

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN



DICTÁMEN FISCAL

TRABAJO TERMINAL

**PARA OBTENER EL DIPLOMA DE:
ESPECIALIDAD EN FISCAL**

PRESENTA:

Juan Manuel Aguilar Delgado

DIRECTOR:

Hilario de la Torre Pérez

ÍNDICE

	Página
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	
1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.2 Objetivos	2
1.3 Justificación.....	3
1.4 Metodología.....	4
CAPÍTULO II. CONCEPTUALIZACIÓN	
2.1 Concepto de dictamen financiero.....	5-6
2.2 Concepto de dictamen fiscal.....	6
CAPÍTULO III. RÉGIMEN Y PROCEDIMIENTO DEL DICTAMEN FISCAL	
3.1 Artículo 32-A Código Fiscal de la Federación.....	7-9
3.2 Auditoria de estados financieros según Normas y Procedimientos Generales de Auditoria	9-13
3.3 Conciliación contable fiscal y su soporte documental.....	13-17
3.4 Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal.....	18-43
CAPÍTULO IV. PRESENTACIÓN DE DICTAMEN FISCAL	
4.1 Formas de presentación.....	44
4.2 Fechas.....	44
CONCLUSIONES	
FUENTES DE CONSULTA	

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para conocer el término de ésta investigación, primero debemos conocer la definición del objeto de estudio, encontrando que en el artículo 32-A, aunque mas que definición es una obligación señalada en Ley, en este artículo nos señala que las empresas con ingresos por más de \$ 26,063,943, activos por más de \$ 52,127,886 o por lo menos cuente con 300 trabajadores, estarán obligados a dictaminarse por contador público con registro en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Antes de comentar el artículo 32-A, se considera importante señalar el año en que el dictamen fiscal tiene un historial muy amplio, pero en el sexenio del Lic. Carlos Salinas de Gortari y con el C.P. Pedro Aspe Armella en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando el artículo 32-A tomó fuerza, porque el dictamen fiscal dejó de ser voluntario para convertirse en obligatorio.

Respecto al efecto que causó en la profesión, este tipo de trabajo le dio un giro muy importante a las firmas contables en México, debido a que les permitió tener una nueva fuente, de ingresos aparte de sus servicios de auditoria y asesoría fiscal, a los auditores de la Secretaría de Hacienda agilizarles de manera más rápida sus auditorias, puesto que éstas ya eran realizadas sobre un trabajo y una opinión ajena a la Secretaría.

El trabajo de auditoria, para el dictamen fiscal, tiene que hacerse conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y bajo las Normas y Procedimientos Generales de Auditoria, estas guías dentro de la actividad contable son universales y no difieren de los estándares que se siguen en el extranjero.

La problemática a la que se enfrenta el dictamen fiscal, es que si la opinión del dictaminador esta mal fundamentada, se corre el riesgo de que la empresa sea sujeta a multas y el contador público reciba una sanción, o en su defecto, pierda el registro ante la Secretaría de Hacienda.

Debido a la problemática que enfrenta el dictamen fiscal, es preciso estudiar y conocer su marco jurídico. Las obligaciones y derechos que tienen los implicados, ese es el objetivo principal que pretendo lograr con este trabajo de investigación.

1.2 OBJETIVOS

Los objetivos que se lograrán en este caso de estudio son:

- Revisar las disposiciones fiscales referentes al dictamen fiscal.
- Analizar los requisitos que conforme al Código Fiscal de la Federación deben reunir los contadores públicos que deseen dictaminar para efectos fiscales.
- Revisar los conceptos financieros y fiscales que implican la elaboración del dictamen fiscal.
- Comprender los efectos que puedan tener en el futuro el dictamen y hacia dónde esta encaminándose.

1.3 JUSTIFICACIÓN

En este caso de estudio se tratará de encontrar como surge la necesidad de emitir una opinión financiera y fiscal, y la problemática a la que puede enfrentarse el contador público registrado.

Se tomó este tema como caso de estudio, porque consideramos conveniente conocer los orígenes y sus fundamentos tanto financieros, contables y sobre todo fiscales, ya que el dictamen fiscal muchas empresas aun no tienen la cultura de trabajar a la par con las firmas contables para poder llegar a una opinión sin salvedades.

Se analizarán también los tipos de dictámenes que se emiten para poder llegar a una opinión profesional, porque las causas varían dependiendo del tipo de empresa y también conocer la estructura del dictamen fiscal, en este caso será el de una empresa que se encuentra en el régimen general.

Y finalmente mostraremos, los aspectos fiscales de esta obligación señalada en Código Fiscal y su Reglamento, enriqueciéndolo con comentarios nuestros.

1.4 METODOLOGÍA

Se investigarán los fundamentos legales, contables y sobre todo de auditoría que afectan a este tipo de trabajo.

El conocimiento de los anexos que lo forman y la forma adecuado, para el llenado del mismo.

Estudio de diferentes tipos de opiniones para introducirlas en los dictámenes.

Búsqueda de las diferentes repercusiones fiscales en el caso de una opinión mal fundamentada y que lo puede orillar a ello.

CAPÍTULO II. CONCEPTUALIZACIÓN

2.1 CONCEPTO DE DICTAMEN FINANCIERO.

Es muy importante, si queremos saber que es un dictamen fiscal, conocer el concepto o significado de la palabra dictamen en distintos diccionarios podemos encontrar los siguientes significados :

Dictamen.- Opinión que se emite sobre una cosa, la que hace por escrito sobre temas jurídicos un abogado u órgano administrativo.

Dictamen.- Opinión, juicio, parecer que emite un experto sobre un tema o problema de su especialidad.

El moderno diccionario(Prieto Alejandro) de contabilidad, lo define de la siguiente manera:

El dictamen de auditoria es la opinión que expide un Contador Público por escrito, en la que presenta su conclusión sobre una revisión a los registros contables. Contiene un exposición del alcance del trabajo realizado, así como la opinión acerca de la exactitud y veracidad de la información consignada en los registros contables. En su caso puede contener también las salvedades que el contador juzgue procedentes. Debe estar firmado invariablemente por el contador responsable, quien debe estar facultado por las autoridades fiscales para realizar esa actividad (Romero, Javier).

Después de haber visto algunos conceptos de distintos diccionarios, veamos como lo define la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, que es el órgano que rige la profesión del Contador Público que ejerce la profesión. Lo define de la siguiente forma.

El dictamen financiero se puede definir como el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, y en el que expresa su opinión, relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

Dentro de los tipos de dictámenes ahí están los siguientes:

Dictamen con abstención de opinión en donde el auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado por una imposibilidad práctica o por limitaciones impuestas por la administración, en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades, indicando todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

Dictamen con salvedades cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones al auditor en el alcance de su examen. El contador público, atendiendo a la importancia relativa, deberá emitir una opinión con salvedades, indicando todas las razones de importancia que las originaron.

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

Con párrafo de énfasis cuando existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que se revela en los estados financieros; estas aclaraciones no implican salvedades.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Bien después de haber visto diferentes definiciones tanto de cuestionarios como de instituciones con carácter de normatividad la palabra esencial es la palabra opinión, porque esa es en realidad la finalidad de todo estudio y se convierte en resultado del mismo.

2.2 CONCEPTO DE DICTAMEN FISCAL.

Bueno ya vimos algunos de los conceptos del dictamen emitido por contador público, pero como podemos definir al dictamen fiscal.

El dictamen fiscal lo podemos definir como la opinión sobre la situación financiera, de resultados, de variación en el capital, de cambios en la situación financiera y la situación fiscal de una entidad, emitida por contador público facultado por las autoridades fiscales. También considerando lo señalado en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

En realidad la esencia del dictamen fiscal esta basada en las normatividades de la profesión contable como lo son Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Normas y Procedimientos de Auditoria emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria respectivamente y por supuesto las disposiciones fiscales del Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus respectivos Reglamentos, así como las reglas señaladas en Resolución Miscelánea.

También lo podemos definir como la conciliación entre cifras financieras y fiscales para mostrar el soporte de ambas.

**CAPÍTULO III. RÉGIMEN Y PROCEDIMIENTO DEL DICTAMEN
FISCAL**

3.1 ARTÍCULO 32-A CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El dictamen fiscal se convirtió en una obligación fiscal mas para los contribuyentes, pero para que esta obligación surta efecto, es necesario que exista un fundamento legal, en el cual la autoridad puede exigir a los mismos su presentación.

En dónde nace esa obligación?, bien existe un fundamento establecido en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 32-A.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación es el fundamento legal, que sostiene la obligación de presentar el dictamen fiscal y nos menciona que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 26,063,943.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 52,127,886.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

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

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
 1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
 2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio del intercambio de información.
 3. Cuando la controladora o las controladas tenga una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

- II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- III. Las que se fusionen por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

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

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

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento de este Código.

Además del artículo señalado, existen otros fundamentos que relacionan dicha obligación con artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, o del mismo Código Fiscal de la Federación como es el caso del artículo 32 del mismo código que nos habla de las declaraciones complementarias, en su fracción III que señala cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.

Existen otros fundamentos legales que los veremos conforme se vayan presentando las situaciones, pero en realidad es este artículo al que podemos señalar como la columna vertebral de esta obligación .

3.2 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS SEGÚN NORMAS Y PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORIA.

Antes de conocer el concepto que nos proporciona el órgano regulador del contador público que se desarrolla como auditor, veamos algunos conceptos:

Auditoria es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa, para determinar su grado de exactitud. En un sentido amplio es sinónimo de revisión.

También la definen como la comprobación y determinación de la exactitud de todas las partidas que se presentan en el balance, utilizando los conocimientos, experiencia, habilidad analítica y buen juicio del contador público que la efectúa. Incluye el estado de pérdidas y ganancias como un desglose de la utilidad. Se conoce también como auditoria de estados financieros.

Para conocer el concepto que nos proporciona las Normas y Procedimientos de Auditoria, debemos conocer que son estas normas y en su boletín 1010 dentro de sus disposiciones generales, las normas de auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las normas de auditoria se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo

c) Normas de información

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. 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.

Clasificación de las normas personales:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- b) Cuidado y diligencia profesionales
- c) Independencia

Entrenamiento técnico y capacidad profesional es 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 se dan cuando 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.

Las normas de ejecución del trabajo son las que señalan que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Clasificación de las normas de ejecución:

- a) Planeación y supervisión
- b) Estudio y evaluación de control interno
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente

La planeación y la supervisión es la planeación adecuada de la auditoría y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

El estudio y evaluación del control interno el auditor lo debe de efectuar mediante un estudio y evaluación 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.

La obtención de evidencia suficiente y competente se obtiene mediante procedimientos de auditoría, donde el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

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

La auditoría de los estados financieros se puede resumir como el examen de estados financieros cuya finalidad, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre sus bases consistentes.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad,

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

La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

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

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

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.

La auditoria de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoria generalmente aceptadas.

Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados.

3.3 CONCILIACIÓN CONTABLE FISCAL Y SU SOPORTE DOCUMENTAL

La finalidad del dictamen fiscal como ya lo hemos mencionado es el de emitir una opinión acerca de un resultado fiscal, pero, como se obtiene este?, bien si esto pudiera llegar a ser una historia larga la trataré de resumir en unas cuantas líneas.

Esto lo pudiéramos comenzar con el artículo 31 fracción IV que nos señala la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora vamos al Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º nos menciona la obligación de las personas físicas y morales que es la de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Como nos indica el artículo 1º la obligación de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas es necesario señalar las leyes fiscales que intervienen en el dictamen fiscal como son la de Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo e Impuesto al Valor Agregado. La obligación la vemos en los siguientes artículos:

Artículo 10(LISR).-Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de dónde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Artículo 1º (LIMPAC).- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto al activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el Capítulo III del Título IV y los artículos 133, fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

También están obligadas al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.

Artículo 1º (LIVA).- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

Si bien intervienen estos tres impuestos en el dictamen fiscal el ISR es el forma casi el 50% del dictamen fiscal hablemos ahora de la base para el pago del mismo impuesto que lo encontramos en los siguientes fundamentos legales:

Artículo 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9°.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Si hablamos de un resultado fiscal según lo mencionado en el artículo 10 de la LISR, estamos hablando de la base del impuesto sobre la renta que se obtiene disminuyéndole a los ingresos fiscales las deducciones autorizadas.

Ahora veamos según la Ley del Impuesto sobre la Renta que son ingresos y que son las deducciones:

Art. 17 (LISR Ingresos). Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Conceptos que no se consideran ingresos:

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

DIVIDENDOS O UTILIDADES NO ACUMULABLES, PTU.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.

Este artículo lo podemos considerar como el lineamiento para guiarnos que conceptos no consideraremos como ingresos al momento de acumularlos, debido a que en su primer párrafo es muy claro al indicar que todos los ingresos se acumularán. En el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos señala los momentos en que se deberán acumular.

Ahora veamos las deducciones señaladas en el artículo 29 d la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, aun cuando correspondan a operaciones realizadas en ejercicios anteriores.
- II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios anteriores.

No será deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.

- V. Derogado.
- VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
- VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley de Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.
- VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.
- IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno,. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último período citado.
- X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.
- XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por las adquisiciones realizadas en los términos de la fracción II de este artículo o por los gastos a que se refiere la fracción III del mismo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.

Bien ahora que sabemos que es, y de dónde proviene el resultado fiscal es tiempo de mostrar una forma de llegar a ese mismo resultado, que es la conciliación contable fiscal que no es otra cosa mas que una comprobación de que dicho resultado haya sido calculado correctamente.

Pero, que es una conciliación? Conciliación es el documento que compara dos o más elementos con el fin de conocer de conocer y hacer desaparecer sus diferencias.

La conciliación contable fiscal es el documento en el que partiendo de un resultado contable que proviene del estado de resultados (utilidad o pérdida del ejercicio) se logra

llegar a un resultado fiscal separándole las deducciones contables y agregándole las fiscales al igual que sus ingresos.

3.4 SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

El Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal o SIPRED, es el formato elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público basado en Normas y Procedimientos de Auditoría, Principios de Contabilidad, Código de Ética Profesional y Educación Profesional Continua, diseñado para partir de un resultado del ejercicio contable y llegar a un resultado fiscal.

Señalado como obligación en el artículo 32- A del Código Fiscal de la Federación, es bien sabido que toda obligación tiene una historia, y como tal toda historia un comienzo, misma que comenzó hace 44 años, cuando surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales denominado abreviadamente dictamen fiscal.

Esta figura surge mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de abril de 1959. En esa fecha se integró la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, el Registro de Contadores Públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilizaran los servicios profesionales de auditores externos; éstos, después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente.

De esa forma dio inicio el dictamen fiscal que es una derivación de la auditoría de los estados financieros. Constituye una actividad importante, privativa y exclusiva de la Contaduría Pública por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador.

El Contador Público tiene la preparación, experiencia y autorización legal para su ejercicio. Esto obliga al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a manifestarse con respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración.

Como un proceso continuo en la revisión de los dictámenes fiscales emitidos por los Contadores Públicos, es incuestionable que la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar mediante la fiscalización el trabajo efectuado por los dictaminadores; de esta forma se identifica la calidad de los trabajos y se desarrolla un proceso evaluatorio que se aplica de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación (CFF), así como sus reglamentos, en los artículos 52 (III) y 57 del Reglamento de Código Fiscal de la Federación (RCFF).

A través de este cuadro proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en enero del 2003, en su página principal de internet, podemos ver la evolución que el mismo ha tenido durante los últimos 44 años.

Evolución del marco legal y normativo del dictamen fiscal		
Fecha	Tipo de disposición	Contenido
21/04/59	Decreto presidencial	Se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, como órgano fiscalizador de los impuestos federales y se estableció el dictamen fiscal
01/04/67	Código Fiscal	Entra en vigor un nuevo Código Fiscal que contiene en su artículo 85, los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el Contador Público que no cumpla con los mismos.
01/04/67	Art. 2º Transitorio del Código Fiscal	Se derogó el decreto del 21 de abril de 1959.
13/01/72	Reglamento	Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.
09/04/80	Reglamento	Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal que regula diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del Dictamen Fiscal.
01/01/83	Código Fiscal	Entra en vigor un nuevo Código Fiscal, que regula diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del Dictamen Fiscal.
29/02/84	Reglamento del Código Fiscal	En los artículos 45 a 58, se establecen disposiciones relacionadas con el funcionamiento del dictamen fiscal, como son; registro de contadores, avisos de dictaminación, plazos, contenido de los dictámenes e informes fiscales, etc.
01/01/91	Código Fiscal	Se estableció el dictamen fiscal obligatorio para empresas o personas físicas con actividad empresarial, que se encontraran en cualquiera de los supuestos que señala el artículo 32-A.
31/03/92	Reglamento del Código Fiscal	Art. 45. Obligación de cumplir con la norma de actualización profesional continua.
31/03/92	Reglamento del Código Fiscal	Art. 49. Presentación en disco magnético del dictamen del ejercicio 1991.
29/12/97	Código Fiscal	Se suprime la obligación de presentar aviso para los obligados al dictamen (32-A antepenúltimo párrafo).
29/12/97	Código Fiscal	Art. 52 fracción I inciso A). El Contador Público Registrado que dictamina, debe tener una antigüedad mínima de 3 años como integrante de un colegio de Contadores Públicos reconocido por la SEP.
27/03/98	Regla Miscelánea	Se emiten las reglas misceláneas, para presentar dictamen en SIPRED.
29/12/98	Ley de Ingresos	Art. 21. Dictamen para condonación de recargos.
31/12/98	Código Fiscal	32-A a antepenúltimo párrafo; el aviso de dictamen de operativos se presenta a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se desea dictaminar.
31/12/98	Regla Miscelánea	Se emiten las reglas misceláneas, para presentar dictamen en SIPRED.
29/12/98	Ley de Ingresos	Art. 21. Dictamen para condonación de recargos.

31/12/98	Código Fiscal	32-A antepenúltimo; el aviso de dictamen de operativos se presenta a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se desea dictaminar.
24/06/05	Regla Miscelánea	Presentación del dictamen fiscal vía internet de acuerdo al calendario por orden alfabético.
22/08/01	Regla Miscelánea	Se propone tomar opción de presentación del dictamen en fiscal vía internet por los dictámenes terminados el 31 de diciembre de 2000. Se completa la obligatoriedad para presentar los dictámenes al 31 de diciembre de 2001 vía internet decimoséptima resolución (regla 2.10.9)
21/05/02	Reglamento del Código Fiscal	Se modifica el plazo para presentar los dictámenes fiscales en el mes de mayo vía internet. El artículo segundo transitorio amplía el plazo de presentación hasta julio de 2002, para los dictámenes del 31 de diciembre de 2001.

REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL

Como parte de nuestro examen de los estados financieros, el Contador Público revisa la situación fiscal y emite el dictamen para estos efectos. El artículo 52 del CFF establece que dicho dictamen debe emitirse junto con un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en el cual se debe consignar, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del CFF. Por tanto, se deberán los datos que señale el reglamento del CFF. Por tanto, se deberán incluir los distintos anexos que el reglamento requiere, que incluyan pruebas del cálculo y pago de ciertos impuestos y derechos, sin tomar en consideración la importancia relativa del monto de los mismos, y presentados a partir del ejercicio 2001 a través de internet.

Se recomienda revelar cualquier situación que afecte, aunque sea lo menor, en importe económico a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y que el contribuyente no cubra; siempre se debe considerar el aspecto normativo de la revelación suficiente, pues esto fortalecerá la defensa que los integrantes del Comité Mixto hacen ante las autoridades del SAT - AGAFF, en caso de aplicar sanciones al Contador Público Registrado.

El dictamen fiscal constituye una actividad importante tanto para el Fisco Federal como la Contaduría Pública mexicana. El primero de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF, con un efecto retroactivo, a partir de los estados financieros del ejercicio 1990. Este hecho produjo un crecimiento importante en la demanda del servicio. Ha sido una preocupación para la Contaduría Pública, no desmeritar la credibilidad del servicio debido al incremento del número de Contadores Públicos que en esos años obtuvieron su registro para dictaminar. La certificación ayudará a depurar y evitar que cualquier Contador Público sin experiencia pueda ser un dictaminador. El IMCP promoverá ante las entidades en general, la contratación de Contadores Públicos Certificados. Todos los dictaminadores estarán obligados a certificarse o no obtendrá la autorización para ser dictaminador. Se espera que los funcionarios revisores de la AGAFF también cumplan con este requisito.

Otros comentarios estadísticos:

- Los Contadores Públicos Registrados (C.P.R) en la AGAFF, autorizados para emitir dictámenes fiscales representan aproximadamente 29%, si se considera una membresía total del IMCP de 20,000.
- Aún cuando una porción importante de los C.P.R. no emite dictámenes (inactivos), el hecho de mantenerse registrados indica que la dictaminación fiscal constituye para ellos una actividad potencial o factible de ejercer.
- El crecimiento de la presentación de dictámenes a través de los años ha llegado hasta 82,189 dictámenes emitidos en 2001, y presentados a través de internet de acuerdo a los cambios que se dieron en el reglamento del código fiscal el 22 de agosto de 2001. Estos corresponden a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva; por consiguiente, representan una porción fundamental de la recaudación total.
- La obligatoriedad del dictamen fiscal se reflejó en el ejercicio 1991, cuando los contribuyentes dictaminados crecieron 50.7% y los C.P.R. aumentaron 13.8%.

EVALUACIÓN A LA ACTUACIÓN PROFESIONAL Y SANCIÓN A CONTADORES PÚBLICOS POR LA AGAFF

En la actualidad, la SHCP tiene identificados en su base de datos a todos los Contadores Públicos que dictaminan en forma activa; debido a que se presentan a través de internet se facilitará la identificación y depuración de la base de datos de los C.P.R. realmente activos.

Todos los colegios afiliados al IMCP y los socios activos dictaminadores están con la frente en alto, porque se ha comprobado que no es ni 0.0000001% (son 12) de los Contadores Públicos a los que se les ha retirado su registro.

Esta estadística no empaña para nada la actuación de los socios del IMCP.

Se debe sancionar retirar el registro de Contador Público Registrado a quienes no tengan la ética ni los principios para llevar a cabo una actuación profesional correcta.

La AGAFF considera bastante actualizada su base de datos para identificar a los C.P.R. Esto se genera debido al término de la revisión de los papeles de trabajo. Se incluyen principalmente los siguientes datos:

- Número de registro
- Despacho al que pertenecen
- Número de contribuyentes dictaminados por ejercicio
- Antecedentes de sanciones
- Nombre del contribuyente
- El ejercicio revisado

- Descripción de las irregularidades
- Impacto fiscal:
 - Ingresos omitidos
 - Deducciones excesivas
 - Impuestos omitidos
 - Porcentaje que representa en relación con los mismos.
- Datos de ingresos acumulables y deducciones fiscales por compras, gastos, otras pérdidas fiscales amortizadas, y si éstas fueron aumentadas y/o disminuidas.
- Impuestos federales pagados, causados y retenidos nacionales, extranjeros y por operaciones de comercio exterior.
- Datos estadísticos de activos, pasivos, capital contable, número de empleados, si el dictamen fiscal contiene salvedades y el informe de la situación fiscal qué observaciones tiene.
- El más importante fuera del efecto fiscal, es la evaluación de la actuación profesional y el soporte de evidencia documental de todos sus papeles de trabajo.

REGLAMENTACIÓN ESTABLECIDA POR EL IMCP PARA LA ACTUACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

La Contaduría Pública ha reconocido siempre la enorme responsabilidad que se adquiere, al firmar en forma individual un dictamen fiscal, no sólo frente al SAT y el cliente que contrata los servicios profesionales de un auditor externo, sino ante terceros interesados, tales como accionistas, inversionistas potenciales, acreedores diversos, instituciones financieras, etc. Estar consciente de esta responsabilidad frente a la sociedad, ha originado que los cuerpos colegiados que agrupan la profesión, se preocupen por establecer reglas de actuación profesional de los Contadores Públicos, que actúan como auditores externos para garantizar un alto nivel de calidad en sus servicios.

El 31 de marzo de 1992 se estableció la obligatoriedad de que el Contador Público dictaminador cumpliera con la Educación Profesional Continua (EPC). En la actualidad se estudian las reformas y modificaciones al CFF y sus reglamentos; de aprobarse, todo Contador Público que dictamine para efectos fiscales, deberá contar con la certificación profesional expedida por el IMCP, que es el único organismo autorizado por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de Contaduría Pública (Compic) para emitirla.

Para cumplir con lo antes señalado es necesario aplicar las siguientes consideraciones normativas:

a) Normas y procedimientos de auditoría.

Apego total a la aplicación práctica de los boletines de normas y procedimientos de auditoría. El IMCP es responsable de emitir las reglas que rigen la actuación profesional de los auditores externos dictaminadores. Con esta finalidad se integró la Conpa en 1955, cuatro años antes de la integración de la AGAFF.

b) Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)

Apego a los boletines de PCGA (La Comisión de Principios de Contabilidad, CPC, se formó en 1967). Se integra por especialistas en información, la mayoría Contadores Público, miembros de otros sectores y representantes de diversas agrupaciones del sector privado y público como el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF), Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), AMB, Casas de Bolsa y Contadores Públicos independientes.

Esta Comisión es la responsable de emitir los PCGA y vigilar su aplicación general en todas las entidades de México.

c) Código de ética profesional

Es el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general para los Contadores Públicos. El primer código de ética profesional aceptado por la Asociación de Contadores Públicos (primer nombre que antecede al actual IMCP) fue en 1923 y modificado en 1955, 1968 y 1999. La Comisión de ética Profesional ha hecho cambios recientes, con el fin de normar para que toda la profesión de dictaminadores relativos a aspectos efectos fiscales lo apliquen. Es la base fundamental para mantener la imagen ante la sociedad en general, de las autoridades hacendarías y los usuarios en general para que mantengan la confianza y credibilidad que siempre deberá tener el dictamen fiscal emitido.

d) Educación Profesional Continua

Como se indica en los párrafos anteriores relativos a la reglamentación, a partir del 31 de marzo de 1992, se estableció la obligatoriedad de cumplir con la Educación Profesional Continua. Dados los importantes cambios que ocurrían en el entorno económico donde se desenvolvía la profesión no era suficiente con un título profesional, sino un proceso de actualización de los conocimientos, tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

e) Obligatoriedad de la certificación para dictaminadores.

En la actualidad, el Senado de la República estudia incluir la certificación en el CFF como requisito indispensable para todo Contador Público Registrado en su calidad de dictaminador. A la fecha se desconoce si será aprobado este cambio. La propuesta de cambios se describe a continuación:

Art. 52-I

Los Contadores Públicos Certificados deberán contar con certificación profesional expedida por la agrupación profesional autorizada (IMCP) y por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional, en este caso el de la Contaduría Pública; para ello deberán contar con una experiencia mínima de tres años y haber participado en la elaboración de dictámenes fiscales.

Artículo transitorio

Para la aplicación de las disposiciones previstas por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 52 del CFF, se estará a las siguientes disposiciones transitorias:

- I. Cuando el Contador Público Registrado se encuentre en el proceso de obtención de su certificación profesional ante la agrupación profesional autorizada por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública y emita dictámenes para fines fiscales ante la AGAFF, del SAT, éstos surtirán todos los efectos fiscales y legales, y tendrán plena validez ante las autoridades fiscales en los términos del artículo 52 del CFF.
- II. Todos los dictámenes fiscales emitidos por los Contadores Públicos, presentados por los contribuyentes en los plazos autorizados ante las autoridades fiscales, con anterioridad a la obtención de su certificado profesional ante la agrupación profesional autorizada por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública surtirán todos los efectos fiscales y legales, y tendrán plena validez ante las autoridades fiscales en los términos del artículo 52 del CFF.
- III. Inicio de vigencia:

De ser aprobada esta reforma entrar en vigor a partir de los dictámenes de estados financieros de los ejercicios fiscales terminados al 31 de diciembre de 2004.

REVISIÓN DE PAPELES DE TRABAJO POR PARTE DE AGAFF

En la actualidad la AGAFF revisa en forma periódica los dictámenes presentados por los Contadores Públicos, así como sus papeles de trabajo relativos. Estas revisiones requieren normalmente de la presencia del Contador Público para interrogarlo sobre cuestiones de trabajo realizado y solicitarle información detallada adicional, que frecuentemente no está comprendida en las pruebas de auditoría contenida en los papeles de trabajo. Estas revisiones inician con el siguiente procedimiento:

- Citatorio

- Acta de notificación
- El oficio citatorio para revisión de papeles de trabajo que establece la fecha y la documentación requerida para revisión.

Observación importante:

- La AGAFF nunca comunica por escrito al C.P.R. los resultados de la revisión de los papeles de trabajo, únicamente levanta el acta, pero al dictaminador no se le entrega ningún documento que indique el resultado de la revisión. Esta es una situación clara de indefensión, pues las sanciones o el exhorto, en muchos casos son notificadas después de varios años.

ESTADÍSTICA DE LOS RESULTADOS DE EVALUACIÓN DE LOS CPR EN EL DESEMPEÑO DE SU TRABAJO EN CUANTO A SANCIONES

Los resultados de evaluación de los 15,610 C.P.R. como dictaminadores, 1.6% ha sido amonestado y 3.3% suspendido. Si no se toma mayor cuidado en cumplir con todas sus normas establecidas para nuestra actuación profesional de los C.P.R. La autoridad conoce los errores mas comunes que comete un contador público cuando lleva a cabo revisiones de los papeles de trabajo, con lo que fundamentan esas sanciones.

En más de 97% la actuación del contador público que dictamina es buena y confiable.

FALTA DE CUMPLIMIENTO DEL C.P.R. CON LA EDUCACIÓN PROFESIONAL CONTINUA

Llama la atención que de 15,610 C.P.R., 1757 no cumplen con la Educación Profesional Continua; esto representa 11.26% de contadores públicos que no pueden ejercer su profesión de auditor externo dictaminador por no llevar a cabo su EPC.

Fallas más comunes que se observan en la revisión de los papeles de trabajo por parte de las administraciones locales según sus actas.

A continuación y de forma general se comentan algunas situaciones que son consideradas en la evaluación y es conveniente tomar en cuenta; esto para evitar en el futuro una sanción que afecte nuestro desarrollo profesional:

- Falta de comparecencia para dar cumplimiento oportuno al citatorio de revisión de papeles de trabajo en el día y la hora que señala la autoridad.
- No dar contestación correcta y oportuna a las preguntas de los cuestionarios de la autoridad.
- Falta de contestación correcta a los oficios donde se piden explicaciones a las observaciones en el proceso de la revisión a los papeles de trabajo.

- En algunos casos contestan, pero no respaldan documentalmente su respuesta. Los papeles de trabajo exhibidos son incompletos, carecen de índices, marcas, cruces y firmas de quien lo elaboró. En algunos casos no hay planeación ni cuestionarios de evaluaciones de control interno que justifiquen claramente los alcances a las revisiones, tanto de pruebas de procedimientos como de saldos; este es un elemento normativo indispensable del trabajo del auditor.
- No formular ni presentar dictamen. Contadores Públicos suspendidos por no formular ni presentar dictámenes, cuando manifiestan aviso para dictaminar estados financieros y no exhiben aviso de desistimiento, renuncia o sustitución para la formulación del mismo en el término señalado por el Reglamento y Código Fiscal de la Federación.

Con las actuales modificaciones propuestas al Código Fiscal de la Federación y su reglamento se pretende eliminar los avisos, situación que beneficia al C.P.R. en una sanción que lleva directa a la suspensión.

También se contempla el cambio de seguridad jurídica al contribuyente mediante el respeto al procedimiento de revisión secuencial, que esperamos sea respetado de llegarse a aprobar.

- Determinación incorrecta del componente inflacionario de deudas, lo que ocasiona exceso de deducciones.
- Existen casos frecuentes en que se ha detectado que algunos Contadores Públicos, cuando se solicita exhibir papeles de trabajo, proporcionan fotocopias de los registros auxiliares contables, que carecen de índices, cruces, marcas conclusiones, etc., Evidencian una falta total de profesionalismo, lo cual desmerita en forma general la actuación como auditor del Contador Público independiente.
- En el estado de situación fiscal del contribuyente, algunos Contadores Públicos no revelan claramente el incumplimiento de contribuciones y la falta de presentación de declaraciones; con esto se indican los adeudos que tiene el contribuyente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Dividendos presuntos por conceptos de préstamos a accionistas que aparecen en la cuenta de deudores diversos y por los cuales no se retiene ni entera el Impuesto Sobre la Renta. Para la autoridad, estos dividendos presuntos detectados por la Administración Local de Auditoría Fiscal califican que el C.P.R. incurre en responsabilidad al no informar en su dictamen sobre la naturaleza de dichos préstamos y considera que no se da cumplimiento a las normas de auditoría relativas a la revelación suficiente.
- Determinación incorrecta de la amortización y actualización de pérdidas de ejercicios anteriores.

- Falta de revisión en el impuesto sobre las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, con lo que se omite declarar impuestos sobre sueldos y salarios (deficiencia en la revisión de la prueba de nómina).
- En muchos casos de los observados no se efectúa la evaluación del control interno.
- Los papeles de trabajo exhibidos carecen de índices, marcas, cruces y firma de quien los elaboró.
- Algunos casos son también sobre la falta de evidencia sobre la revisión de las cuentas de inventarios y de anticipos a proveedores.

Los dictámenes corresponden a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva de nuestro país, que en su mayoría presentan declaraciones complementarias, con pagos importantes de diferentes contribuciones detectadas como resultado de nuestra revisión.

La vigencia del dictamen y el incremento de los C.P.R., es un reconocimiento tácito por parte de la autoridad de que el dictamen fiscal es un elemento coadyuvante en sus funciones de recaudación y fiscalización.

Los 12 C.P.R. sin registro, 321 amonestados y 518 suspendidos durante 44 años de funcionamiento del dictamen fiscal, no ponen en tela de duda la actuación profesional de la Contaduría Pública organizada como dictaminadora. Más de 99% de los dictaminadores tienen presente la responsabilidad que se asume ante la sociedad, nuestros clientes y la autoridad fiscal receptora de nuestro trabajo. La mejor defensa está en llevar a cabo el trabajo en la forma más profesional, ética y responsable, con lo que se obtiene la evidencia suficiente y competente que respalda el trabajo efectuado y que sirva para demostrar siempre el apego a los lineamientos normativos. Cuando se tenga la revisión del dictamen fiscal por parte de la AGAFF, no se debe olvidar que es un proceso permanente de evaluación al trabajo del auditor externo.

En este capítulo considero que ciertos comentarios de tipo contable y fiscal que se apuntan en este Capítulo, pueden ser de utilidad para quienes preparen dictámenes fiscales de ese tipo de instituciones.

RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Igualmente para los contribuyentes del régimen simplificado existe un instructivo que obligatoriamente deben utilizar este tipo de personas que voluntariamente deseen dictaminarse.

EJERCICIO A DICTAMINAR

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los estados financieros que se pueden dictaminar son los correspondientes al último ejercicio, es decir, por los ejercicios anteriores no puede emitirse dictamen fiscal. Sin embargo, si una empresa ha omitido dictaminar algún ejercicio en que tuvo la obligación de hacerlo, debe cumplir con tal obligación no importa que hayan transcurrido dos o mas años.

En ese sentido el contador público sólo es responsable de revisar las obligaciones fiscales de la entidad correspondientes al ejercicio objeto de su auditoria; por lo tanto, en el informe sobre la revisión fiscal siempre aludirá a lo ocurrido en dicho ejercicio.

OBLIGACIÓN DE ENTREGAR DICTAMEN.

En el caso de los contribuyentes que opten por hacerse dictaminar, y que son los únicos que presentan aviso, una vez que lo hayan presentado, invariablemente el contador público esta obligado a emitir el dictamen respectivo, salvo que tuviera incapacidad física o de tipo legal para hacerlo, en cuyo caso podrá haber sustitución de contador público (Art. 48, último párrafo, y 57, RCFF).

Respecto al trabajo de auditoria que se desarrolla, es el mismo tanto para emitir el dictamen sólo son propósitos financieros como para efectos fiscales, y la única diferencia entre uno y otro informe son los anexos que se incorporan al que es con fines fiscales, anexos que le sirven a las autoridades competentes para interpretar y analizar adecuadamente los resultados de operación y fiscales de la entidad.

PROGRAMA DE CIERRE CONTABLE Y FISCAL COMO PARTE DE LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA.

El éxito de un servicio, cualesquiera que éste sea, depende en gran medida de la planeación que se haga de las labores a ejecutar, y por tanto, además de la revisión preliminar, debe contenerse el tipo de cooperación que debemos de recibir del cliente, y la mejor forma en que podemos lograr el apoyo simplemente consiste en que nos proporcione la información contable y fiscal debidamente integrada, conciliada y estructurada; y esto se puede lograr a través de solicitarle, por escrito, lo que requerimos se nos entregue por cada cuenta de los estados financieros, documento que si se elabora con el máximo detalle posible podemos conceptuarlo como un programa de trabajo de lo que el cliente debe llevar a cabo para su cierre contable y fiscal del ejercicio, y que no obstante el tiempo que s invierta en ello, siempre será más productivo, pues sis duda permitirá que la ejecución de los trabajos de campo sea más expedita, lo que a la postre se convierte en ahorro efectivo de tiempo.

VISITAS PRELIMINARES DE AUDITORIA

Como se expresa en el párrafo que antecede, la planeación de la auditoria comprende diversas fases, y, entre ellas se encuentra la realización de revisiones preliminares, es decir, sobre cifras de los estados financieros de meses anteriores al de cierre de ejercicio, con lo cual entre otras cosas, se estará en posibilidad de detectar posibles problemas fiscales, contables o administrativos, de control interno, así como de índole corporativo (contratos, actas), los que deben ser dados a conocer con la debida oportunidad a los funcionarios respectivos, a fin de que éstos tomen las medidas procedentes y solucionar los asuntos que lo ameriten antes de la conclusión del ejercicio, evitando con ello que se convierta en un problema.

La documentación e información que normalmente debe solicitarse, para ser revisada en la etapa preliminar de auditoria, consiste en:

1. Actas de Asamblea de Accionistas.
2. Actas de Consejo de Administración.
3. Contratos públicos y privados.
4. Actas de visita de Autoridades Fiscales (SHCP; IMSS; INFONAVIT; HACIENDA ESTATAL, MUNICIPAL).
5. Actas parciales y finales derivadas de dichas visitas.
6. Convenios con autoridades fiscales federales o estatales.
7. Oficios relativos a exenciones o estímulos fiscales (federales, estatales y municipales).
8. Copias de las declaraciones complementarias de impuestos, presentadas durante el ejercicio.
9. Copia de las declaraciones complementarias de impuestos, presentadas durante el ejercicio.
10. Evaluación de las obligaciones fiscales federales, estatales o municipales a que se encuentra sujeta la entidad.
11. Información sobre operaciones de diversa índole, que se hayan llevado a cabo con compañías afiliadas, subsidiarias o controladora.

12. Situación que guardan los libros contables que en los términos de las leyes fiscales y mercantiles debe llevar la entidad auditada.
13. Si el dictamen del ejercicio anterior tuvo salvedades o notas relevantes (no comunes), investigar si las situaciones que las motivaron aún prevalecen, y en su caso, la forma en que afectan el dictamen actual.
14. Revisar el informe de sugerencias del ejercicio anterior, y comentar con los funcionarios competentes la atención que le hayan dado a los asuntos incluidos en ese informe.
15. Investigar si se tiene precisado el marco jurídico de la entidad.
16. Si las instalaciones y planta industrial de la entidad son de su propiedad, de no ser así, investigar bajo que modalidad las utilizan.
17. Indagar si se tienen sucursales: planta industrial, bodegas, o sólo oficinas administrativas.
18. La existencia tanto de un departamento legal, como de uno fiscal.
19. Saber quienes realicen las labores fiscales y legales en caso de no existir un departamento.
20. La existencia de contratos celebrados con personas físicas o morales residentes en el extranjero.
21. Si dentro de los accionistas figuran personas morales residentes en el extranjero.
22. Cambios de personal a nivel directivo, así como la revisión de la revocación de poderes.
23. Hechos trascendentes como huelgas, siniestros, compra de activo fijo por montos significativos, ampliación de la planta industrial, contratación de prestamos importantes, concertación de algún contrato importante (por compras, ventas, regalías), apertura o cierre de oficinas o plantas industriales, fusiones o escisiones.
24. Análisis financiera de la empresa, como puede ser: variaciones en las ventas y costos (unidades y valores), en gastos, liquidez, productividad de los activos fijos, riesgos de pérdidas en cartera, contratación de pasivos importantes.
25. Cerciorarse si existen operaciones con empresas o personas que fiscal y contablemente se conceptúen partes relacionadas.

26. Si hay operaciones con partes relacionadas, constatar que existan los estudios fiscales respectivos.
27. Preparar la planeación de la toma física de inventarios y el tipo de circularización a bancos y pasivos.

TÉCNICAS DE ANÁLISIS FINANCIERO

El empleo de técnicas de análisis financiero en el trabajo de auditoría permitirá tener un panorama más completo sobre la marcha del negocio en las diversas áreas que lo integren, y para ese propósito es recomendable utilizar cuando menos los siguientes métodos de análisis financiero: tendencias (elaborar documento que muestre los gastos por cada mes del ejercicio), comparaciones (mostrar en el balance general y estado de resultados por los últimos tres ejercicios y el período que comprenda la revisión preliminar), razones simples, razones estándar, reducción a porcentos, inclusive debe medirse el número de personal para tratar de precisar si hay exceso o faltante.

Pudiera pensarse que el uso del análisis financiera no se relaciona con la ejecución de un trabajo de auditoría, sin embargo, no es así, toda vez que si se desea desarrollar un trabajo a más alto nivel profesional, el contador público como auditor debe utilizar todas las herramientas técnicas a su alcance, y, precisamente ese tipo de análisis es una de las más útiles.

COMUNICACIÓN OPORTUNA SOBRE PROBLEMAS OBSERVADOS

Con base en la revisión preliminar se pueden detectar retrasos o situaciones que requieran ser atendidas de inmediato, o antes del cierre del ejercicio, y que al ser solucionadas le evitarán problemas de diversos tipos a la entidad.

Inclusive, puede ser que en la fase final de la auditoría también se encuentren ciertos contratiempos (como podría ser partidas con problemas de depuración, falta de documentación original, erogaciones que no reúnen requisitos fiscales, entre otras) o quizás hasta limitaciones para el desarrollo de la revisión, y de ser así, de inmediato debe ser puesto del conocimiento de los niveles directivos con facultades para la toma de decisiones a efecto de que se solucionen de la manera procedente.

Al planear y ejecutar su trabajo con apego a los lineamientos antes sugeridos, el Contador Público estará cumpliendo profesionalmente y con apego a la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo; por lo que de llegar a existir salvedades incluso abstención de opinión, tendrá elementos técnicos y éticos para sustentar su opinión; o bien, para llegado el caso, mencionar probables incumplimientos en las obligaciones fiscales del contribuyente.

ASPECTOS DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN LA PREPARACIÓN DE INFORMES

En virtud de que la información financiera debe dar a conocer, de manera concisa y objetiva, los asuntos relacionados con el desarrollo de la entidad, es necesario que tal información se prepare cumpliendo con los requisitos establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por el IMCP, por tal motivo, en este apartado se presentan, de manera sintetizada, aquellos aspectos de principios de contabilidad que deben considerarse al elaborar información financiera, teniendo presente el Boletín A-1, en su párrafo 29, define a tales principios como los "conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros".

REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LOS TEXTOS DE DICTAMEN E INFORME SOBRE LA REVISIÓN FISCAL

Cuando se lleva a cabo una auditoria de estados financieros que tenga como propósito opinar sobre la situación fiscal de una persona (física o moral), los tres informes que está obligado a emitir el contador público que dictamina son: dictamen sobre los estados financieros, dictamen fiscal sobre esos estados financieros y la información adicional que se acompaña, y el informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, de los cuales en esta obra, y capítulo en particular, sólo abordaré los asuntos técnicos aplicables a los dos últimos.

Tomando como punto de partida la referencia anterior, los textos de dictamen para fines fiscales y del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, que al igual que los anexos del dictamen fiscal se remiten por internet, deben reunir los requisitos técnicos que para cada documento se citan en los siguientes párrafos.

DICTAMEN FISCAL

El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública que lo emita. Asimismo, se debe indicar el número de registro otorgado por la SHCP a través de la AGAFF o por la Administración Local de Auditoria Fiscal Federal (Arts. 50-III CFF, y 51-I RCFF).

Asimismo y en virtud de que la responsabilidad de la emisión del dictamen fiscal es individual del contador público que lo suscribe, no se comparte con los socios del mismo despacho, la redacción del informe se hace en primera persona del singular.

En relación a este documento, debido a que la información para fines fiscales se presenta por internet y agrupada en los términos de un instructivo y modelo específico implica, entre otras cosas, que en algunos casos parte de la información requerida en determinado anexo del formato guía se entregue en blanco, por no ser aplicable para la entidad; y, aunado al hecho de que suele requerirse adaptar ciertas cuentas de los anexos

del formato guía, es necesario que en el texto del dictámen, tanto en el párrafo de alcance como en párrafo específico, se indique que la información que se presenta por internet (que de suyo ya es distinto a proporcionarla en forma impresa) ha sido agrupada en los términos dispuestos por el instructivo emitido por la SHCP, y únicamente se utilizará para los efectos fiscales procedentes.

La inclusión del párrafo aludiendo a la presentación por internet tiene fundamento técnico en el Boletín 4010 de Normas de Auditoría, que se refiere al dictámen del auditor, el cual en su párrafo 65 da a entender, que en ciertas circunstancias, es necesario que el auditor haga énfasis en su dictámen del auditor, el cual en su párrafo 65 dá a entender, que en ciertas circunstancias, es necesario que el auditor, haga énfasis en su dictámen de un asunto importante que se considera debe ser revelado, y precisamente la presentación de la información del dictámen fiscal en un modelo o formato específico y por medio de internet, en mi opinión, es un hecho que debe ser destacado de esa manera, lo cual de ninguna forma significa que sea una salvedad y tampoco se aparta de nuestras normas de auditoría.

FECHA DEL DICTAMEN FISCAL

El dictámen fiscal es el documento que junto con el informe sobre la revisión fiscal de contribuyente se acompaña a la información (estados financieros, notas y anexos) que se remite al SAT; y, debido a que esa información fue auditada por el contador público la estructura y contenido del texto del dictámen fiscal está basado en lo que se conoce como dictámen para propósitos eminentemente financieros a que se refiere el Boletín 4010 de Normas de Auditoría.

Sin embargo, como para la emisión del dictámen el contador público extiende ciertas pruebas de auditoría, la fecha de ese dictámen es diferente a la del financiera, ante ello, se hace necesario el uso de la doble fecha.

DOBLE FECHA EN EL DICTAMEN FISCAL

El boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría en su párrafo 19 señala que por regla general la fecha que se pone al dictamen de estados financieros debe ser la misma en la cual el auditor termina el trabajo de auditoría y se retira de las oficinas de su cliente, por lo tanto, hasta esa fecha es responsable por el conocimiento de hechos ocurridos en la entidad auditada y que de algún modo pudieran repercutir en los estados financieros dictaminados.

Después de que se concluye el trabajo de auditoría es bastante común que transcurra un tiempo mayor entre esa fecha (la de la terminación de la auditoría) y la fecha en al que se entrega el dictámen fiscal al SAT. Las causas de esa diferencia en tiempo, entre otras, pueden ser por lo siguiente:

- a) Respalda formalmente alguna operación.
- b) Localizar documentos que sustentan fiscalmente algún acto celebrado.
- c) Enterar impuestos pendientes de pago.
- d) Presentar alguna declaración fiscal informativa no cumplida en tiempo.

- e) Presentar declaración fiscal complementaria que se derive de la propia auditoría realizada.

Además de las situaciones antes apuntadas, la información a presentar al SAT debe ser capturada y procesada en el programa SIPRED y clasificada conforme a los requerimientos del formato guía aplicable al tipo de entidad de que se trate.

Por lo tanto, desde el punto de vista técnico el auditor debe extender sus pruebas de auditoría únicamente para verificar si el entero de impuestos pendientes de pago se hizo en forma correcta, o si la presentación de las declaraciones fiscales informativas fue adecuada; y finalmente, si el proceso de captura de la información en el SIPRED se llevo a cabo en los términos estipulados en el instructivo y formato respectivo; en conclusión de la auditoría de estados financieros, que en mi opinión quedan comprendidos dentro de los párrafos 105 a 108 del Boletín 4010, se hace necesario utilizar dos fechas en el dictámen fiscal: la primera corresponderá a la del dictámen emitido sobre los estados financieros básicos y notas correlativas; la segunda fecha se referirá exclusivamente al párrafo que indica que dichos estados, junto con la información adicional que a ellos se acompaña, fueron preparados para uso de la AGAFF y se capturaron y clasificaron conforme a los lineamientos emitidos por el SAT.

La segunda fecha que se ponga en el dictámen fiscal debe corresponder con la que se anota en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, lo cual hace congruencia por el hecho de que con posterioridad a la terminación de la auditoría se presentan declaraciones fiscales complementarias, o incluso que no se habían presentado o pagos de impuestos mediante transferencia electrónica a una fecha distinta la posterior a la salida del auditor de las oficinas del cliente, por lo que si se dejará la fecha del dictamen financiera y otra a la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Por supuesto que la doble fecha puede ser innecesaria si se da el caso de que a la terminación de la auditoría no haya declaraciones fiscales pendientes de presentar, ni asuntos fiscales por definir y el proceso de captura de la información en el SIPRED es inmediato o muy cercano a la conclusión de la auditoría. En este caso, la fecha del dictámen financiero, la del dictámen fiscal y la del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente es la misma; y además, en los anexos del SIPRED no habrá ningún dato que tenga fecha posterior a la de esos informes.

CAMBIO DE SOCIO EN EL MISMO DESPACHO

Además de las situaciones antes señaladas, puede ocurrir que en un año el dictámen fiscal lo firme un socio y al año siguiente lo firme un socio diferente del mismo despacho; por lo que de llegar a presentarse el caso, tal situación debe ser revelada en el texto del dictámen, ya que la responsabilidad ante la autoridad fiscal es individual y no colectiva de los socios del despacho.

INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

Sin que técnicamente exista una definición de este documento, con base en lo señalado por el artículo 52 del CFF y 54 del RCFF, se infiere que es el "documento mediante el cual el contador público asevera haber revisado, como parte de su auditoría, la situación fiscal del contribuyente y manifiesta bajo protesta de decir verdad si éste cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales como contribuyente o retenedor, o bien, si encontró incumplimientos al revelar en que consistieron, y en su caso, la cuantificación correspondiente".

NORMA DE AUDITORIA

Es importante dejar claro que este documento emana del trabajo de auditoría que practica el contador público a los estados financieros de una entidad, por lo tanto, se le conceptúa como un producto adicional que se obtiene precisamente de un trabajo de esa naturaleza.

La norma de auditoría que técnicamente sustenta la emisión del informe sobre la revisión fiscal del contribuyente es el Boletín 4060 de Normas y Procedimientos de Auditoría denominado "opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos".

La fecha de este informe puede ser distinta a la del dictamen para efectos financieros, pero debe ser la misma que como segunda fecha se ponga en el dictamen fiscal.

El anexo de la firma, que es uno de los más importantes, debe ir firmado por el Contador Público e indicando su número de registro ante la AGAFF.

Igualmente debe serse cuidadoso de que en los distintos párrafos en donde se asevera haber verificado el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se cite claramente el nombre del anexo en el cual se contiene el dato fiscal respectivo, incluyendo, cuando se juzgue procedente, la referencia a las notas a los estados financieros en donde se muestren los saldos y operaciones con subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Particularidades que puede tener el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por las características propias de un trabajo de esta naturaleza y aunado a que cada entidad auditada en muchos sentidos es diferente a otras, es factible que el contador público se enfrente a situaciones (que no necesariamente sean un incumplimiento fiscal por el contribuyente) que requieran algún tipo de mención en el informe fiscal y de manera enunciativa, tales situaciones pueden referirse a lo siguiente:

1. Con salvedades por observaciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por:
 - a) Falta de entero de impuestos; pero si provisionados
 - b) Falta de entero de impuestos y además no provisionados
 - c) Irregularidades fiscales que pueden ser cuantificadas.

- d) Criterios fiscales tomados por la administración de la entidad que son diferentes a los del auditor y que pueden originar en acumulación de ingresos o tomar deducciones mayores.
 - e) No contar con el estudio sobre operaciones entre partes relacionadas.
2. Por incertidumbre en los resultados que arroje una revisión fiscal, no concluida a la fecha de la emisión del informe.
 3. Revelación de:
 - a) Autorización para pago en parcialidades
 - b) Estímulos
 - c) Exenciones fiscales
 - d) Subsidios
 - e) Cambios de criterio fiscal que impliquen corregir ejercicios anteriores.NOTA: De existir alguna de esas situaciones, verificar que en la declaratoria, que se inserta en el anexo 8.1, también se describa el tipo de asunto de que se trate.
 4. Indicar si hubo, o no, operaciones de comercio exterior; y de existir éstas, cuidar que en la redacción del párrafo se contenga la mención de que el examen no comprendió la verificación de la clasificación arancelaria (Art. 54-II RCFF)
 5. Cuando no se nos mostraron los originales de alguna declaración.
 6. Por falta de presentación de una declaración informativa, o cuando ésta se presentó de manera diferente de cómo lo establecen las disposiciones fiscales.
 7. Cuando no se determinó la UFIN y no hay pago de dividendos.
 8. Cuando se distribuyeron dividendos y no se determinó y mostró UFIN.
 9. Cuando se emitió declaratoria de IVA constatar que en la declaratoria que va en el anexo 8.1 , se haga la mención respectiva.
 10. Si hay empleados, mencionar que se revisaron las bases de PTU. Si no hay base, así decirlo.
 11. Si la entidad no tiene empleados, mencionar que no se determina PTU por ese motivo.
 12. Si durante el ejercicio se presentaron declaraciones complementarias del propio ejercicio (generalmente de pagos provisionales), manifestar que fueron revisadas; si no las hubo, así indicarlo.
 13. Si durante el ejercicio se presentaron declaraciones de impuestos correspondientes a años anteriores, revelarlo, si no se presentaron ese tipo de declaraciones, así expresarlo.
 14. Si hubo o no enajenaciones de acciones por residentes en el extranjero manifestarlo.

15. Requerimiento del dictamen fiscal por la autoridad facultada para ello, estando en proceso el trabajo de auditoria.

16. Abstención de opinión.

Es muy importante que al redactar el tipo de asunto que implica salvedad, o revelación de algún hecho que lo amerite, se analice en qué párrafo del informe debe ser colocado; e incluso definir se hace referencia a otro párrafo del mismo informe.

DATOS SOBRE ESCISIÓN O FUSIÓN

Esta información que se establece en el artículo 51, fracción III, incisos g) o h), del RCFF, respectivamente, se podrá presentar como anexo dentro de la hoja de captura de información adicional al dictámen, según lo dispone el instructivo en las notas técnicas (DOF pag. 14).

LINEAMIENTOS A OBSERVAR PARA CAPTURA Y GENERACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN EL SIPRED

A partir de 1998 la captura y proceso del dictámen fiscal se hace a través del sistema desarrollado por la SHCP, al que coloquialmente se le conoce como "SIPRED", acrónimo que significa "Sistema de Presentación del Dictámen Fiscal".

Ese sistema se sustenta en capturar la información en una base de datos en lugar de hacerlo en una hoja de cálculo y tiene como finalidad hacer más ágil la captura, edición y presentación de la información, así como minimizar los errores que suelen ocurrir al procesar ese tipo de información.

El SIPRED se utilizará para todo tipo de dictámenes, es decir, para contribuyentes de los denominados de tipo general, los de sector financiero, los de régimen simplificado y las donatarias.

CONTENIDO DEL INSTRUCTIVO

El instructivo para la formulación de los dictámenes de empresas en general, donatarias, contribuyentes de régimen simplificado, así como para establecimientos permanentes o bases fijas de residentes en el extranjero se publicó el 1 de septiembre de 2003 en cuatro secciones:

- a) Formato guía para la presentación del dictámen fiscal de estados financieros general, por el ejercicio fiscal del 2003.
- b) Formato guía para la presentación del dictámen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos, por el ejercicio fiscal del 2003.
- c) Formato guía para la presentación del dictámen fiscal de estados financieros, aplicable a los contribuyentes del régimen simplificado, por el ejercicio fiscal del 2003.

- d) Formato guía para la presentación del dictámen fiscal de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, por el ejercicio fiscal del 2003.

Por ser el de mayor recaudación y el más aplicable en la práctica, el siguiente es el instructivo para la integración y presentación del dictámen fiscal de una empresa que dictamina estados financieros general(DOF 01/Septiembre/2003):

- A. Estados Financieros General.
- B. Contribuyentes autorizados para recibir donativos.
- C. Contribuyentes del Régimen Simplificado.
- D. Establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

I. Paquete utilizado para la generación del dictámen:
SIPRED 2003

II. Presentación del dictámen fiscal
La presentación se integra por:

- Los anexos del dictámen generado a través del SIPRED 2003.
- La carta de presentación del dictámen.
- La opinión del contador público registrado que dictamina y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- En su caso, información adicional al dictámen.

III. Características Generales.

A. Nombre del Archivo.

La información de integrará en un solo archivo encriptado y ensobretado con extensión SB2, el cuál será conformado por 22 caracteres (incluyendo extensión) y contendrá la información señalada en el punto II anterior.

B. La información de cada dictámen se integrará de la siguiente manera.

Estados Financieros General.

DATOS A CONTENER

No. De Referencia Del anexo	DATOS FIJOS
	<ul style="list-style-type: none">• Datos de identificación:<ul style="list-style-type: none">- Contribuyente- Representante Legal- Contador Público

- Datos generales.

Información del dictámen referente a:

- 1.-
 - Estado de Posición Financiera
- 2.-
 - Estado de resultados
- 3.-
 - Estado de variaciones en el capital contable.
- 4.-
 - Estado de cambios en la situación financiera.
- 4.1.-
 - Notas a los estados financieros.
- 5.-
 - Análisis comparativo de las subcuentas de gastos.
- 6.-
 - Análisis comparativo de las subcuentas de otros gastos y otros productos.
- 7.-
 - Análisis comparativo de las subcuentas del costo integral de financiamiento
- 8.-
 - Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor.
- 8.1.-
 - Declaratoria
- 9.-
 - Relación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos.
- 10.-
 - Determinación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos.
- 11.-
 - Relación de contribuciones por pagar
- 12.-
 - Base determinada de pagos al extranjero
- 13.-
 - Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta
- 14.-
 - Ingresos fiscales no contables
- 15.-
 - Deducciones contables no fiscales
- 16.-
 - Deducciones fiscales no contables
- 17.-
 - Ingresos contables no fiscales
- 18.-
 - Conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultados y los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta
- 19.-
 - Cuenta de utilidad fiscal neta CUFIN
- 20.-
 - Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores
- 21.-
 - Integración de cifras reexpresadas

- 22.-
 - Operaciones con partes relacionadas

- 23.-
 - Datos informativos de la declaración anual

- 24.-
 - Inversiones

- 25.-
 - Operaciones con clientes

- 26.-
 - Operaciones con proveedores de bienes y servicios

- 27.-
 - Operaciones de comercio exterior

Una vez vista la estructura del dictamen fiscal a continuación veremos unos puntos a considerar al llenar el formato del SIPRED:

1. Análisis comparativo de las subcuentas de gastos. El importe que se anote en el concepto de gastos "varios", dentro del grupo de "otros gastos", no deberá exceder del 5% del total de los gastos de que se trate, por lo que en su caso de que existan otros conceptos de gastos de que se trate, por lo que en caso de que existan otros conceptos de gastos no contemplados en este anexo, se deberán adicionar los índices necesarios para detallarlos.

2. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor:
 - a) En esta relación, cuando existan diferencias entre la columna "impuesto determinado por auditoría" y la columna "impuesto declarado por el contribuyente", en uno o más índices de los conceptos relativos a:
 - Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo.
 - Impuesto Sobre la Renta e Impuestos al Activo: Uso exclusivo para controladas.
 - Impuesto al Valor Agregado.
 - Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

 - b) Se deberán reportar las diferencias detectadas en cada uno de los índices de dichos capítulos, incluyendo el del "total de impuesto a cargo" o el de "total de impuesto a favor", en la columna de "diferencia", en el índice correspondiente.

 - c) La información que se revele en los índices correspondientes a la columna "impuesto pagado por el contribuyente" que no dictaminó dichos ingresos y que los mismos le fueron proporcionados por el contribuyente.

- d) Otros ingresos manifestados como persona física. En relación con este concepto, el C.P.R. podrá manifestar, en su caso, en el "informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente" que no dictaminó dichos ingresos y que los mismos le fueron proporcionados por el contribuyente.

3. Determinación de pagos provisionales

- a) Cuando en los anexos "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", o "relación de contribuciones a cargo de la donataria o en su carácter de retenedora" se consignen diferencias entre el importe pagado por el contribuyente y el impuesto determinado por auditoría, por concepto de pagos provisionales, se deberá proporcionar la información solicitada en el anexo denominado "determinación de pagos provisionales", analizándola, tal como se indica en el anexo, por mes o período al que corresponde la diferencia únicamente de aquellos pagos provisionales en los que el contador público registrado determine diferencias a cargo, con motivo de su revisión.
- b) Procede lo anterior siempre y cuando dichas diferencias no se hayan pagado a la fecha de presentación del dictámen.
- c) Si en el anexo "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", no se consignan diferencias entre el importe pagado por el contribuyente y el impuesto determinado por auditoría, por concepto de pagos provisionales, no se proporcionará la información del anexo denominado "determinación de pagos provisionales"(Resolución Miscelanea Fiscal 2002).

4. Relación de contribuciones por pagar.

- a) Las contribuciones que al cierre del ejercicio dictaminado estén pendientes de pago, según el estado de posición financiera, se relacionarán en el anexo denominado "relación de contribuciones por pagar", identificándolas por tipo de contribución y dentro de ésta, por mes, ejercicio o período de causación, indicando su importe, fecha de pago y banco en el que se efectuó el pago, o en su caso, número de transferencia electrónica de fondos, o bien, dejando en blanco estos datos con excepción del importe, cuando no se hubiera cubierto la contribución a la fecha de presentación del dictámen.
- b) Los contribuyentes que estén efectuando el pago en parcialidades, de una o más contribuciones, deberán anotar los datos del aviso de opción (formulario 44): número de folio, fecha de presentación y la administración receptora, así como los datos de la autorización de pago en parcialidades, indicando el número del oficio y la fecha.

5. Amortización de pérdidas

Los contribuyentes que en el ejercicio deduzcan pérdidas de ejercicios anteriores, invariablemente deberán proporcionar la información solicitada en el anexo denominado "amortización de ejercicios anteriores".

6. Utilidad fiscal neta.

- a) La información que se solicita para efectos de la cuenta de utilidad fiscal neta, se deberá proporcionar con la integración de esa partida, de conformidad con el artículo undécimo, fracción I de las disposiciones transitorias que la Ley establece y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- b) Para efectos de este anexo, cuando se distribuyan o perciban dividendos se podrán abrir índices adicionales a los ya existentes, cuando se requiera utilizar renglones adicionales a los preestablecidos, aplicando la mecánica operacional contemplada en este anexo, entre el concepto de "factor de actualización al mes en que se perciban dividendos" y el concepto "saldo CUFIN actualizado después del cobro de dividendos".

CAPITULO IV . PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

4.1 FORMAS DE PRESENTACIÓN

Como ya se había comentado anteriormente el dictámen fiscal a partir del ejercicio fiscal 2001 se presenta por internet, las instrucciones para envío del mismo a través de este medio se puede consultar la siguiente dirección www.sat.gob.mx o www.shcp.gob.mx.

Cuando el dictamen es rechazado por este medio(lo que fue muy común en su primeros envíos a través del mismo) el contador tiene la opción de enviar su dictámen extemporaneo impreso.

4.2 FECHAS

Las fechas de presentación serán las que publique el SAT a través de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. En el calendario del ejercicio 2002 (de no aparecer nada nuevo en miscelánea se puede ir considerando otra vez las de ese ejercicio) el plazo se vencía en el mes de mayo en intervalos de siete días dependiendo de la inicial de la denominación o razón social de la entidad.

Dentro de las reformas fiscales para el ejercicio 2004 en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación nos señala que el plazo para presentarse, correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, el mismo se presentará a mas tardar el día 30 de junio de 2004 y 2005 respectivamente.

El plazo para entero de diferencias de impuestos determinados en el dictámen, en el caso de que en el mismo se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los 10 días posteriores a la fecha en que se presente dicho dictámen.

Dentro de la opción para efectuar los pagos mensuales definitivos y provisionales de contribuyentes dictaminados se otorga a los contribuyentes personas morales que dictaminen, la opción de efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes el día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1º de enero al 27 del mismo mes y año respectivamente.

Quienes ejerzan esta opción la deberá aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de cinco años.

Esta opción se encuentra contenida el último párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y entrará en vigor el 1° de enero de 2005.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Con el Sistema de Presentación del Dictamén fiscal la SHCP, en cierta se forma logra mayor simplificación en el manejo y administración de la información que reciba de los contribuyentes por medio del dictámen fiscal.

SEGUNDA. El dictámen fiscal, no es otra cosa mas que la adaptación de las Normas y Procedimientos Generales de Auditoria, a un formato preestablecido por la SHCP.

TERCERA. El dictámen fiscal, además de ser un medio para hacerse llegar de mas ingresos por parte de las firmas locales e internacionales que se dedican a emitir lo opinión; es una herramienta para la imposición de multas a los contadores que emiten esta opinión, esto derivado de las fechas que la autoridad impone y que orilla al error humano.

CUARTA. La autoridad utiliza la presentación del dictámen fiscal, como una herramienta de su trabajo para facilitarles sus revisiones; debido a que la Secretaría tiene un sistema de cruces que permite ver diferencias (muchas veces cruces que carecen de fundamentos para que aplique dicha revisión), y con base en las mismas, se basan ellos en sus futuras revisiones.

ABREVIATURAS

C.P.	Contador Público.
CFE	Código Fiscal de la Federación.
CONPA	Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
IMPAC	Impuesto al Activo.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
NPA	Normas y Procedimientos de Auditoría.
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RIMPAC	Reglamento de la Ley de Impuesto al Activo.
RISR	Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
RIVA	Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.
SAT	Sistema de Administración Tributaria.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
SIPRED	Sistema de Presentación de Dictámenes Fiscales.

FUENTES DE CONSULTA

LEGALES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Activo.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CONTABLES

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Normas y Procedimientos de Auditoría

BIBLIOGRÁFICAS

López Cruz, Fernando. Dictamen Fiscal por Internet

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Décima Primera Edición, México, Abril 2002.

Varios. Moderno Diccionario de Contabilidad

Compañía Editorial Impresora y Distribuidora, S.A., Tercera Edición, México, Septiembre 1998.

ELECTRÓNICAS

www.imcp.org.mx

www.sat.gob.mx

www.shcp.gob.mx

Dedico este trabajo:

A mis padres, hermanos, en general a todos mis seres queridos que estan siempre en mi corazón, que han sido fuente de mi inspiración para poder seguir adelante, siendo mis compañeros de batallas confrontadas y en las futuras, que espero en Dios pueda seguir enfrentando, estupendos guías del camino correcto, levantandome de mis tropiezos y felicitandome en mis triunfos, por ustedes por ser y estar siempre conmigo.

AGRADECIMIENTOS

A Dios.

A mis Padres por darme lo mejor de ellos, por guiarme por el camino del estudio, por su paciencia y amor.

A mis hermanos y sus familias, que siempre me han brindado su apoyo incondicional y que han comprendido mis ausencias desde mi etapa de estudiante.

A mi Director de Tesis, gracias maestro por su apoyo, su tiempo y paciencia.