir en el ejercicio en que inicie la utilización de los bienes o en el ejercicio siguiente mediante la aplicación de los porcentajes establecidos. La parte del monto original de la inversión que exceda de la cantidad autorizada, no será deducible en ningún caso.

Este tratamiento opcional podrá tomarse a elección del contribuyente por cada inversión. Por otra parte se establecen las siguientes reglas:

- Se permite un ajuste al monto original de la inversión por el período comprendido entre el mes de adquisición y el mes en que se comience a utilizar o al primer mes del ejercicio siguiente, cuando se opte por realizar la deducción en dicho ejercicio.
- Se considera ganancia por la enajenación de dichos bienes, el total de los ingresos percibidos.
- Se establece que cuando los bienes se enajenen, se pierdan o inutilicen prematuramente se podrá, además efectuar una deducción por la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión ajustado, los porcentajes que establece la ley de la materia, según corresponda al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción y el porcentaje de deducción que se hubiera aplicado.

## DEDUCCION DE INVERSIONES

## BASE NUEVA

- a) Amortización Actualizada
- b) Depreciación
- c) Deducción a valor presente, inmediata o anticipada.

## BASE TRADICIONAL

- a) Amortización A valor y Depreciación Histórico

Deducción Adicional Art. 51-Bis punto de unión entre ambas bases.

Se consideran inversiones de las empresas (Art. 42 ISR)

- a) Activo fijo
- b) Gastos diferidos
- c) Cargos diferidos
- d) Gastos preoperativos.

Las inversiones se caracterizan porque se van amortizando los bienes intangibles y depreciando los bienes tangibles conforme pasan los ejercicios, aplicando los porcentajes autorizados por la Ley sobre el monto original de la inversión - - MOI.

Revaluación de aportaciones netas de capital.

Dentro del rubro de ingresos acumulables se establece -- que el ingreso de utilidades distribuidas en los casos de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles se regulan conforme a las siguientes reglas:

- Tratándose de acciones provenientes de aportación, el ingreso será la cantidad que se obtenga de restar al reembolso -

la aportación ajustada o el costo de adquisición de la acción ajustado cuando ésta haya sido adquirida de un tercero.

- Tratándose de acciones de capitalización de reservas, pago de utilidades o reinversiones de utilidades, el ingreso será la totalidad del reembolso. Cuando la acción haya sido adquirida de un tercero, el ingreso será la cantidad que resulte de sumar al valor nominal ajustado la diferencia entre el reembolso y el costo de adquisición de la acción - - ajustado, siempre que éste sea menor que el reembolso.
- Tratándose de acciones que parcialmente provengan de aportación o de los supuestos señalados en el párrafo anterior el ingreso se determinará conforme a dicho párrafo, disminuyéndole la aportación ajustada.

La aportación, el valor nominal o el costo de adquisición de la acción se ajustarán, multiplicándolos por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el mes en que se emitió o se adquirió la acción y el mes inmediato anterior a aquél en que se pague el reembolso. Asimismo se establece que cuando una acción represente aportaciones o capitalizaciones efectuadas en diversas fechas, se aplicarán factores de actualización considerando los meses en que se efectuaron las aportaciones o se realizó la capitalización, en la proporción que dichos conceptos representen en el total de la acción. Cuando una acción no tenga valor nominal se -- considerará como valor la proporción que dicha acción represente respecto al capital social pagado de la sociedad al momento de la emisión.

Por otra parte se establece que cuando las sociedades -- mercantiles reduzca su capital social y parte del mismo co--- rresponda a reinversiones de utilidades o incrementos que no -- deriven de aportaciones, o tengan utilidades pendientes de -- distribuir, dicha reducción se considerará como utilidad dis

tribuida hasta por la diferencia entre el capital social de aportaciones ajustadas y el capital contable.

#### Deducción de Dividendos

Dentro de las reglas para determinar la base gravable -- nueva se conserva el sistema de deducción de dividendos con -- los que se evita una mayor complejidad. Se establece que en ningún caso serán deducibles los dividendos que reflejen el -- efecto de la inflación en los Estados Financieros de la sociedad. Igual limitante se aplica a las utilidades distribuidas en efectivo o en bienes, incluyendo los reembolsos generados por revaluación de activos y de su capital y de otros concep-- tos que reflejen el efecto de la inflación.

#### Disminución de Pérdidas de Ejercicios Anteriores.

De conformidad con las reglas aplicables para la determi-- nación de la base gravable nueva, la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio sólo podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes. Asimismo se establece -- que el monto de dicha pérdida se ajustará multiplicando la -- pérdida fiscal pendiente de disminuir por el factor de actua-- lización correspondiente al período comprendido entre el últi-- mo mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se --- aplique la pérdida fiscal y el último mes del ejercicio en -- que ocurrió dicha pérdida, mecanismo que permite actualizar -- el valor de las pérdidas fiscales.

Este tratamiento se refiere a pérdidas generadas de 1987 a 1990.

#### Pérdida del derecho de amortización.

En caso de que no se amorticen las pérdidas en los años

en que se pudo haber hecho, se pierde el derecho de hacerlo - en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que se pudo haber efectuado.

Tratamiento de las pérdidas a partir de 1991.

Las pérdidas fiscales generadas de 1991 en adelante, podrán amortizarse contra la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior y contra la utilidad fiscal de los cuatro ejercicios siguientes.

Tratamiento de pérdidas de operación en base tradicional.

- Amortización de pérdidas hasta 1990. Se limita la posibilidad de disminuir la pérdida al fijar como tope el año de -- 1990.

Del año de 1987 a 1990 se verán limitadas las posibilidades de disminuir las pérdidas, ya que las de 1987 únicamente se amortizarán contra los años de 1988 a 1990, las de 1988 se amortizarán en 1989 y 1990, este tratamiento se hace extensivo al siguiente año y para el año de 1990 ya no será posible ninguna amortización.

Eliminación del "Carry Back".

Se elimina el sistema carry back, que consiste en no permitir la amortización de la pérdida contra las utilidades del ejercicio inmediato anterior.

La pérdida del año de 1987 ya no se podrá amortizar en el año de 1986, sino que únicamente en los años de 1988 a -- 1990, la pérdida del año de 1988 tampoco se amortizará en el año 1987 sino únicamente en el período de 1988 a 1990, esta misma situación se observa en los años posteriores.

Reexpresión de pérdidas de operación.

La reexpresión de pérdidas consiste:

- a) Si en el ejercicio en el que ocurrió la pérdida hubo deducción adicional positiva la pérdida de la base tradicional se considera automáticamente reexpresada, en este caso será la misma a amortizar en la base nueva.
- b) Si no hubo deducción adicional en el ejercicio en el que - ocurrió la pérdida, el efecto negativo (exceso de pasivos sobre activos) se restará a la pérdida de la base tradicional y el resultado será la pérdida reexpresada a amortizar se contra la base nueva.
- c) Para determinar el efecto negativo, el art. 809 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece el recálculo de la deducción adicional del art. 51-Bis y es el siguiente:

Se sumará:

La deducción de inversiones ajustadas

Más:

Activos financieros ajustados

Segundo:

Al resultado de la suma se restarán los pasivos financieros ajustados, obteniéndose así el exceso de pasivos sobre activos.

Tercero: El exceso de pasivos sobre activos se restará a la pérdida fiscal ajustada de la base tradicional, obteniéndose la pérdida fiscal reexpresada.

Como ejemplo tenemos el siguiente:

Se tiene una pérdida fiscal ajustada de 700, la deducción, de inversiones ajustadas es de 120, los activos financieros ajustados son de 200, los pasivos financieros ajustados -- son de 430. Con esta información se procede a obtener la pérdida fiscal reexpresada:

Pérdida Fiscal ajustada		700
Deducción de inversiones ajustadas	120	
Activos financieros ajustados	200	
Menos:		
Pasivos financieros ajustados	430	
Exceso de pasivos sobre activos		<u>- 110</u>
Pérdida fiscal reexpresada		590

#### Reducción de la tasa

Para determinar el impuesto a pagar conforme a la base gravable nueva se reduce la tasa de imposición aplicables a las sociedades mercantiles a 35%.

La disminución de la tasa y la aplicación del régimen de transición a que se ha hecho mención con anterioridad es congruente con el propósito de corregir un diseño tributario basado con tasas excesivamente altas y bases restringidas, por lo que la corrección en esta última de conformidad con los conceptos expuestos permite disminuir la tasa impositiva sin demérito de la recaudación.

Asimismo, tiene como finalidad colocar a las empresas mexicanas en situación competitiva en los mercados internacionales en virtud de las tendencias mundiales de reducción de tasas.

Otras modificaciones.

Pagos provisionales.

En cuanto a pagos provisionales se mantiene la regla de efectuarlos en forma mensual, a más tardar el día 7 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, y se establecen las siguientes modalidades:



Para el cálculo del coeficiente de utilidad se señala -- que deberá referirse al último ejercicio de doce meses por el que hubiera o debió haberse presentado declaración, debiendosumarse a la utilidad fiscal, o restando a la pérdida fiscal, el importe de las deducciones por los dividendos o utilidades distribuidas, así como la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo.

A la cantidad así obtenida se le restarán los ingresos - por dividendos. El resultado se dividirá entre los ingresos - del ejercicio disminuido de los dividendos percibidos.

Para determinar la utilidad fiscal correspondiente al pago provisional deberá restarse, además de los ingresos por dividendos o utilidades, el importe de la deducción inmediata - de la inversión de bienes nuevos de activo fijo.

Asimismo, se establece que al determinar la utilidad fiscal se considerarán como intereses acumulables y ganancia inflacionaria del mes, los que resulten de aplicar el factor de ajuste mensual del mes inmediato anterior en vez del factor - correspondiente al del mes por el que se efectúe el pago provisional.

Por otra parte se establece que tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones y en el caso del ejercicio inmediato siguiente los pagos provisionales sólo se realizarán sobre los ingresos por dividendos o utilidades, siempre y cuando este ejercicio sea irregular y se hubiera obtenido pérdida fiscal sin considerar los dividendos distribuidos y la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo.

#### 4.4. CONCEPTO DE CREDITO

Para dar un concepto general de crédito diremos que es:

La capacidad de comprar u obtener un préstamo, respaldado por una promesa de pago dentro de un período, algunas veces vagamente especificados, después de la entrega.

Asiento contable que registra la deducción o eliminación de una partida de activo o de gasto, o la creación de aumento de un pasivo o de una partida de capital neto o de ingreso; un asiento en el lado derecho de una cuenta.

Con la definición anterior, podemos mencionar los conceptos que se consideran créditos a favor:

Para los efectos de la fracción III del artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la renta se considerarán créditos - los siguientes:

Título de Crédito:

- a) Las inversiones en títulos de crédito, distintos de las acciones de los certificados de aportación no amortizables, de los certificados de depósito de bienes y en general de títulos de crédito que representen la propiedad de bienes.

Cuentas y documentos por cobrar, excepciones:

- b) Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las siguientes:
  1. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 - -

días naturales contados a partir de aquel en que se con-  
certó el crédito.

2. A cargo de socios o accionistas que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominados en moneda extran-  
jera y provengan de la exportación de bienes o servi- -  
cios.
3. A cargo de funcionarios y empleados, así como los prés-  
tamos efectuados a terceros a que se refiere la frac- -  
ción VII del artículo 24 de esta ley.
4. Pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por -  
contribuciones, así como estímulos fiscales.
5. Enajenaciones a plazo por las que ejerza la opción de -  
acumular como ingreso el exigible en el ejercicio, pre-  
vista en el artículo 16 de esta ley, a excepción de las  
derivadas de los contratos de arrendamiento financiero  
y cuando habiéndose acumulado el ingreso no se hubiera-  
cobrado.
6. Cualquier documento o cuenta por cobrar cuya acumula- -  
ción esté condicionada a la percepción efectiva del in-  
greso.

No se incluirá como crédito el efectivo en caja.

Cuentas netas por cobrar, cuentas incobrables:

Las cuentas y documentos por cobrar que deriven de ingre-  
sos acumulables disminuidos por el importe de descuentos y bo-  
nificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos-  
para efectos de este artículo, a partir de la fecha en que --  
los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en  
que se cobren en efectivo, en bienes, en servicio o, hasta la  
fecha de cancelación por incobrables. En el caso de cancela-

ción de la operación que dió lugar al crédito, también se cancelará pérdida inflacionaria relacionada con el mismo.

#### Concepto de Deuda.

Para los efectos de la fracción III del Artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran deudas a --  
cargo:

Para los efectos de la fracción III se considerarán deudas, entre otras, los anticipos a clientes, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero y las aportaciones para futuros aumentos de capital.

#### Conceptos que no se consideran créditos.

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por las partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, III, IX y X del artículo 25 de esta ley, así como los adeudos fiscales.

Supuestos en que se contraen deudas por adquisiciones, -  
rentas o préstamos:

Se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes o servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomadas en préstamos, cuando se de cualquier de los supuestos siguientes:

#### Adquisición de bienes y servicios y rentas.

- a) Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así co  
mo la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se de algunos de los supuestos previstos en el artículo 16 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague --  
con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de-  
que se trate.

### Préstamos Recibidos.

- b) Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

### Concepto de intereses.

Para efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de crédito de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, - de los bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios de reporto; el monto de las comisiones que correspondan por motivo de apertura o garantía de créditos; el monto - de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; -- las primas que se deriven de enajenaciones a futuro de moneda nacional o extranjera, o la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considere interés la diferencia entre el total de pagos y el monto - original de la inversión.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financieros se - ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, se considerará el ajuste como parte del interés devengado.

Se dará el tratamiento que esta ley establece para los -

intereses a las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas -- por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida - cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el promedio de los tipos de cambio para enajenación con el -- cual inicien operaciones las instituciones de crédito en el - Distrito Federal, a que se refiere el artículo 20 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación o, en su caso, del tipo de cambio establecido por el Banco de México, cuando el -- contribuyente hubiera obtenido moneda extranjera a un tipo de cambio más favorable, correspondiente al día en que sufre la pérdida.

En la determinación del componente inflacionario se de-- ben de determinar los intereses (ganancia o pérdida inflacio-- naria).

En los intereses a favor se considerarán los devengados mensualmente; en la base nueva se les restará el componente - inflacionario del total de los créditos, incluso aquellos que no generen intereses. El resultado de este procedimiento se-- rá el interés acumulable o pérdida inflacionaria deducible, - dependiendo de que el interés sea mayor o menor que el compo-- nente inflacionario.

En los intereses a cargo se consideran los devengados en cada uno de los meses del ejercicio, en la base nueva se les-- restará el componente inflacionario de la totalidad de las -- deudas, incluso los que no generen intereses. El resultado - será el interés deducible o ganancia inflacionaria acumulable (aplicable en pagos provisionales), dependiendo de que el in-- terés a cargo sea mayor o menor que el componente inflaciona-- rio.

Un ejemplo de intereses devengados:

Datos:

- Préstamo bancario a plazo de 45 días	
- Fecha del préstamo	5 de Enero de 1987.
- Vencimiento	19 de Febrero de 1987.
- Importe del préstamo	\$20,000,000.00
- Tasa de interés	120% anual
- Intereses pactados	\$2'958,904.
- Interés devengado diario	
Monto de intereses pactados	\$2'958,904
(10%) plazo en días del préstamo	45
(=) Interés devengado diario	\$65,753.00
Intereses devengados enero-1987	
Intereses devengado diario	\$65,753.00
(X) Días de la deuda-enero	26 días
(=) Intereses devengados	\$1'709,578.00

Lo anterior está relacionado con la Regla 25, la cual se menciona a continuación:

- Se determina el interés devengado diario, dividiendo el monto total de los intereses pactados en un período entre el número de días que dicho período comprenda.
- El interés devengado diario se multiplica por el número de días del mes de calendario en que el crédito o la deuda estén vigentes y el resultado será el interés devengado del mes.

Con las 3 definiciones anteriores, podemos continuar para explicar su relación con el componente inflacionario, mencionado en el artículo 7-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Componente inflacionario: es la parte de inflación que -

tienen los créditos o deudas de un contribuyente.

El componente inflacionario se debe determinar en forma separada el que corresponda a los créditos (activos monetarios) y el que corresponde a las deudas (pasivo monetario).

Componente inflacionario de los créditos  
(activos monetarios).

Se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual de los créditos contratados con el sistema financiero nacional y extranjero, adicionado con el saldo promedio de los demás créditos y de los intereses devengados no percibidos.

En el caso de moneda extranjera se valuarán para fines de este cálculo al tipo de cambio al inicio del mes (primer día hábil).

A continuación se mencionara una fórmula para calcular el componente inflacionario: (créditos)

Saldo promedio mensual de las cuentas con el Sistema financiero nacional y Ext.	+	Saldo promedio con los demás activos que se consideran créditos.	+	Intereses devengados No percibidos.	=	X
---	---	--	---	-------------------------------------	---	---

(1)      (2)

(3)

(4)

El resultado de esta suma se multiplica por el factor de ajuste mensual, y así se obtiene el componente inflacionario de créditos.

Saldo promedio mensual de los créditos o deudas contratadas con el sistema financiero mexicano.

(1) Se obtiene de la suma de los saldos diarios del mes, di-



vidido entre el número de días que comprende dicho mes.

- (2) Se puede considerar información de Instituciones financieras. Regla 26 Resolución miscélanea de 1987.

Saldo promedio de los demás activos que se consideran créditos.

- (3) El promedio se obtiene sumando el saldo al inicio del mes, más el saldo al final del mismo, dividido entre 2.

Intereses devengados no percibidos.

- (4) Se calcula multiplicando el interés devengado diario por el número de días del mes de calendario, que posea el crédito o la deuda. Regla 25 Resolución miscélanea 1987.

Componente inflacionario de las deudas.  
(Pasivos monetarios).

El componente inflacionario de las deudas, se obtiene multiplicando el factor de ajuste mensual, por el saldo promedio mensual de las deudas contratadas con el sistema financiero nacional y extranjero adicionado con el saldo promedio de las demás deudas y de los intereses devengados no pagados.

A continuación se describe una fórmula aplicando lo anterior:

Saldo promedio - mensual de deudas con el sistema financiero Nacional y Ext.	+	Saldo promedio - con los demás pasivos que se consideran deudas.	+	Intereses devengados No pagados.	= X
---	---	---	---	----------------------------------	-----

(1) (2)

(3)

(4)

- (1) Se obtienen de la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el número de días que comprende dicho mes.
- (2) Se puede considerar información de instituciones financieras. Regla 26 Resolución miscelánea.
- (3) El promedio se obtiene sumando el saldo al inicio del mes, más el saldo al final del mismo, dividido entre dos.
- (4) El interés devengado no pagado se calcula multiplicando - el interés devengado diario por el número de días del mes de calendario que posea el crédito o deuda. Regla 25 Resolución miscelánea 1987.

Dentro del sistema Financiero, tenemos:

- a) Los Bancos.
- b) Aseguradoras.
- c) Casas de Bolsa.
- d) Organizaciones auxiliares de crédito. (Bolsa de Valores, Cámaras de compensación, almacenes generales de depósito, - - Uniones de Crédito).

Como ejemplos de créditos tenemos:

- Clientes, clientes extranjeros, documentos por cobrar.
- Deudores diversos (sólo se incluye, los que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite, artículo 7-B fracción IV).
- Intereses devengados a favor no cobrados de crédito.

En el caso de los clientes extranjeros, el crédito en dólares fue valuado al tipo de cambio (de compra) vigente al -- primer día hábil del mes de apertura.

Algunos ejemplos de deudas a continuación se mencionan:

- Proveedores extranjeros (el adeudo en dólares, fue valuado al tipo de cambio (de venta) existente al primer día hábil del mes de apertura.

- Proveedores; acreedores diversos; documentos por pagar, intereses devengados a cargo; no pagados de deudas con proveedores; anticipo de clientes; aportación para futuros aumentos de capital; cuentas por pagar; intereses devengados no pagados.

Resultado por posición monetaria.

Con las definiciones anteriores y explicaciones, podemos concluir con el resultado por posición monetaria, el cual a continuación se tratará.

#### POSICION MONETARIA

	<u>A FAVOR</u>	<u>CONTRA</u>
Intereses devengados		
Menos:		
Componente inflacionario		
igual a:	De activos	De pasivos
Mayores intereses que		
componente	interés acumulable	interés deducible
Menores intereses que		
componente	pérdida inflacionaria	ganancia inflacionaria

La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas.

La pérdida inflacionaria es la deducción que obtienen el contribuyente por la disminución del poder adquisitivo de sus créditos o activos.

La ganancia inflacionaria participa en los pagos provisionales y la pérdida inflacionaria sólo en el resultado - - anual.

#### 4.5. DETERMINACION DE LA UTILIDAD FISCAL EN BASE NUEVA.

Primero daremos el concepto de "Resultado Fiscal".

Resultado Fiscal es la cantidad que señala la Ley derivada de las operaciones que llevan a la determinación en la base nueva y tradicional del contribuyente, la cual se considera base para el pago de I.S.R. de las sociedades mercantiles.

El Art. 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las sociedades mercantiles deberán calcular el impuesto, aplicando al resultado fiscal la tasa del 35%, este resultado fiscal se obtiene disminuyendo de la utilidad de -- acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos acumulables} - \text{Deducciones autorizadas} = \text{Utilidad o pérdida fiscal.}$$

Una vez obtenida la utilidad o pérdida fiscal, a éste se le deberá disminuir el monto de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores como se expresa en la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{r} \text{Utilidad o} \\ \text{pérdida} \\ \text{fiscal} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Pérdida fiscal pen} \\ \text{diente de amortizar} \\ \text{de ejercicios ante-} \\ \text{riores} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Resultado} \\ \text{fiscal} \end{array}$$

A continuación se mencionan algunos ingresos acumulables y deducciones autorizadas más relevantes.

Art. 15.- Ingresos acumulables.

Los obtenidos en:

- Efectivo.
- Bienes.
- Servicios.
- Créditos.
- De cualquier otro tipo.

Se incluyen entre otros los provenientes en el Art. 17.

- Ingresos estimados por la SHCP.
- Mejoras en inmuebles.
- Créditos incobrables recuperados.
- Seguros y fianzas e indemnizaciones.
- Intereses reales.
- Ganancia inflacionaria.

Deducciones Autorizadas.

Art. 22, los contribuyentes podrán efectuar las siguientes Deducciones:

- Devoluciones, descuentos o bonificaciones.
- Las compras de mercancías.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- Pérdidas por causa fortuita o fuerza mayor.
- Inversiones por deducción inmediata o por depreciación actualizada.
- Los intereses y la pérdida inflacionaria.

Resultado fiscal en base tradicional.

Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al -

resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 42%, - dicho resultado fiscal se determinará al siguiente procedi- - miento:

La utilidad o pérdida fiscal se obtiene disminuyendo de- los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y se ex- presa mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos Acumulables} - \text{Deducciones autorizadas} = \text{Utilidad o pérdida fiscal.}$$

De la utilidad o pérdida fiscal se restan los siguientes rubros:

- Ingresos por dividendos cobrados en acciones (Art. 10 Bis).
- Dividendos pagados en efectivo (Art. 22, fracción IX).
- Deducción adicional (Art. 51 Bis).

Como resultado de estas deducciones a la utilidad o pér- dida fiscal ajustada, conforme se expresa a continuación:

$$\begin{array}{rcl} \text{Utilidad o pérdida} & & \\ \text{pérdida fiscal} & - & \text{Dividendos cobrados} \\ & & \text{en acciones, divi--} \\ & & \text{dendos pagados en -} \\ & & \text{efectivo. Deducción} \\ & & \text{adicional} \\ & & = \text{Utilidad o} \\ & & \text{pérdida} \\ & & \text{fiscal} \\ & & \text{ajustada} \end{array}$$

De la utilidad o pérdida fiscal ajustada, se disminuyen las pérdidas fiscales ajustadas pendientes de amortizar de - ejercicios anteriores y se obtiene el resultado fiscal, que- es la cantidad base para el pago del Impuesto sobre la Ren-- ta, conforme a la siguiente fórmula.

$$\begin{array}{rcl} \text{Utilidad o} & \text{Pérdidas fiscales ajustadas pen} & \\ \text{pérdida} & - \text{dientes de amortizar de ejerci-} & = \text{Resultado} \\ \text{fiscal} & \text{cios anteriores} & \text{Fiscal} \end{array}$$

A continuación se mencionan los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas más importantes en base tradicional.

Art. 15 Bis. Ingresos acumulables, los obtenidos:

- En efectivo.
- En bienes.
- En servicio.
- En crédito incluyendo los provenientes en los establecimientos en el extranjero.
- Dividendos o utilidades percibidos.

Otros ingresos:

- Intereses nominales.

Deducciones autorizadas, según art. 22 Bis, entre otras son:

- Devoluciones, descuentos, bonificaciones.
- Costo de ventas.
- Gastos.
- Inversiones en bienes.
- Diferencia entre el inventario inicial y final. Cuando aquel sea mayor (ganaderos).
- Deducción de dividendos.
- Pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.
- Aportaciones para fondos de investigación.

A continuación se describirán los resultados fiscales para las dos bases (tradicional, base nueva).

BASE NUEVA

BASE TRADICIONAL

Ingresos acumulables:

- En efectivo
- En bienes

Ingresos acumulables:

- En efectivo.
- En bienes

Otros ingresos:

- Intereses devengados
- Utilidad en cambios devengados
- Ganancia inflacionaria.
- Otros.

Menos:Deducciones autorizadas:

- Compras
- Inversiones a valor presente.
- Inversión actualizada
- Intereses reales deducibles
- Pérdida inflacionaria.

Igual a:Utilidad o pérdida fiscalMenos:

Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores

Otros ingresos:

- Intereses devengados
- Pérdida en cambios de acuerdo con la fecha de exigibilidad o pago.
- Otros.

Menos:Deducciones autorizadas:

- Costo de ventas.
- Inversiones (únicamente históricas).
- Intereses nominales deducibles.
- Destrucción de inventarios.

Igual a:Utilidad o pérdida fiscalMenos:

- Ingresos por dividendos cobrados en acciones o reinvertidos.
- Dividendos pagados en efectivo.
- Deducción adicional.

Igual a:

Utilidad o pérdida fiscal -- ajustada.

Menos:

Amortización de pérdidas fiscales ajustadas de ejercicios anteriores.



- Actualizada
- Reexpresada

Igual a:

Igual a:

Resultado FiscalResultado Fiscal

A continuación se desarrolla un ejercicio numérico conforme a los conceptos y fórmulas mencionadas anteriormente en ambas bases.

Se tienen los siguientes datos: Ejercicio fiscal Enero-Diciembre de 1987.- Pérdida pendiente de amortizar 1986, por-\$700 (en miles de pesos).

<u>BASE NUEVA</u>		<u>BASE TRADICIONAL</u>	
<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
Ingresos:		Ingresos:	
- Nominales	\$10,000	- Nominales	\$10,000
- Dividendos en efectivo	350	- Dividendos en efectivo	350
- Intereses reales	100	- Intereses nominales	200
- Ganancia inflacionaria	150		
Igual a:		Igual a:	
Ingresos acumulables	\$10,600	Ingresos acumulables	\$10,550
DEDUCCIONES:		DEDUCCIONES:	
- Gastos normales	4,000	- Gastos normales	4,000
- Dividendos pagados en efectivo.	250	- Costo de ventas	3,000
- Compras	2,500	- Intereses nominales	300
- Intereses reales	100	- Inversiones	100

- Pérdida inflacionaria 500  
 - Inversiones   200    
 Total de deducciones \$7,550

Igual a utilidad \$3,050  
Fiscal

Menos:

Pérdida por amortizar 700

Igual: Resultado \$2,350  
 Fiscal

Total de deducciones \$7,400

Igual a utilidad \$3,150  
Fiscal

Menos:

- Dividendos cobrados  
 en acciones 250

- Deducción adicional   400  

Total de deducciones 650

Utilidad fiscal  
 ajustada \$2,500

Menos:

Pérdidas pendientes  
 de amortizar (1986)   700  

Igual a:

Resultado fiscal \$1,800  
 =====

#### 4.6. CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL EN BASE NUEVA.

Esta conciliación está apegada a fundamentos legales, los cuales a continuación se mencionan:

<u>CONCEPTO</u>	<u>FUNDAMENTO LEGAL</u>
1) Utilidad neta (pérdida Neta).	Art. 10 L.I.S.R.
Más:	
2) Impuesto sobre la Renta	Art. 10, 801 para pago de impuesto conjunto I.S.R.

- |  |  |
|--|--|
| 3) Participación del personal en las utilidades  | Para Título II (Base Nueva) no es aplicable. Art. 804.   |
| 4) Utilidad antes del impuesto sobre la Renta y participación.<br>Más: Partidas no deducibles y acumulables. | Art. 10 Bis L.I.S.R. fracción I.   |
| 5) Depreciación y amortización contable.   | Art. 24 Fracción II (deducible)<br>Art. 25 Fracción II   |
| 6) Contribuciones a cargo de terceros absorbidos por la empresa  | Art. 25 Fracción I L.I.S.R.<br>Art. 24 Fracción V (deducible)  |
| 7) Gastos sin requisitos fiscales.   | Art. 24 Fracción III   |
| 8) Multas y recargos<br>Incremento a estimaciones de activo  | Art. 25 Fracción VII<br>Art. 25 Fracción IX  |
| 9) Saldos de cobro dudoso  | Art. 22 Fracción VI  |
| 10) Obsolescencia de inventarios<br><br>Incremento a estimaciones de pasivo:                                 | Para Título II (Base Nueva) no es aplicable, para título VII. Art. Bis. para 1987 y 1988.<br>Art. 25 Fracción IX<br>Art. 25 Fracción X |
| 11) Prima de antigüedad  | Art. 25 Fracción X   |
| 12) Estimación de gastos   | Art. 22 Fracción III   |

- 13) Costo de ventas directo (Únicamente inventarios)      Aplicable en título VII (Base Tradicional) Art. 29 Bis.
- 14) Componente inflacionario de las deudas.      Art. 7 B Fracción III
- 15) Pérdida cambiaria del ejercicio pendiente de realizar.      Art. Transitorio 6, Fracción I publicado en el -- Diario Oficial el - - - - 31-12-86.
- 16) Utilidad cambiaria realizada de ejercicios anteriores.      (1988) Art. 12-B fracción I, (realizada en el último ejercicio).
- Efectos reexpresión  
    Menos:  
    Partidas deducibles y no acumulables.  
    Aplicaciones a estimaciones de activos.
- 17) Cancelación de saldos de cobro dudoso      Art. 22 Fracción VI L.I.S.R. (1987).
- 18) Baja de inventarios obsoletos o dañados (adquiridos antes de 1987).      Art. 24 Bis (Título VII-Base tradicional) (1987--1988).
- Aplicación a estimaciones de pasivos.
- 19) Pago de primas de antigüedad      Art. 25 fracción X (L.I.S.R.)  
    Art. 35 fracción A, B. (L.I.S.R.)
- 20) Pago de gastos      Art. 24 fracción III (1987)

- 21) Componente inflacionario de los créditos. Art. 7-B Fracción III -- (1987) (1988).
- 22) Efectos UEPS monetario Aplicable al título VII - (base tradicional) Art. - 58-Bis fracción III, Art. 60-Bis, 1er. párrafo, - - fracción I.
- 23) Compras de mercancías Art. 22 Fracción II L.I.S.R.
- 24) Depreciación Fiscal Art. 41-A, 42, 43, 44, 51 L.I.S.R. (1987).
- 25) Deducción adicional artículo 51-Bis. Art. 51-Bis (aplicable a título VII).
- 26) Dividendos pagados Art. 22 fracción IX (L.I.S.R.) 1987.
- 27) Utilidad cambiaria del ejercicio pendiente de realizar. Art. 810 (L.I.S.R.) 1987. Art. 50 (L.I.S.R.). Art. 7-B último párrafo (1988).
- 28) Pérdidas cambiarias de ejercicios anteriores Art. 6 transitorio fracción I publicada en el -- Diario Oficial a partir - del 1-I-1987.
- 29) Certificados de promoción fiscal. (CEPROFIS) Art. 5 Transitorio, Fracción I, publicada en el - Diario Oficial en vigor a partir del 1-I-1987. Art. Décimo primero fracción IV, publicada en el Diario Oficial 31-12-1987.

30) Utilidad (pérdida fiscal) ajustada y utilidad (pérdida) fiscal.	Art. 806 fracción I - - - (1987). Art. 55 transitorio - - - (1987). Art. 1 transitorio en vigor a partir del 1-I-1987. Art. Décimo, fracción I, transitorio publicado en el Diario Oficial el - - 31-12-87.
---	--

## Menos:

31) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.	Art. 806 fracción I - - - (1987).
32) Resultado Fiscal	Art. 10 1er. párrafo - - - L.I.S.R. (1988).

Uno de los puntos más importantes para mi punto de vista son las pérdidas de operación (fiscales), a continuación se expondrán los puntos más importantes de éstas.

La pérdida fiscal: es la diferencia entre los ingresos - acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por - la ley, cuando el monto de las deducciones es mayor a los ingresos.

## Tratamiento de las pérdidas en base nueva.

Los principales cambios que se presentan en la amortización de las pérdidas en esta base son los siguientes:

## a) Amortización de pérdidas generadas de 1987 a 1990.

Las pérdidas fiscales de 1987 a 1990 son amortizables contra las utilidades fiscales que se obtengan en los cinco - ejercicios siguientes, o sea las pérdidas obtenidas en el año de 1987, se amortizarán a partir de los cinco años si-

güentes, de 1988 a 1992. Las pérdidas del año de 1988 -- se amortizarán en los años de 1989 a 1993, las pérdidas -- del año 1989 se amortizarán del año de 1990 a 1994 y así -- sucesivamente.

b) Pérdida del derecho de amortización.

En caso de no amortizarse las pérdidas en los años en que se pudo haber hecho, se pierde el derecho de hacerlo en -- los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que se pudo haber efectuado.

c) Tratamiento de las pérdidas a partir de 1991.

Las pérdidas fiscales generadas a partir de 1991 en adelante, podrán amortizarse contra la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior y contra la utilidad fiscal de -- los cuatro ejercicios siguientes.

La pérdida generada en el año de 1991 se amortiza contra -- las utilidades del año de 1990 y las de los años 1992 a -- 1995.

d) Actualización de pérdidas.

La pérdida fiscal se podrá actualizar de la siguiente forma:

Primer paso: Obtención del factor de actualización.

Fórmula	INPC.- último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se disminuirá la pérdida.	Factor de Actualización
	$\frac{\text{INPC.- último mes del ejercicioen que ocurrió dicha pérdida}}{\text{INPC.- último mes del ejercicioinmediato anterior a aquel en quese disminuirá la pérdida.}}$	

Segundo paso:

Por	Pérdida fiscal pendiente de amortizar
	Factor de actualización
Igual a:	$\frac{\text{Pérdida fiscal pendiente de amortizar}}{\text{Factor de actualización}}$
	Pérdida fiscal actualizada

Por otra parte como se puede observar en la Conciliación entre el resultado contable y el fiscal, algunos conceptos no

son aplicables a la base nueva (Título II), como son:

Costo de Venta Directo (únicamente a inventarios), así como Obsolescencia de inventarios, participación del personal en las utilidades de deducción adicional Art. 51 Bis, efectos de UEPS monetario, en relación a este último concepto se harán algunos comentarios a continuación:

Como lo menciona la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1986 "Valuación de Inventarios", con relación a la valuación de los inventarios el artículo 58 fracción III establece que los contribuyentes podrán valorar sus inventarios por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Costos identificados.
- b) Costos promedios.
- c) Primeras entradas, primeras salidas PEPS.
- d) Últimas entradas, primeras salidas UEPS
- e) Detallista.

Para cambiar a UEPS monetario, debe cumplir con lo siguiente:

El criterio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sido en el sentido que para cambiar a UEPS monetario se requiere además de cumplir con lo señalado en los artículos 60 L.I.S.R. y 65 de su reglamento, solicitar y obtener autorización expresa.

Disposiciones en la ley del Impuesto sobre la Renta para UEPS.

El contribuyente que aplica UEPS monetario sin autorización previa, aún cumpliendo con lo establecido en los artículos 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 65 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, no podrá deducir el ajuste que se suscita con incremento al costo. El del primer año --



por disposición expresa de la fracción III del artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el ajuste del segundo y posteriores años por carecer de la autorización.

Cuando se cuente con la autorización específica para cada empresa para aplicar el UEPS monetario, será deducible el ajuste de incremento al costo que se suscita a partir del segundo año, si la empresa además de cumplir con las normas generales, establecida en los artículos citados, sigue también -- las que constan en la propia autorización.

#### Autorizaciones específicas.

Por lo expuesto, las empresas deberán solicitar autorización expresa para hacer el cambio a UEPS monetario y poder deducir en su declaración del ISR el ajuste resultante de incremento a su costo de ventas, del segundo ejercicio en adelante.

A continuación se presenta una autorización expedida por la Dirección General Técnica de Ingresos, Dirección de Servicios al Contribuyente, Subdirección de Autorizaciones, Departamento de Autorizaciones Varias a una empresa industrial.

Simultáneamente y anotándose entre paréntesis se hacen comentarios a la misma.

"ASUNTO: UEPS - Monetario. Se autoriza su implantación en los términos que se indica".

México, D.F., a 8 de noviembre de 1986

"INDUSTRIAS ESTETOS, S.A."  
Av. 117 Sur 2-A  
Agrícola Oriental

"Su(s) escrito(s) presentado(s) el 5 de enero y 23 de -- mayo de 1985, 13 de marzo del año actual y aviso de autorización presentado el 26 de diciembre de 1986".

"Por otra parte manifiesta que el UEPS Monetario lo - - aplicará bajo el procedimiento de encadenamiento de índices y que el índice de precios que va a utilizar será interno".

(Este índice de precios interno, será el "índice de inflación" interno. El que se determine valuando la existencia que integran su inventario final a precios de fin y de principio de cada ejercicio y dividiendo entre sí ambas cifras: -- Inventario final a precios finales, ejercicio entre Inventario final a precios de principio de ejercicio. Así año con -- año procediendo a encadenar el índice de cada año con los ya determinados de años anteriores).

"Que para el efecto ha clasificado su inventario total - en grupos homogéneos, los cuales son: materia prima, producción en proceso, artículos terminados, artículos importados y almacén de partes".

Y que el Inventario base total asciende a -----  
\$ 78'670,800.00".

En respuesta a la petición se tiene lo siguiente:

"En respuesta a su petición y para efecto de cumplir con la obligación de valuar sus inventarios a que se refiere la - fracción III del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le autoriza a implantar el método de valuación denominado Últimas Entradas-Primeras Salidas bajo el procedimiento monetario, mismo que deberá sujetarse a lo siguiente:

- "(1) El ejercicio base a partir del cual se iniciará la aplicación del UEPS bajo el procedimiento monetario, será el comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 1983".
- "(2) El inventario inicial del ejercicio base (final del año anterior), representa la primera capa del inventario - - UEPS. Para este propósito deberá determinarse en base - al método de valuación de inventarios que se tenga im---

plantado, el costo unitario de cada partida del grupo - de inventarios, el cual será al costo base de la partida para la aplicación de UEPS Monetario, y consecuentemente deberá conservarse para su utilización en ejercicios siguientes".

"(3) Determinar al final de cada ejercicio, un índice de precios a través de una doble valuación de inventarios, como sigue:

"(a) Se valuará el inventario final por grupos de cada - ejercicio a costos del mismo, conforme al método de valuación de inventarios denominado PEPS".

"(b) Se determinará el costo total del mismo inventario final a costos del ejercicio inmediato anterior, -- conforme al método denominado PEPS (o sea costo del 1° de cada ejercicio)".

"(c) Se obtendrá el índice de precios del ejercicio, dividiendo el monto del inciso (a) entre el inciso -- (b)".

En este ejemplo, la empresa lleva el sistema PEPS. Por lo cual a precios PEPS de principio y de fin de ejercicio, para determinar el índice de inflación de cada ejercicio. O incremento en los índices de precios.

"(d) Se obtendrá el índice de precios acumulado, multiplicando el índice de precios del ejercicio por el índice de precios acumulado del ejercicio inmediato anterior".

(A estos índices ya están adicionados de la unidad antes de multiplicarse por si fue realmente son incrementos de los índices de precios.

"(e) Para efectos de la determinación del índice de precios a que se hace referencia, cuando en los inven-

tarios existen productos que no apareciera en el - ejercicio anterior, deberá asignársele un costo base igual al costo de la primera compra del ejercicio o bien un promedio de los costos que tuvo ese - producto durante el ejercicio".

- "(4) Se obtendrá el costo total del inventario final a costos del ejercicio base, dividiendo el importe del inciso a) entre el índice de precios acumulado a que se refiere el inciso d).
- "(5) Se determinarán los aumentos o disminuciones de inventarios base comparando el inventario final a costos del -- ejercicio base, contra el inventario inicial, también a costos del ejercicio base".
- "(6) En caso de que el resultado de la operación anterior impliquen un aumento en el inventario base (una nueva capa), el índice de precios del ejercicio a que se refiere el - inciso c) del punto 3, será el que resulte de dividir el índice del ejercicio entre el factor de rotación obtenido en el mismo ejercicio en que se presente el incremento, y se multiplicará por el índice acumulado del ejercicio anterior, el resultado se aplicará a dicho incremento; si por el contrario resulta una disminución al inventario base, se procederá a cancelar los aumentos habidos en ejercicios anteriores, afectando primero los más recientes hasta llegar finalmente al inventario base".
- "(7) El inventario final valuado conforme al método UEPS Monetario, será el resultado de sumar o restar el inventario inicial a costos del ejercicio base, los aumentos o disminuciones que se obtengan en el ejercicio".

"La aplicación del índice de precios, deberá efectuarse en forma consistente".

"Se abrirá una cuenta de activo compensable para efectos fiscales, en la que se registre la repercusión en el valor de los inventarios con motivo del cambio, cuyo importe deberá determinarse disminuyendo del valor del inventario final del ejercicio base, valuado por el método de valuación denominado PEPS, el inventario ya valuado por UEPS".

Mismo importe que podrá deducirse en los ejercicios posteriores a aquél en que se efectuó el cambio, en la proporción en que el inventario final de cada ejercicio resulte inferior al inventario final del ejercicio base y se deducirá el saldo cuando varíe nuevamente el método de valuación o en el ejercicio de liquidación de la sociedad".

El mecanismo descrito anteriormente deberá establecerse para cada uno de los grupos de inventarios en los que se clasificó su inventario base, abriendo al respecto las subcuentas correspondientes".

"Cuando al término de un ejercicio se agote una "capa" o "fila" de inventario, ésta no podrá reponerse a los costos del ejercicio en que se reponga".

"Sus libros de contabilidad deberán reflejar adecuadamente el valor UEPS del inventario, para lo cual utilizará una cuenta complementaria de inventarios denominada "Reserva UEPS", para cada grupo de inventarios. En el Estado de posición financiera presentará los importes de cada grupo de inventarios después de deducir la "reserva UEPS", y en el Estado de resultados se presentará un solo importe de costos de ventas, sin separar el efecto del ajuste UEPS".

(En libros el inventario final siempre quedará valuado en PEPS o por costos promedios, si ese es el método en uso en la empresa en el año de cambio".

(Pero combinándose la cuenta de mayor relativa, con

la cuenta "Reserva de inventarios UEPS" mostrarán en libros y en los Estados Financieros, el inventario final valuado a UEPS. Así en el balance se presenta):

Cuenta de inventario o de almacén (a PEPS o promedio como lo llevaba la empresa).	\$ 2'580,000.00
Saldo acreedor de la cuenta (Reserva Inventarios UEPS)	<u>2'100,000.00</u>
Neto: Importe del inventario a UEPS en Estado de Posición Financiera.	<u>480,000.00</u> =====

"Una vez adoptado el método que se autoriza deberá aplicarse en forma consistente. Asimismo, no podrá concederse -- nuevo cambio mientras no hayan transcurrido cinco ejercicios regulares después del cambio anterior.

"La reserva UEPS a que se hace referencia se creará en -- el ejercicio de cambio con el efecto que se obtenga y se incrementará con las capas que resulten en los ejercicios siguientes, o en su caso se disminuirá por las disposiciones -- que se hagan de dichas capas, y en el supuesto de que ésta se disminuya por alguna otra razón dicha disminución deberá considerarse como una recuperación del costo de lo vendido y por lo tanto deberá ser un ingreso acumulable.

#### 4.7. NUEVA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

En el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1988 se publicó la Ley que establece reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales; dentro de la misma destaca el Impuesto al Activo de las Empresas (IAE) debido a que el 71% de

las declaraciones del ISR de las sociedades mercantiles se -  
presentan sin pago alguno. Este impuesto se determinará por  
ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el - -  
ejercicio la tasa del 2%. Dicho impuesto entrará en vigor a  
partir del 1º de enero de 1989; los objetivos de este impues-  
to son básicamente los siguientes:

- a) Fortalecer los ingresos públicos mediante la recaudación -  
proveniente esencialmente de las sociedades mercantiles.
- b) Vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones fisca--  
les de las empresas; y,
- c) Establecer un pago mínimo de impuestos a cargo de las em--  
presas, ya que en la actualidad poco más de la mitad de --  
las mismas presentan declaraciones sin pago alguno.

#### Sujetos del impuesto

- a) Son sujetos de este impuesto las sociedades mercantiles, -  
las personas físicas residentes en México y los estableci-  
mientos permanentes de residentes en el extranjero.
- b) Las personas distintas a las señaladas en el párrafo ante-  
rior que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se  
utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente;  
y,
- c) Asociaciones y sociedades civiles que realicen actividades  
empresariales.

#### Base del impuesto

La base del impuesto la constituye el valor del activo al  
cual se podrá deducir el valor de las deudas.

### Valor del activo en el ejercicio

La determinación del valor del activo en el ejercicio se determina sumando los promedios mensuales de los activos financieros y los promedios de activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, como se muestra a continuación:

Suma de promedios mensuales de activos financieros, dividido entre el mismo número de meses.

Más:

Promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos,  
terrenos e inventarios

Igual:

Valor del activo del ejercicio.

A continuación se indica la valuación de los activos:

- a) El promedio mensual de los activos financieros es el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes. En operaciones concertadas con el sistema financiero mexicano, el saldo promedio mensual se - - cuantifica sumando los saldos diarios del mes, dividido entre el número de días que comprenda dicho mes.
- b) En el caso del activo fijo y de gastos diferidos, el saldo pendiente de redimir al ejercicio anterior al que se determine el impuesto, se multiplicará por el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre la fecha en que se adquirió el activo o se efectuó el gasto y - en último mes de la primera mitad del período del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Al saldo actualizado conforme al párrafo anterior se le deberá disminuir el 50% de la depreciación que en el ejercicio le corresponda a cada bien, cuyo resultado se deberá -



dividir entre el número de meses del ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses que en el ejercicio se haya utilizado.

- c) En el caso de terrenos, el monto original de la inversión al inicio del ejercicio se multiplicará por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió, hasta el último mes en que se adquirió, hasta el último mes de la primera mitad del período del ejercicio por el que se determine el impuesto. El resultado que se obtenga se deberá dividir entre el número de meses del ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses que el terreno se tuvo en dicho ejercicio; y
- d) En el caso de inventarios se sumarán los existentes al inicio y al cierre del ejercicio y el resultado se dividirá entre dos.

Para lo anterior se debe considerar el método de valuación que tenga implementado la empresa. Se establece la posibilidad de cambiar el método de valuación cumpliendo con las reglas que fije la SHCP.

#### Activos financieros.

Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

- a) El efectivo en caja.
- b) Las inversiones en títulos de crédito a excepción de las acciones.
- c) Las cuentas y documentos por cobrar, con excepción de los pagos provisionales, saldos a favor de contribuciones y los estímulos fiscales por aplicar; y

d) Intereses devengados a favor no cobrados.

Los activos financieros en moneda extranjera se valuarán al tipo de cambio vigente al primer día de cada mes, utilizando para ello el tipo de cambio controlado cuando sea - - aplicable, o el tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones las instituciones de crédito.

#### Pasivo

Las únicas cuentas de pasivo que se pueden disminuir del valor del activo de las empresas, son las deudas que en moneda nacional se tengan con empresas residentes en México, excepto las contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

#### Determinación del impuesto

El impuesto se calculará por ejercicios fiscales aplicando al valor del activo la tasa del 2%.

#### Exenciones

No tendrán la obligación de pagar el impuesto:

- a) Las empresas que componen el sistema financiero.
- b) Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas.
- c) Los contribuyentes menores, y
- d) Los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación.

Períodos en que no se paga el impuesto.

No se tendrá la obligación de pagar el impuesto por los

siguientes períodos.

- a) Preoperativo.
- b) En los ejercicios de inicio de actividades; y
- c) En el ejercicio subsiguiente al de inicio de actividades, y
- d) El ejercicio de liquidación.

Esta disposición no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

#### Acreditamiento del impuesto

El acreditamiento de dicho impuesto, podrá ser acreditado contra el Impuesto sobre la Renta que se tenga la obligación de pagar en el mismo ejercicio, o los tres ejercicios siguientes. Cuando en la declaración del pago provisional del ISR no se pueda acreditar la totalidad del impuesto al activo de las empresas efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los pagos provisionales siguientes o contra la declaración anual del ejercicio.

Cuando en la declaración anual del ejercicio, exista excedente de impuesto acreditable, éste se podrá acreditar a valor actualizado en declaraciones posteriores considerando para ello el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determinó el excedente hasta el último mes del ejercicio en que pudo acreditar.

El acreditamiento indicado procederá únicamente contra el impuesto sobre la renta a cargo, sin que pueda efectuarse contra las retenciones que en términos de ley esté obligado el contribuyente. Por otro lado, en ningún caso el acreditamiento dará lugar a devoluciones.

## CAPITULO CINCO

## NUEVOS FORMATOS DE LOS DICTAMENES FISCALES

5.1. COMENTARIOS AL NUEVO FORMATO PARA DICTAMENES FISCALES -- (23 DE OCTUBRE DE 1987) ASI COMO LA RESOLUCION QUE REFORMA Y ADICIONA REGLAS GENERALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE CARACTER FISCAL PARA 1988.

El 23 de Octubre de 1987, fue publicada la Décima Resolución que reforma y adiciona a la que establece Reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para 1987, a continuación se menciona la información adicional:

- 1.- En el informe y opinión sobre la situación fiscal, debe mencionarse lo siguiente:
  - a) Que se revisaron los resultados por fluctuación cambiaria, señalando procedimientos y alcances aplicados.
  - b) Si la compañía dictaminada es responsable solidaria como retenedora en la enajenación de acciones efectuadas por residentes en el extranjero (en caso de que no hubiera habido responsabilidad solidaria, mencionarlo).
- 2.- Se adicionan los siguientes anexos:
  - a) Relación de contribuciones por pagar al cierre del -- ejercicio. Aun cuando la mencionada resolución no señala, las contribuciones, que en nuestra opinión se debe incluir, son las contribuciones federales a cargo, así como las retenidas por el contribuyente.

- b) Conciliación de bases sobre pagos al extranjero, gravados para efectos del Impuesto sobre la Renta, debiendo mostrar lo registrado para efectos contables y retención, así como lo deducido fiscalmente.
- c) Conciliación para efectos del Impuesto al Valor Agregado entre los registros contables y las declaraciones mensuales y anual del ejercicio. Este anexo no se presentará cuando se emita el informe Complementario del Impuesto al valor agregado, que establece la Regla - - No. 8 B de la Resolución a que se hace referencia en el primer párrafo de la presente, y que será materia de otra carta técnica.
- d) Determinación de la deducción adicional del Art. 51 -- Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá contener como mínimo el análisis de los conceptos de activos financieros y pasivos.
- e) Determinación del componente inflacionario de los créditos y de los intereses acumulables y/o de la pérdida inflacionaria deducible.
- f) Determinación del componente inflacionario de las deudas y de los intereses deducibles y/o de la ganancia - inflacionaria acumulable.
- g) Determinación de los intereses acumulables y deducibles, para contribuyentes considerados de mediana capacidad administrativas, en cuyo caso, presentará este anexo en lugar de los dos anteriores.
- h) Deducción fiscal de inversiones para efectos del título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- i) Deducción fiscal de las inversiones para efectos del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.- La conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta (anexo IV-f; Conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta) deberá contener lo siguiente:

- a) Conciliación de cifras para título II y VII.
- b) Conceptos de ingresos fiscales y deducciones contables (partidas de conciliación, acumulables y no deducibles)
- c) Conceptos de ingresos contables y deducciones contables (partidas de conciliación no acumulables y no deducibles).

4.- Todos los anexos, así como los Estados Financieros básicos, deberán presentarse en miles de pesos y en forma comparativa con los del ejercicio inmediato anterior. En el caso de contribuyentes que consoliden para efectos fiscales, se deberán presentar cifras en millones de pesos.

Por lo que hace a la presentación de los Estados Financieros básicos y a los anexos en forma comparativa con los del ejercicio estimamos que los únicos que se deben presentar en forma comparativa son: estados financieros básicos, anexos:

- a) Estado comparativo de resultados.
- b) Estado comparativo de costo de producción y ventas.
- c) Análisis comparativos de gastos por subcuenta:
  - Producción.
  - Venta.
  - Administración.
  - Financieros.
  - Otros.
- d) Análisis de algunas cuentas complementarias de activo y estimaciones de pasivo, así como de otras partidas -

que intervienen en la determinación del resultado fiscal y el financiero en años distintos.

- e) Conciliación entre los ingresos registrados y los declarados para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera determinado saldo a favor para efectos del Impuesto al Valor -- Agregado.

Cabe señalar que, en relación con las recientes reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación respecto a -- dictámenes fiscales y los anexos que deben anexarse en los -- mismos, las cuales es probable que entren en vigor a partir -- del 1.º de Julio de 1987, serán las mismas que las contenidas en la resolución mencionada.

Con lo anterior podemos comentar, que la Décima Resolu-- ción tiene como objetivo conocer más detenidamente la situa-- ción fiscal de las empresas, financiera y fiscalmente, para -- determinar si cumplen con la normatividad que rige a los Con-- tadores Públicos (Colegio de Contadores y Reglamento del Códig-- go Fiscal de la Federación).

Algunos ejemplos de Normatividad regidos por el Código -- Fiscal de la Federación son:

- a) Que el Dictamen debe apegarse a los adoptados por el Cole-- gio de Contadores.
- b) Que el Dictamen esté firmado por el Contador Público, así-- como su registro ante autoridades fiscales para que surta efecto (el cual lo pueden obtener las personas de naciona-- lidad mexicana, con título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública, que sean miembros -- de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secre-- taría.

- c) Que el Dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y - las normas de auditoría que regulan la capacidad, e imparcialidad profesional del Contador Público.

Con esta Resolución nos enteramos que:

- El Dictamen tendrá un informe complementario relativo al - I.V.A.
- Se requerirá mayor información integrada al cuaderno del - dictamen a fin de contener la relativa al nuevo régimen de la Ley del ISR.
- Para solicitar la devolución del IVA a favor, se releva de presentar los cálculos, documentación e información solicitada en HIVA-3 siempre que se anexe declaratoria del C.P. que dictamine o vaya a dictaminar los Estados Financieros- correspondientes al Ejercicio que presente saldo a favor.
- Se han modificado los formatos HDF-1 y HDF-4 relativos al - aviso para presentar dictamen y la carta de presentación - de este.

Estas modificaciones al Cuaderno del Dictamen Fiscal, - se habían comentado en los cuerpos colegiados y por la Dirección General de Fiscalización, mismas que se realizaron para satisfacer las necesidades de información en forma acorde -- con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los cuales surgieron por las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta realizadas; lo cual motivó a cambios radicales y -- aumento en los anexos para presentar la información relativa a ambas bases (base nueva y base tradicional).

En relación a esta Miscelánea Fiscal, se publicaron dos reglas 8-A, 8B y 104-A, de las cuales en mi opinión la que - se mencionará es la 8-B, debido a lo siguiente:



Las autoridades fiscales que se encargan de revisar los dictámenes a fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales requieren mayor información adicional integrada al cuaderno del dictamen fiscal y serán las siguientes:

- 1.- Relación de contribuciones pendientes de pago al cierre del ejercicio, mencionando por cada contribución: importe, fecha de pago, número de operación de caja o nombre de la Institución de Crédito donde se hizo el pago, en caso de pago en parcialidades se anexará fotocopia del Convenio.
- 2.- Conciliación de las bases de los pagos al extranjero, mencionando conceptos e importes registrados contablemente, cifras sobre las que se efectúa retención y las deducidas finalmente.
- 3.- Conciliación relativa al I.V.A entre registros contables, declaraciones presentadas, que contendrá información mensual y del ejercicio y las diferencias que surjan de los conceptos que se necesite detallar. Esta conciliación no se presentará en los casos en que se haya presentado el informe complementario sobre I.V.A.
- 4.- La conciliación fiscal y contable debe hacerse por título II y título VII.

Los anexos que se adicionan deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio anterior y las cifras serán en miles de pesos y en caso de los contribuyentes que concilien para efectos fiscales debe ser en millones de pesos.

Se señala que al informe que sobre la situación fiscal del contribuyente ha venido presentando el C.P., deberá adicionarse lo siguiente:

- Manifestar que se revisaron los resultados por fluctuación cambiaria indicando procedimientos y alcances.

- Mencionar cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero y cuando no se efectúe la retención deberá indicarse.

En la Regla anterior podemos apreciar que la información adicional que debe presentarse es de dos tipos: la que proporciona mayor información a las autoridades fiscales: relación de contribuciones pendientes de pago al cierre del ejercicio conciliación de bases de pagos al extranjero con cifras registradas, deducidas y bases para retención, conciliación para efectos de IVA de cifras registradas declaradas y dictaminadas, determinación de la deducción adicional y lo que necesariamente debe adicionarse promovido por el cambio de Ley.

También se puede observar que el informe contiene una --mención especial sobre los resultados de la fluctuación cambiaria, los procedimientos y alcances aplicados, pues son de todos conocidas las múltiples dudas que al respecto pueden generarse, a la vez es difícil, no factible expresar en anexo -- esta información, ya que requiere uniformidad y análisis, lo cual es difícil de lograrse tratándose de operaciones en moneda extranjera, sobre todo en empresas donde este tipo de operaciones son frecuentes y constantes.

Esta regla menciona que dicha información es para ejercicios terminados a partir del 31 de Diciembre de 1987 o sea -- aplicando la base nueva (Título II), a la fecha de la publicación de la regla mencionada ya vencieron los plazos para la -- presentación de los dictámenes terminados al día último de -- los meses de: enero y febrero así como el plazo del 31 de marzo.

Para presentar los dictámenes con estos anexos se dió -- oportunidad para ello, el Director de Fiscalización giró oficios al Instituto Mexicano de Contadores Públicos y a la Fede

ración Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, comunicando las prórrogas que se conceden para la presentación de los dictámenes con cierre de operaciones los últimos días de los meses de enero, febrero y marzo de 1987.

Por otra lado, de acuerdo con la simplificación administrativa, un aumento de información suena incongruente, pero a la vez sería ilógico presentar un dictamen sin que contenga las dos bases para el impuesto sobre la Renta.

Refiriéndonos a las modificaciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Junio, aplicables a partir del 16 de Julio de 1988, mencionaremos las siguientes:

En el Capítulo III denominada "De las Facultades de las Autoridades fiscales"; Sección primera, de los Dictámenes de Contadores Públicos. El Art. 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; plazos para presentar el Dictamen.

El primer párrafo de este artículo sufrió una modificación en cuanto al plazo para la presentación del Dictamen y anexos, la cual fue vigente hasta antes de la publicación del 30 de Junio de 1988, la cual menciona lo siguiente:

El contribuyente que hubiera dado el aviso a que se refiere el Art. 46 de este Reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta.

Modificado en el Diario Oficial quedó como sigue:

El contribuyente que hubiera dado aviso a que se refiere el Art. 46 de este Reglamento, deberá presentar ante autori--

dad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Como se puede observar se amplió el plazo de cinco a siete meses a la terminación del ejercicio fiscal, para la presentación del Dictamen y anexos.

En lo que respecta el Art. 50, se mencionarán los artículos a continuación:

- I. Carta de presentación del dictamen, la cual no se presentaba anteriormente.
- II. Informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado.
- III. Los siguientes anexos a los Estados Financieros:
  - a) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación de administración, de venta, financieros y otros;
  - b) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberá mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las provenientes de ingresos distintos a dicha actividad o la mención expresa de que no causó otras contribuciones o que no obtuvo ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por Impuesto sobre la Renta.
  - c) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.
  - d) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los -

declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, impuesto al valor agregado y, en su caso, del Impuesto especial sobre producción y servicios, y

- e) Relación de contribuciones por pagar al cierre del -- ejercicio a cargo de contribuyente o como retenedor.

Los documentos a que se refiere este artículo se presentarán en original y copia, a excepción de la carta de presentación que deberá acompañar en original y dos copias, y del - informe complementario sobre el impuesto al valor agregado, - mismo que se acompañara en dos copias.

Como podemos observar se integra el anexo III, Informe - complementario sobre el impuesto al valor agregado, en la Con ciliación entre los ingresos va a existir una complejidad y - es, que los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la Renta, impuesto al valor agregado y en su caso, del impuesto especial sobre producción y servi- - cios. Así como la relación de contribuciones por pagar al -- cierre del ejercicio a cargo de contribuyente o como retene-- dor.

Por otra parte desaparecen algunos anexos como son:

- a) Estado comparativo de resultados.
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas com plementarias de activo y reservas de pasivo.
- e) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- f) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contri bución de que se trate la base que se modifica y el ren- -

- glón que afecta; manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente.
- g) Relación de estímulos fiscales indicando concepto, determinación aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.
  - h) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias - por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas.
  - i) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las - autoridades fiscales durante el ejercicio.
  - j) Relación de acciones enajenadas por residentes en el ex- - tranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor, y
  - j) Aviso firmado por el Contador Público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente en su caso.

Se crea el Artículo 50-A, Información que debe presentar a autoridad fiscal de la entidad federativa, mencionando lo siguiente:

Cuando los contribuyentes presenten aviso para dictaminar sus estados financieros, deberán presentar copia sellada del referido aviso, a la autoridad fiscal competente de la entidad federativa coordinada donde tengan su domicilio fiscal, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que lo presentaron ante la autoridad fiscal federal.

En informe complementario sobre el impuesto al valor agregado deberá entregarse en original y dos copias ante la autoridad fiscal competente de la citada entidad federativa, conjuntamente con dos copias de la carta de presentación del dictamen del contador público relativo a sus estados financieros. La documentación a que se refiere este párrafo, deberá-

presentarse dentro de los cinco días siguientes a aquél en -- que se hubiera presentado el dictamen relativo a los estados financieros a las autoridades fiscales federales conforme a -- lo previsto en el artículo 40, debiendo estar una copia de ca da documento a presentar, sellada por la autoridad fiscal fe- deral ante la que lo hubiera presentado previamente.

El informe complementario del impuesto al valor agregado debe contener:

- I.- Opinión sobre la situación del contribuyente referido a dicho impuesto y conclusiones pertinentes, en los tér-- minos del artículo 51-A de este Reglamento.
- II.- Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto de dicho impuesto.
- III.- Acompañar, además, fotocopias de la siguiente documenta ción referida al impuesto mencionado:
  - a) Promociones, resoluciones y criterios aplicables, -- que le hubieran expedido las autoridades fiscales y que hubieran tenido efectos en el ejercicio al que -- se refiere dicho informe o bien, la mención expresa de que no hubo tales promociones, resoluciones o -- criterios.
  - b) Declaraciones mensuales y del ejercicio, así como -- las declaraciones complementarias que en su caso se hubieran presentado, referidas al ejercicio por el -- que se presenta el informe.

#### ARTICULO 51.- REQUISITOS DE LA INFORMACION

La fracción II, sufre una modificación en lo que respecta

ta, en los casos de dictamen para efectos de consolidación - fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las - - consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de - pesos.

Fracción III.- Los anexos a que se refiere la fracción 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, deberán expresarse en miles de pesos, y sujetarse a lo siguiente:

- a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales, mostrando en cada uno de los análisis los conceptos correspondientes a cuotas obrero-patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo - Nacional de la Vivienda para los trabajadores.
- b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por él mismo y 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.- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que se está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas, que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, -- subsidios, estímulos o exenciones que se describen o -- bien, la mención expresa de que no hubo.
  - 3.- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento --



efectuado;

- 4.- Respecto sobre el impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por lo que no deba pagar el impuesto.
- 5.- En relación al impuesto especial sobre producción y -- servicios también deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.
- 6.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración -- con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.

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

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

Tratándose de derechos sólo se mencionará al 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.

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

- 1.- De ingresos fiscales y deducciones contables que se --  
suman.
  - 2.- De ingresos contables y deducciones fiscales que se --  
restan.
  - 3.- La pérdida en la enajenación de acciones que en su ca-  
so 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 inci-  
so.
- d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los de--  
clarados para efectos del impuesto sobre la renta y de - -  
otras contribuciones federales.

En la conciliación, en el caso del impuesto especial sobre  
producción y servicios, correspondiente a enajenación, im-  
portación o exportación de bienes, cuando se deba trasla--  
dar expresamente y por separado dicho impuesto, así como -  
en el impuesto al valor agregado correspondiente a la ena-  
jenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento  
del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar  
consistirán en el valor de los actos o actividades realiza-  
dos en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en --  
los términos de la ley correspondiente, debiéndose señalar  
también los conceptos de actos o actividades por los que -  
no está obligado al pago o traslado del impuesto, según --  
sea el caso, que originen diferencias entre los impuestos  
sobre la renta y el valor de los actos o actividades grava-  
dos con el impuesto especial sobre producción y servicios

o el impuesto al valor agregado, o ambos, según se trate.

- e) Relación de contribuciones federales por pagar al cierre - del ejercicio.

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

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

Aparece el artículo 51-A, denominado "Informe complementario sobre el I.V.A.".

El informe complementario sobre el impuesto al valor - - agregado, deberá formularse conforme a lo siguiente:

I.- La opinión sobre la situación fiscal del contribuyente - se dirigirá a la Tesorería u Órgano equivalente de la -- entidad federativa coordinada en que el contribuyente -- tenga su domicilio fiscal y reunirá los siguientes requisitos:

- a) Nombre del contribuyente.
- b) Período revisado.
- c) Fecha de su formulación.
- d) Firma, nombre y número de registro del Contador Público que lo autoriza a dictaminar, y
- e) La manifestación de que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en el cumplimiento de las normas de auditoría incluyó otros procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias y examinó la situación fiscal del contribuyente por el período revisado.

En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente, ésta se mencionará en forma expresa, de lo contrario se -- señalará que se observó cumplimiento de las disposicio-- nes fiscales en el tratamiento dado al valor de los ac-- tos o actividades, las tasas aplicables y las cantidades determinadas por concepto de impuesto al valor agregado causado y del impuesto acreditable.

Asimismo, expresará si a su juicio es correcta la deter-- minación del saldo en base a la que el contribuyente so-- licitó la devolución.

II.- La conciliación de registros contables con la declara-- ción del ejercicio del citado impuesto y cifras dictami-- nadas, se hará de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar -- del ejercicio fiscal inmediato anterior.
- b) Se detallará el valor de los actos o actividades rea-- lizados a las diferentes tasas, incluyendo la tasa -- del 0% y los actos o actividades por los que no se es-- tá obligado al pago de este impuesto.
- c) Se anotará el impuesto al valor agregado causado a -- las diferentes tasas y se sumarán los importes obteni-- dos.
- d) En relación al impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importa-- ción de bienes tangibles, el que se pagó por otras -- importaciones y se obtendrá el subtotal de este im-- puesto.
- e) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le res-- tará el impuesto al valor agregado correspondiente a

los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a períodos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto, y

- f) La información anterior dará como resultado el importe total impuesto del ejercicio a favor o a cargo del contribuyente.

#### 5.2.- RAZONES PARA LA MODIFICACION DEL FORMATO DE DICTAMENES FISCALES.

Con las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto -- sobre la Renta que afectó principalmente a los pagos provisionales, aunque no hay que dejar de mencionar que con las adecuaciones que se le hicieron en este año (1988), contienen -- más detalles que las del año anterior que fueron muy voluminosas; por lo anterior el cuaderno del Dictamen sufrió modificaciones publicadas en el Diario Oficial de fecha 30 de junio -- de 1988 y 14 de julio de 1988.

Como sabemos, el motivo principal por el cual el Gobierno Federal implantó las modificaciones a la presentación del Dictamen Fiscal son para observar en una integración más simplificada la contabilidad con la causación del gravamen y su entero al erario federal.

La cada vez más profunda intervención gubernamental en -- la vida económica, social y cultural del país, aunada a los -- problemas que el desarrollo implica a las circunstancias adversas por las que atraviesa la nación y al tamaño del sector público y a la complejidad de sus funciones, llevan a refle--

xionar sobre la evidente necesidad de asegurar la eficiencia, eficacia, honradez y legalidad de las acciones del Gobierno.

Para esto uno de los más efectivos instrumentos de fiscalización gubernamental que es "la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones del gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley.

Como dice el Licenciado y C.P. Miguel Rico: "En todo el mundo, esta función se conoce como la acción de examinar, revisar, evaluar los resultados de la gestión (...) públicos, acción que lleva a cabo por órganos técnicos, con independencia de criterios e imparcialidad de juicios, y de cuyos resultados informan por regla general, a los cuerpos legislativos.

En este sentido, el Gobierno a través de la Secretaría de Hacienda instrumentó más eficaz con que se cuenta en Fiscalización Superior para controlar y evaluar la gestión gubernamental, al permitir conocer la situación real de las gestiones del cumplimiento de metas actuando como medio preventivo de las acciones.

Las modificaciones se realizaron para que haya una menor dificultad para realizar el dictamen, comodidad y sencillez para demostrar la legalidad de las contribuciones, por ello se dice, que si el contribuyente no tiene capacidad para contribuir de acuerdo con lo que exige la complejidad de las leyes y de los procedimientos para trámites administrativos. -- Para ello su aplicación en la práctica es necesario que el C.P. que dictamina efectúa un análisis completo de las reglas que se deben aplicar a las modificaciones, las cuales deben estar relacionadas en papeles de trabajo.

Otra de las razones para la modificación al Dictamen, es que se debe ir de la mano con la inflación, la cual nos altera todas nuestras técnicas de registro contable y nos obliga a manejar una serie de información adicional para cumplir ade--

cuadramente con el pago de impuestos, si la inflación disminuye ¿Qué sentido tendrá seguir con dicha reforma?, por otro lado, esta aceleración de la inflación puede provocar una mayor complejidad en la economía así como en el análisis de las empresas.

La participación activa y razonada de la ciudadanía es fundamental para la marcha y suficiente éxito de los programas y proyectos gubernamentales. En el caso de la Reforma Fiscal esto es válido no únicamente con el propósito de difundir y esclarecer las nuevas políticas y criterios de recaudación, sino también para detectar deficiencias, omisiones o trámites administrativos, todo esto basado en el Programa de Simplificación Administrativa.

Las medidas de simplificación pretenden cubrir diferentes elementos que conforman al sistema tributario en su conjunto. Se busca que los elementos normativos tengan una mayor claridad y los procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones sean sencillos y estén complementados por una gestión eficiente en términos de productividad de los recursos asignados.

La simplificación debe convertirse en una conducta administrativa permanente que prevenga, la aparición de prácticas o normas con complejidad innecesaria.

Los esfuerzos requeridos por el sistema implican en todo caso, en ejercicio de corresponsabilidad de autoridades fiscales y contribuyentes, y en proceso permanente de comunicación y confianza. En este proceso la autoridad reconoce que el contribuyente tiene derecho a estar adecuadamente informado, a recibir un trato imparcial, cortés y considerado y a la preservación de su honestidad. Reconoce asimismo, que el ejercicio de sus funciones constituye un servicio a la sociedad.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público exige una -- cuidadosa planeación con el fin de determinar los objetivos -- que se pretendan alcanzar, las políticas que se consideren -- pertinentes aplicar y desde luego las características que en sí debe tener la modernización de las oficinas recaudadoras.

El proceso de la reforma en la Administración tributaria es y debe ser dinámico y adecuarse a las exigencias de una -- mayor eficiencia, particularmente ante los imprevistos de una mayor recaudación y un uso racional de los recursos del sector público.

### 5.3.- NUEVO FORMATO PARA DICTAMENES FISCALES

Como se mencionó anteriormente con las modificaciones -- publicadas en el Diario Oficial, el formato sufrió modifica-- ciones, a continuación se describe un nuevo formato el cual -- aplica las nuevas disposiciones:

I.- Carta de presentación.

II.- Dictamen.

III.- Estados financieros:

a) Balances generales.

b) Estados de resultados.

c) Estado de variaciones en la inversión de los accio-- nistas.

d) Estados de cambios en la situación financiera.

e) Notas a los estados financieros.

IV.- Información adicional:

a) Informe y opinión sobre la revisión de la situación fiscal.



V.- Informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado.

VI.- Anexos a los Estados Financieros.

a) Análisis comparativo de gastos por subcuentas:

- Fabricación
- Administración
- Venta
- Financieros
- Otros

b) Relación de contribuciones federales a cargo y retenidas.

c) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

d) Conciliación entre los ingresos mostrados en el estado de resultados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y en su caso del impuesto especial sobre producción y servicio.

e) Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo o retenidas.

### 5.3.- NUEVO FORMATO PARA DICTAMENES FISCALES

Como se puede observar con el nuevo formato se suprimen algunos anexos, los cuales simplifican un poco el trabajo del Contador Público, pero no por eso hace el dictamen menos complejo, por el contrario las autoridades competentes con este nuevo formato pueden observar en una manera "generalizada" la situación financiera, fiscal y contable de la empresa, donde uno de los puntos más importantes u observable para la autori

dad fiscal es "impuestos por pagar", debido a que se debe analizar la liquidez que tenga la empresa, así como la solvencia.

Si la autoridad hacendaria observa algunas cantidades o conceptos poco confiables, o faltan algunos conceptos por mencionar en el Dictamen, se le pide al Contador Público que firmó el Dictamen o en su caso al Despacho que lleva la contabilidad que muestre los papeles de trabajo, así como la documentación comprobatoria relacionados con el Dictamen sobre los Estados Financieros. Y así observar el cumplimiento de las disposiciones legales que le sean aplicables (Leyes, Reglamentos, Decretos, Circulares). Es decir, consiste en comprobar que las operaciones financieras, administrativas, económicas se hayan llevado a cabo conforme a las disposiciones legales aplicables.

Por otra parte el tipo de "Nuevo Formato para Dictamen Fiscal" no es el publicado por la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público, fue proporcionado por personal ajeno a esta dependencia, los cuales en el nuevo formato aplican las disposiciones del Código Fiscal y su Reglamento vigentes a partir del 16 de julio de 1988 en materia de Dictamen Fiscal. -- Debido a que son publicadas primero las nuevas disposiciones, la autoridad aún no había realizado un "Nuevo Formato", por ello los Contadores Públicos o Despachos optan por realizar un tipo de formato para que les sirva de base y como auxilio para su personal en el momento de rendir su informe, por lo tanto solamente están adaptando el formato de acuerdo a las nuevas disposiciones.

Como se había dicho anteriormente a las autoridades Fiscales interesa la situación que presentan las empresas respecto a "Relaciones de contribuciones federales a cargo y retenidas", las cuales tienen que presentar dentro del nuevo forma-

to del Dictamen Fiscal, a continuación se mencionan los tipos de impuesto a los que está afecto la empresa.

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base Grava-ble</u>
---------------------	----------------------	-----------------------	---------------------------------------	-----------------------

LA EMPRESA ES CAUSANTE DE LOS SIGUIENTES IMPUESTOS:

Impuesto sobre la Renta al ingreso de las sociedades mercantiles.

En declaración anual presentada el \_\_\_ de \_\_\_ de 198\_, con Op. de caja No. \_\_, - se determinó el siguiente resultado:

\$ \_\_\_\_\_

Base Nueva

\_\_\_\_\_

Base tradicional

\_\_\_\_\_

Menos pagos provisionales

Saldo a cargo (a favor)

En declaración anual complementaria presentada el \_\_\_ de \_\_\_ de 198\_ con Op. de caja No. \_\_ se determinó el siguiente resultado.

Base Nueva

Base tradicional

Menos pagos provisionales

Saldo a cargo  
(a favor)

Nota: En su caso mencionar cualquier reducción o compensación efectuada.

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas.	Dentro de los 7 días siguientes al mes en que se causó.  En declaración complementaria presentada el de de 198 . Con Op. de Caja No.			

§

Nota: En su caso, efectuar la conciliación con los anexos que sirvan de base para su determinación.

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Impuesto al valor agregado	Actividades gravadas	\$		\$
		\$		
	Impuesto acreditado:			
	Del ejercicio anterior			
	Del ejercicio			
	Impuesto pagado:			
	Dentro de los 10 días siguientes al mes en que se causó.			
	En declaración complementaria presentada el de 198 . con Op. de Caja No. , se determinó el siguiente resultado			
	Impuesto al valor agregado por recuperar	\$		

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tasa, tarifa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Otras contribuciones:				
Aportaciones de seguridad social:	Dentro de los --			
Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social. (1)	15 días siguientes al bimestre en que se causó.			
	Enfermedades y maternidad.			
	Invalidez, vejez, cesantía y muerte.			
	Riesgos de trabajo.			
	Guarderías.			
	Total	\$		
	A cargo del patrón	\$		
	A cargo del trabajador	\$		
Aportaciones al INFONAVIT	Dentro de los 7 días siguientes al mes en que se causó	\$		\$

(1) Deberá mostrarse por los bimestres del ejercicio indicando las normas del Seguro.

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
LA EMPRESA ES RETENEDORA DE LOS SIGUIENTES IMPUESTOS:				
Impuesto sobre la renta por pagos a personas físicas de:				
Sueldos y salarios		\$		\$
Honorarios		\$		\$
Arrendamientos		\$		\$
Intereses		\$		\$
Dividendos		\$		\$

Nota: En su caso efectuar la conciliación con los anexos que sirven de base para su determinación.

<u>Contribución</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Importe pagado</u>	<u>Tarifa, tasa o cuota aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Por pagos al extranjero de: Sueldos y salarios.		\$		\$
Honorarios				
Arrendamientos				
Enajenación de bienes				
Dividendos				

Intereses  
Arrendamiento  
financiero

Regalías

Construcción,  
mantenimiento  
y montaje

Declaro bajo protesta de decir verdad, que esta relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeta esta Empresa, excepto las de importación y exportación, así como todas las obligaciones solidarias que tiene como retenedora de contribuciones federales.

Durante el ejercicio, la empresa obtuvo los estímulos, autorizaciones, subsidios o exenciones otorgados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan a --- continuación: (en su caso la mención expresa de que no los obtuvo).

Con las relaciones anteriormente descritas podemos mencionar que el cumplimiento voluntario es una premisa en la -- que hay que apoyar la administración tributaria. Por lo tanto, se puede considerar que si en la relación físico-contribuyente, éste tiene a su cargo distintas obligaciones, también tiene al mismo tiempo el derecho de que se le permita cumplir fácilmente sus deberes.

Como se puede observar los importes de dichas contribuciones, se encuentran contempladas en las declaraciones presentadas por el contribuyente ante las autoridades competentes, por eso es de suma importancia que todos los mecanismos que se utilicen en la interrelación mencionada se implementen con claridad y eficacia en sus resultados, siempre cumpliendo con los requisitos legales.



El contribuyente que presenta declaraciones es fiscalizado indirectamente a través de los procedimientos de revisión de la corrección aritmética, a la cual, de hecho, se sujetan todas las declaraciones recibidas, y a la llamada revisión legal, que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en declaraciones, todo esto aprovechando las ventajas de los sistemas altamente tecnificados de procesamiento electrónico de datos.

## CONCLUSIONES

- 1.- Como resultado del estudio realizado acerca del Dictamen-Fiscal emitido por el Contador Público podemos llegar a las siguientes conclusiones:
  - a) El Dictamen Fiscal es el documento que emite el Contador Público, en el que da su opinión acerca del examen realizado a los Estados Financieros de la empresa, así como al adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante.
  - b) El Dictamen Fiscal debe apegarse a las disposiciones - fiscales correspondientes, emitidas por la Autoridad - cumpliendo además con las Normas y Procedimientos de - Auditoría y por otra parte, los Estados Financieros - deben cumplir con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
  - c) El contenido del Dictamen, debe ser digno de dar crédito ya que da a conocer su opinión sobre los resultados del examen aplicado a los Estados financieros de acuerdo con las Normas profesionales y además por ser un experto que conoce las disposiciones fiscales, así como un control de calidad sobre la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reconoce tal opinión.
  - d) El Contador Público emite su opinión examinando los Estados Financieros y no las declaraciones.
- 2.- Con relación al adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del causante, se puede mencionar lo siguiente:

- a) En relación a las modificaciones al Impuesto sobre la Renta y en consecuencia al formato para el Dictamen -- Fiscal, éste resulta más complejo y por lo cual a la - autoridad correspondiente tiene mayores elementos para su revisión a través de toda la información que se proporciona en los anexos de los Estados Financieros.
- b) El punto más importante en el Dictamen Fiscal, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el anexo - en donde se señala "La relación de contribuciones federales a cargo y las retenidas", porque aquí se conoce que tipos de impuestos afectan a la empresa, así como la correcta aplicación de las disposiciones fiscales y el pago de los impuestos correspondientes.

3.- Respecto a la nueva base del Impuesto sobre la Renta es - necesario señalar lo siguiente:

- a) Las disposiciones aplicables desde 1987, obligaron al Contador Público a estudiar los detalles de los conceptos relacionados con la posición monetaria.
- b) Independientemente a lo anterior los conceptos que se deben considerar como créditos o deudas para efectos - fiscales adquirieron una relevancia especial que obligan a estar actualizado en esta materia.
- c) La base nueva del Impuesto sobre la Renta incluye diferencias substanciales en cuanto a las compras del ejercicio y el costo de ventas.
- d) La técnica contable que se anticipó a las disposiciones fiscales, facilitaron que al reexpresar las depreciaciones de los activos fijos, el Contador Público -- aplique las disposiciones de la base Nueva.
- e) Asimismo la amortización de pérdidas de un ejercicio - hasta los 5 siguientes permite que se reexpresen a va-

lor homogéneos al momento en que estas pérdidas se utilicen.

- f) Por ello se obligan a efectuar una conciliación entre - el resultado contable con el fiscal para verificar que el causante cumplió con sus obligaciones a fin de poder emitir su Dictamen.
- g) Surge un nuevo impuesto "Impuesto al Activo de las Em--presas (IAE) desde 1989, con el cual las Entidades van a ser afectadas, sólo cuando el Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, es menor al 2% de los activos, o sea viene a constituir un impuesto sobre la --renta mínimo.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- El Dictamen en la Contaduría Pública  
C.P. y L.A.E. Benjamín Tellez Trejo.
- 2.- Normas y Procedimientos de Auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 3.- Auditoría Operaciones I  
El Examen de Flujo de transacciones  
C.P. Gabriel Sánchez Curiel
- 4.- Prontuario Fiscal  
ECASA  
1987, 1988.
- 5.- Compendio Tributario  
Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.
- 6.- Taller Propedéutico de Reformas Fiscales.  
Instituto Nacional de Capacitación Fiscal
- 7.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos  
Porrúa.
- 8.- Código de Etica Profesional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Federación de Colegios de Profesiones  
Octubre de 1979.

9.- Código de Etica  
Asociación Mexicana de C.P.  
Colegio Profesional en el D.F., A.C.

10.- Diccionario Léxico Hispano  
Tomo II  
W.M. Vackson, Inc. Editores.  
8. Edición.

## REVISTAS

- 1.- Revista Consultorio Fiscal  
Facultad de Contaduría y Administración  
UNAM  
No. 7 Julio de 1987.
- 2.- Revista Consultorio Fiscal  
Facultad de Contaduría y Administración  
UNAM  
No. 8 Agosto 1987.
- 3.- Revista Consultorio Fiscal  
Facultad de Contaduría y Administración  
UNAM  
No. 1 Año 2
- 4.- Revista Consultorio Fiscal  
Facultad de Contaduría y Administración  
UNAM  
No. 2 Año 2
- 5.- Diario oficial de la Federación  
Organo del Gobierno Constitucional de los Estados  
Unidos Mexicanos  
Tomo CDXVII  
No. 22  
México, D.F. Jueves 30 de Junio de 1988.
- 6.- Diario Oficial de la Federación.  
Organo del Gobierno Constitucional de los Estados  
Unidos Mexicanos  
México, D.F. 14 de Julio de 1988.