



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

EL DICTAMEN FISCAL EN MEXICO Y SU EVOLUCIÓN

TESINA

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA**

PRESENTA

SANDRA LORENA RAMOS BAUTISTA

ASESOR

C.P. JORGE SOTO AYALA

MORELIA, MICHOACÁN MARZO DEL 2011



AGRADECIMIENTOS

Durante estos escasos cinco años de lucha constante, de gratas vivencias, momentos de éxitos, tristezas y de ardua lucha para poder cumplir mis objetivos y de esta manera alcanzar uno de mis grandes anhelos, culminar mi carrera, los deseos de superarme y lograr mi meta eran tan grandes que logre vencer todos los obstáculos y es por ello que debo dedicar este triunfo a quienes en todo momento me apoyaron y fueron mi fortaleza cada vez que me sentía derrotada, mi familia.

Mis padres: Cristina y Baltazar pilares fundamentales en mi vida, dignos de ejemplo de trabajo, constancia y unidad, quienes me han brindado todo el apoyo necesario para alcanzar mis metas y sueños, y han estado ahí cada día de mi vida, compartiendo alegrías, tristezas, triunfos, carencias y abundancias desde el momento en el que nací

A mis hermanos: por enseñarme que hay momentos en la vida que son especiales por si solos, pero compartirlos con ustedes los hacen inolvidables, porque estar con ustedes no tiene precio.

A mis sobrinos: David y Richi por que con su inocencia, ocurrencias y cariño llenan mi vida de alegría.

GRACIAS

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPITULO I.- GENERALIDADES.....	6
1.1- Definición de Dictamen Fiscal.....	6
1.2- Objetivo.....	6
1.3- Finalidad.....	6
1.4- Antecedentes del Dictamen Fiscal en México.....	6
1.5- A quien le interesa el dictamen fiscal.....	9
1.6- Estados financieros básicos examinados.....	10
CAPITULO II: PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS.....	11
CAPITULO III: ELEMENTOS Y CONTENIDO DEL DICTAMEN.....	13
3.1 Pronunciamientos generales.....	13
3.2 Elementos que integran el dictamen.....	14
3.3 Estructura del dictamen.....	15
CAPITULO IV: TIPOS DE DICTAMEN.....	17
CAPITULO V: MODELOS DE DICTAMEN PROPUESTOS POR IMCP.....	21
5.1 Dictamen Limpio.....	21
5.2 Dictamen Con salvedades.....	22
5.3 Dictamen Negativo	24
5.4 Con abstención de opinión.....	25

CAPITULO VI: DICTAMEN ENTREGADO A SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.....	26
CAPITULO VII: DEL DICTAMINADOR.....	27
7.1 Quienes pueden Dictaminar.....	27
7.2 Requisitos del Contador Público para poder Dictaminar.....	27
7.3 Requisitos para obtener el Registro para Dictaminar.....	29
CAPITULO VIII: FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.....	32
8.1 Procedimiento de Revisión del Dictamen.....	32
8.2 Casos en que no se respeta el orden para la revisión del dictamen.....	32
8.3 Plazos para presentar documentación o datos solicitados en una comprobación.....	33
8.4 Plazos para presentar la información relativa al Dictamen.....	34
CAPITULO IX: SANCIONES A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS	35
9.1 Sanciones de los Contadores Públicos Registrados.....	35
9.2 Cancelación del Registro.....	36
CAPITULO X: SISTEMA PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS DICTAMENES FISCALES (SIPRED).....	37
10.1 Definición.....	37
10.2 Beneficios.....	37
10.3 Requisitos para presentar el dictamen por internet.....	38
10.4 Quienes deben presentar el dictamen fiscal mediante el programa SIPRED.....	38
10.5 Fecha para presentar el dictamen fiscal.....	39

CAPITULO XI: ANEXOS Y CUESTIONARIOS DEL DICTAMEN.....	40
CAPITULO XII: FACILIDADES ADMINISTRATIVAS RELATIVAS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	44
CONCLUSIONES.....	48
BIBLIOGRAFÍA.....	49

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como finalidad mostrar lo relativo al dictamen, su estructura, evolución y posible eliminación.

Con la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal se estableció el registro de contadores públicos para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, ya que este es reconocido por las autoridades como un instrumento útil de fiscalización indirecta y de recaudación.

El dictamen fiscal es una herramienta útil para las empresas, ya que les da la certeza de que su información financiera está presentada de manera adecuada de conformidad con las normas de información financiera establecidas por la contaduría pública. El contador público en su papel como auditor tiene la responsabilidad de revisar y analizar los estados financieros de las empresas que dictamina otorgando al final de dicho examen una opinión que bien puede ser positiva, negativa o con abstención de opinión según corresponda a juicio del profesional.

Si bien es cierto que las empresas obligadas a dictaminarse realizan un fuerte desembolso los beneficios y tranquilidad adquiridos al presentar el dictamen a las autoridades hacendarias bien lo valen. De igual forma recordemos que el dictamen fiscal no sólo es para las grandes empresas que están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público independiente, también puede ser opcional para las empresas que así lo decidan y este tendrá los mismos beneficios y efectos legales ante las autoridades fiscales, y ante terceros interesados

CAPITULO I

GENERALIDADES

1.1 DEFINICIÓN DE DICTAMEN FISCAL

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión en el que expresa su opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado de exámenes realizados sobre los Estados Financieros de la entidad de que se trate.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.¹El dictamen es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

1.2 OBJETIVO

El objetivo de una auditoria de estados financieros es expresar una opinión respecto a si los estados financieros están presentados razonablemente de conformidad con las normas de información financiera. Para satisfacer este objetivo general, se acostumbra identificar objetivos específicos para cada cuenta individual dentro de los estados financieros.

1.3 FINALIDAD

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 las normas de información financiera.

1.4 ANTECEDENTES DICTAMEN FISCAL EN MÉXICO

El 21 de abril de 1959, mediante decreto presidencial, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y se estableció el registro de contadores públicos para dictaminar estados financieros para efectos fiscales.

En la primera etapa de funcionamiento del dictamen fiscal la dirección de auditoría fiscal federal (DAFF), emitió una serie de instructivos de carácter interno, que se difundieron entre los contadores públicos con el propósito exclusivo de orientar y

¹ Boletín-4010 "Dictamen del Auditor" primer párrafo, Normas y Procedimientos de Auditoría Auditoría un Enfoque Práctico/Benjamín Rolando Téllez Trejo/ THOMSON /2004/ Pag332

uniformar la presentación y el cumplimiento de las disposiciones referentes al dictamen fiscal.

Estos instructivos fueron conocidos como "Instructivos de la serie diez, habiéndose emitido once, sobre diversos tópicos como sigue:

- 10.1 Dictamen Fiscal de los estados financieros.
- 10.2 Solicitud de entrega o exhibición de papeles de trabajo.
- 10.3 Requisitos de presentación de dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- 10.4 Reglas de carácter general relacionadas con las solicitudes y presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales por el contador público.
- 10.5 Dictamen fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.
- 10.6 Casos en los que como resultado del dictamen de contador público registrado los causantes presentaran declaraciones complementarias de impuestos.
- 10.7 El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son personas físicas.
- 10.8 El dictamen fiscal nugatorio y la negación de opinión sobre los estados financieros dictaminados por el contador público.
- 10.9 Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como la circularización obligatoria.
- 10.10 Deseable uniformidad en la presentación e integración del informe y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por el contador público para efectos fiscales.
- 10.11 Falta de observancia de la Fracción II del Art. 85 del CFF.

En la medida en que creció la práctica del dictamen fiscal, las autoridades consideraron necesario fortalecer su marco jurídico, el cual ha tenido una evolución importante.

El 1º de abril de 1967.- Entro en vigor un nuevo código fiscal de la federación que contenía su artículo 85 los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpla con los mismos; derogándose en esta misma fecha el decreto del 21 de abril de 1959, es conveniente destacar que dentro de los citados requisitos se estableció que el dictamen debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual

constituyo un reconocimiento explícito en el código fiscal de la federación de las normas de actuación profesional que la contaduría pública afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos se había autoimpuesto previamente.

El 9 de abril de 1980.- Se publicó el reglamento del artículo 85 del CFF, que regulo diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

El 1º de enero de 1983.- Se reformo el CFF, en cuyo art. 52 se establece la trascendencia legal del dictamen fiscal, así como los requisitos generales para su validez y las sanciones para el contador público que no cumpla con las disposiciones relativas.

El 29 de febrero de 1984.- Se emitió el reglamento del CFF estableciéndose en el capítulo III todo lo relacionado con los dictámenes de los contadores públicos, cuyo detalle se presenta a continuación:

RCFF De los dictámenes de contadores públicos

Art. 44 BIS-I.- Contribuyentes no obligados a ser dictaminados.

Art. 45.- Solicitud para registrar al contador público.

Art. 45-A.- Aviso de contador público registrado que pertenezca a una persona moral.

Art. 56.- Aviso para presentar dictámenes.

Art. 47 Aviso que no surten efectos.

Art. 48.- Sustitución del C.P. o renuncia a la presentación del dictamen.

Art. 49.- Plazo para presentar el dictamen, carta de presentación y documentación.

Art. 50.- Información que se debe presentar.

Art. 51.- Requisitos de la información del dictamen.

Art. 51-A.- Información del dictamen simplificado.

Art. 51-B.- Requisitos de la información del régimen simplificado.

Art. 52.- Cumplimiento de normas de auditoría.

Art. 53.- Impedimentos para dictaminar.

Art. 54.- Informe sobre la revisión fiscal del contribuyente.

Art. 55.- Procedimientos de revisión del dictamen.

Art. 57.- Causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro de C.P.

Art. 58.- Procedimiento para suspensión o cancelación.

Para el 1 de enero de 1991, entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo (Estas disposiciones tuvieron efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990). De igual forma en 1991, pero el 15 de marzo, se emitió un decreto que autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivo magnético. A partir de 1992, esta opción se vuelve obligatoria.

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

En 1997 se propone el uso de un sistema automatizado de información de uso específico para capturar, editar, y presentar el dictamen fiscal a la SHCP en una base de datos simplificado y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes conocido como SIPRED'96, pero por extemporaneidad, su distribución y uso por parte de los contribuyentes y la CPO se relegó hasta el siguiente ejercicio fiscal.

Dado lo anterior en este año se cumplen 51 años de existencia del dictamen fiscal en México, gracias al arduo y ético trabajo realizado durante este tiempo por el Contador Público en su figura como auditor.²

1.5 A QUIENES LE INTERESA EL DICTAMEN

El dictamen es el resultado final de un análisis, en el cual se plasma la situación financiera de la empresa, es de suma importancia que los beneficiados, perjudicados o bien los interesados conozcan los resultados que arroja la práctica de una auditoría y para que les sirva.

- ❖ Dueños, socios y accionistas: verificar la confiabilidad de las cifras, la productividad y solidez financiera del negocio.
- ❖ Consejo de administración: Garantizar la correcta administración de la entidad de acuerdo a sus estatutos.
- ❖ Los comisarios: Vigilar la administración de la entidad de manera continua.

² <http://www.imcp.org.mx/spip.php?article3525>

<http://www.monografias.com/trabajos15/dictamen-fiscal/dictamen-fiscal.shtml>

- ❖ Directivos y funcionarios: Comparar lo real con lo planeado y tomar así, decisiones correctivas.
- ❖ Empleados y obreros: Conocer el resultado de la entidad y asegurarse del cumplimiento de la participación de las utilidades.
- ❖ Proveedores: Determinar y vigilar el límite de crédito otorgado a la entidad.
- ❖ La Banca: Determinar el monto de financiamiento del pago así como, obtener seguridad y garantía de créditos para la entidad.
- ❖ El Gobierno Federal o Estado: Tener seguridad de que los causantes han declarado correctamente sus impuestos.
- ❖ Inversionistas: La conveniencia de ingresos como futuro accionista, y la confianza de la estabilidad económica que le garantice su inversión como un rendimiento adecuado.

1.6 ESTADOS FINANCIEROS BASICOS EXAMINADOS

- ❖ Balance General
- ❖ Estado de Resultados
- ❖ Estados de Variaciones en el Capital Contable
- ❖ Estado de Cambios en la Situación Financiera.

CAPITULO II

PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS

FUNDAMENTO

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A establece 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 \$34,803,950.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$69,607,920.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas 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 no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
 1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
 2. Cuando la controladora o las 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 de intercambio de información.

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

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 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.

PERSONAS RELEVADAS DE PRESENTAR DICTAMEN

Para los efectos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, los avisos o escritos libres para optar por dictaminar estados financieros formulados por contador público registrado, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno.

Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A, cuarto y quinto párrafo del código, podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre que presenten un escrito en el que comuniquen dicha situación a la autoridad fiscal competente a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen, manifestando los motivos que tuvieron para ello.

Para los efectos del artículo 32-A, sexto párrafo de Código, cuando el dictamen y la información relacionada con el mismo se presenten fuera de los plazos que prevé dicho Código, estos se tendrán por no presentados.

CAPITULO III

ELEMENTOS Y CONTENIDO DEL DICTAMEN

3.1 PRONUNCIAMIENTOS GENERALES

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

- ❖ **Destinatario:**
Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.
- ❖ **Identificación de los estados financieros**
El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.
Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.
- ❖ **Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor**
Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.
- ❖ **Descripción general del alcance de la auditoría**
En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:
 1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera.
 3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
 4. Que la auditoría incluyó la evaluación de las normas de información financiera utilizadas y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.
- ❖ **Opinión del auditor**
El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con las normas de información financiera.
 - ❖ **Redacción y firma del dictamen**
Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; En nuestra opinión; etc.), cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.
 - ❖ **Fecha del dictamen**
Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.
 - ❖ **Obligaciones en su uso**
Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros.³

3.2 ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DICTAMEN

- A. **CARATULA** La caratula o primera hoja del cuaderno del Dictamen, hace una alusión genérica al trabajo realizado, contiene la siguiente información.
1. Será elaborado en papel membretado de la Firma de Contadores Públicos o del profesional que realizó el examen; ello a efecto de identificar al responsable de dicho dictamen.
 2. En la parte central de la hoja hará la referencia expresa de que el cuaderno contiene un Dictamen, el nombre de la empresa o entidad a la que se practicó el examen, y la fecha y periodo a que alude el dictamen.
 3. Lugar y fecha de emisión del dictamen.
- B. **EL DICTAMEN**
1. Título
 2. Destinatario

³ Boletín-4010, párrafos 6-20. Normas y Procedimientos de Auditoría

3. Entrada o párrafo introductorio
 4. Párrafo de alcance
 5. Párrafo de opinión
- C. FECHA
- D. DIRECCION DEL AUDITOR
- E. FIRMA⁴

3.3 ESTRUCTURA DEL DICTAMEN

1. ENTRADA O PÁRRAFO INTRODUCTORIO

- ❖ El dictamen del auditor debe identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el periodo cubierto por los estados financieros.
- ❖ El dictamen debe incluir una declaración de que los estados financieros son la responsabilidad de la administración, y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría.

2. PÁRRAFO DE ALCANCE (Describiendo la naturaleza de una auditoría).

- ❖ El dictamen del auditor debe describir el alcance de la auditoría, declarando que la auditoría fue conducida de acuerdo con las NIAs o normas o prácticas nacionales relevantes según lo apropiado. Alcance se refiere a la capacidad del auditor de llevar a cabo los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias.
- ❖ Debe incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y desempeñada para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.
- ❖ Una descripción del trabajo que el auditor desempeño.
 - a) Examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia para soportar los montos y revelaciones de los estados financieros;
 - b) Evaluar las normas de auditoría usadas en la preparación de los estados financieros;
 - c) Evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros; y
 - d) Evaluar la presentación general de los estados financieros.

⁴ Normas Internacionales de Auditoría “Pronunciamientos Técnicos”

3. PÁRRAFO DE ENFASIS

Cuando existen ciertas circunstancias o hechos, en proceso o consumados, que por su importancia merezcan ser destacados, aun cuando no afecten el sentido de la opinión profesional, dichos hechos o circunstancias deben ser revelados en el dictamen, en párrafos especiales denominados párrafos de énfasis. El párrafo de énfasis se presenta como un párrafo previo al párrafo de opinión.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), las condiciones o circunstancias bajo las cuales puede presentarse la necesidad de incluir un párrafo en el dictamen, son las siguientes:

- ❖ Cuando existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etcétera.
- ❖ Existencia de cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en las reglas particulares, por ajustes a los resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores.
- ❖ Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones o escisiones, etcétera.

4. PÁRRAFO DE OPINION

- ❖ El dictamen del auditor debe declarar claramente la opinión del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable(o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros y, donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos legales.
- ❖ Los términos usados para expresar la opinión del auditor “dan un punto de vista verdadero y razonable” o “presentan razonablemente, respecto de todo lo importante”. Ambos términos indican, entre otras cosas, que el auditor considera solo aquellos asuntos que son de importancia relativa para los estados financieros.
- ❖ Además de una opinión sobre el punto de vista verdadero y razonable, el dictamen del auditor necesita incluir una opinión sobre si los estados financieros cumplen con otros requerimientos específicos por reglamentos o leyes relevantes.⁵

⁵ Elementos de Auditoría, capítulo 30 y 31 “Dictamen; Salvedades, opinión negativa y abstención de opinión.” Víctor Manuel Mendivil Escalante. Quinta edición

CAPITULO IV

TIPOS DE DICTAMEN

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

El auditor puede emitir su opinión en un dictamen: ^{6,7}

❖ LIMPIO

Se presenta un dictamen limpio cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas; cuando los estados financieros presentan, verdaderamente la realidad contable del negocio a que se refieren.

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.

❖ CON SALVEDADEDES

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades (La salvedad es una excepción a alguna o algunas de las afirmaciones fundamentales del dictamen del contador público) debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión" la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

1. Por limitaciones al alcance del trabajo

Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al

⁶ Elementos de Auditoría, capítulo 30 y 31 "Dictamen; Salvedades, opinión negativa y abstención de opinión.

⁷ B-4010

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

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

2. Por faltas o desviaciones en la aplicación de normas de auditoría.

El Boletín A-1 de la Comisión de las Normas de Auditoría Financiera establece que las normas de información financiera son 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.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichas normas financieras el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, deberá indicarse en el dictamen.

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

3. Por cambios en la aplicación consistente de dichas normas.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de las normas de información, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

❖ NEGATIVO

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, se tiene la

certeza de que los estados financieros examinados no están de acuerdo con las normas de información Financiera y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no es lo correcto.

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

La opinión negativa deriva de desviaciones tan importantes en la aplicación de normas de información financiera, que sus efectos invalidan totalmente el contenido de los estados financieros, de tal suerte que dichos estados financieros no reflejan la realidad del negocio.

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

❖ CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

La abstención de opinión es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado, el auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen ni positivo ni negativo. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría. El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de las normas de auditoría financiera detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el contador público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado

de las operaciones conforme a las normas de auditoría, así deberá expresarlo.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

CAPITULO V

MODELOS DE DICTAMEN PROPUESTOS POR IMCP

A continuación se presentan los diferentes modelos de dictamen propuestos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.⁸

5.1 DICTAMEN LIMPIO

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20 __, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ Y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

⁸ Normas y Procedimientos de Auditoría B-4010

5.2 DICTAMEN CON SALVEDADES

- a) Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado:

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20XX, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20XX y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las normas de información financiera.

b) Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de las normas de información financiera.

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota... a los estados financieros, 35 la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 20__y 20__ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$XXXXX y \$XXXXX, respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

5.3 DICTAMEN NEGATIVO

Ejemplo de dictamen negativo:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, Incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomadas en su conjunto, considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren las normas de información financiera, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20XX y 20XX, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

5.4 DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20XX, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 20XX, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20XX, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

CAPITULO VI

DICTAMEN ENTREGADO A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Los Contadores Públicos Registrados entregan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un dictamen basado en los modelos que presenta el Colegio de Contadores Públicos al cual incorporan un párrafo que antecede al de la opinión.

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20 __, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las normas de información financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de auditoría utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Los estados financieros antes mencionados, han sido preparados para ser utilizados por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa administración general

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

CAPITULO VII

DEL DICTAMINADOR

7.1 QUIENES PUEDEN DICTAMINAR

Sólo pueden dictaminar los contadores públicos que cuenten con autorización y registro vigente de la Dirección General de Fiscalización, por haber cumplido con las formalidades legales para obtener dicha atribución.

7.2 REQUISITOS DEL C.P. PARA PODER DICTAMINAR

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:⁹

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:
 - a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
 - b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.
- II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con

⁹Título III, De las Facultades de la Autoridad, Código Fiscal de la Federación; Artículo 52

las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.
- IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

Último párrafo (Se deroga)

7.3 REQUISITOS PARA OBTENER EL REGISTRO PARA DICTAMINAR

Para los efectos del artículo 52, fracción I del Código, el contador público interesado en obtener el registro a que se refiere dicha fracción, deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando lo siguiente:

- I. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios en los términos del código.
- III. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- IV. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud del registro.
- V. Contar con la certificación a que se refiere el art. 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del código.
- VI. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales.

La experiencia a que se refiere esta fracción se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

En la solicitud a que se refiere este artículo, el contador público que solicite el registro deberá manifestar, bajo protesta decir la verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal.¹⁰

IMPEDIMENTOS PARA LA FORMULACIÓN DE DICTÁMENES

El contador público registrado estará impedido para formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de operaciones, declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto

¹⁰ Capítulo II De los Dictámenes y Declaratorias del Contador Público Registrado, Sección I Del Contador Público Registrado, Del Registro del Contador Público y de las Asociaciones de Contadores; , De las Facultades de la Autoridad, Reglamento del Código Fiscal de la Federación; Artículo 60 "Requisitos para Obtener el Registro para Dictaminar"

al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, por afectar su independencia e imparcialidad, en los siguientes casos:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal hasta el cuarto grado y por afinidad hasta el segundo grado, del propietario o socio principal de la empresa de que se trate o de cualquier director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración de la misma.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculado económica o administrativamente al contribuyente, cualquiera que sea la forma que se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia o imparcialidad.
- IV. Reciba participación directa en funcionamiento de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las que su emolumento dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado de Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Reciba de cualquiera de los contribuyentes o de sus partes relacionados, o a los que les proporcione servicios de auditoría externa, bienes que se consideren inversiones y terrenos en propiedad para su explotación por parte del contador público registrado, de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que dicho contador público preste sus servicios, o financiamientos u otros beneficios económicos. Excepto si los bienes o beneficios se reciben como contraprestación de sus servicios.
- VIII. Proporcione directamente o a través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios, adicionalmente al de dictaminar estados financieros, los servicios de:
 - a) Preparación de manera permanente de la contabilidad del contribuyente.

- b) Implementación, operación y supervisión de los sistemas del contribuyente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a dictaminar.
 - c) Auditoría interna relativa a los estados financieros y controles contables.
 - d) Preparación de avalúos o estimaciones de valor que tengan efectos en registros contables y sean relevantes, en relación a los activos, pasivos o ventas totales del contribuyente a dictaminar.
- IX. Asesore fiscalmente al contribuyente que dictamine en forma directa o través de un socio o empleado de la sociedad o asociación civil que conforme el despacho en el que el contador público preste sus servicios.
- X. Se encuentre vinculado con el contribuyente de forma tal que le impida independencia e imparcialidad de criterio.¹¹

¹¹ Capítulo II, sección II, artículo 67 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO VIII

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

8.1 PROCEDIMIENTO DE REVISION DEL DICTÁMEN

Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información, estarán a lo siguiente:

- I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:
 - a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
 - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales se entiende que son propiedad del contador público.
 - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
Dicha revisión se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de la información.
- II. Si no fuese suficiente la información solicitada al contador público o no se hubiera presentado dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.
- III. Las autoridades podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.¹²

8.2 CASOS EN QUE NO SE RESPETA EL ORDEN PARA LA REVISION DE DICTÁMEN

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido cuando:

¹² Título III, De las Facultades de la Autoridad, Código Fiscal de la Federación; Artículo 52 –A Procedimiento de Revisión del Dictamen.

- a) Cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa, o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso en que se determinen diferencias de impuesto a pagar y estos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro este suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tengan su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regularizaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.¹³

8.3 PLAZOS PARA PRESENTAR DOCUMENTACION O DATOS SOLICITADOS EN UNA COMPROBACION

En caso de que las autoridades con motivo de sus facultades de comprobación, soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se tendrán los siguientes plazos para su presentación.

- a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.
- b) Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surtan efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba de tener en su poder el contribuyente, y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.
- c) Quince días en los demás casos.

¹³ Título III, De las Facultades de la Autoridad, Código Fiscal de la Federación; Artículo 52 –A Procedimiento de Revisión del Dictamen.

Los plazos se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.¹⁴

8.4 PLAZOS PARA PRESENTAR LA INFORMACIÓN RELATIVA AL DICTAMEN

- I. Seis días tratándose de papeles de trabajo elaborado con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica autoridad solicitante, el plazo será de quince días.
- II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que este en poder del contribuyente.¹⁵

¹⁴ Título III, De las Facultades de la Autoridad, Código Fiscal de la Federación; Artículo 53; Reglas en Caso de que se soliciten datos , informes, o documentos en una revisión.

¹⁵ Título III, De las Facultades de la Autoridad, Código Fiscal de la Federación; Artículo 53-A; Plazo para la presentación de información relativa al Dictamen.

CAPITULO IX

SANCIONES A LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS

9.1 SANCIONES DE LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS

Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

- I. Amonestación, cuando el contador público registrado:
 - a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, inciso a) y c) del código.
La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;
 - b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y
 - c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y
- II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:
 - a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.
 - b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;
 - c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años. La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;
 - d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este

Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

- e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;
- f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;
- g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y
- h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal distinta al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.¹⁶

9.2 CANCELACION DEL REGISTRO

Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

- I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y
- II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.¹⁷

¹⁶ Título III, De las Facultades de las Autoridades Fiscales; Capítulo II, De los Dictámenes y Declaratorias del Contador Público Registrado; Sección I, De las Sanciones a los Contadores Públicos Registrados; Artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷ Título III, De las Facultades de las Autoridades Fiscales; Capítulo II, De los Dictámenes y Declaratorias del Contador Público Registrado; Sección I, De las Sanciones a los Contadores Públicos Registrados; Artículo 64 "Cancelación del Registro del CPR" del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO X

SISTEMA PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS DICTAMENES FISCALES (SIPRED)

10.1 DEFINICION

Es un programa diseñado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para la presentación de los dictámenes fiscales a través de Internet, que sirve para apoyar al contribuyente en la presentación de los dictámenes fiscales a través de Internet facilitando el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales.

10.2 BENEFICIOS

- ❖ Facilidad en el llenado del dictamen fiscal a través del programa SIPRED.
- ❖ Comodidad y confiabilidad en la presentación del dictamen fiscal.
- ❖ Generar el dictamen fiscal utilizando plantillas de Excel
- ❖ Reducir al mínimo, el rechazo y/o aclaración de la información del dictamen fiscal que presenta el contribuyente ante el SAT, por errores en la captura o su incorrecta elaboración.
- ❖ Hacer más eficiente y oportuna la forma de llevar a cabo la entrega del dictamen fiscal a la autoridad.

Los índices que se utilizan son seis caracteres alfanuméricos

Archivo con extensión SB2, el cual deberá ser generado por el SIPRED-2009, el cual contiene Información de los siguientes rubros:

- ❖ Contribuyente o empresa a dictaminarse.
- ❖ Contador Público Registrado (CPR) que realiza el dictamen fiscal.
- ❖ Representante Legal de la empresa dictaminada.
- ❖ Despacho contable de adscripción del CPR.
- ❖ Datos generales de la empresa.
- ❖ Anexos.
- ❖ Cuestionarios.
- ❖ Notas a los estados financieros.
- ❖ Declaratorias.
- ❖ Opinión del CPR.
- ❖ Informe del CPR.
- ❖ Información adicional.
- ❖ Firma Electrónica Avanzada (FIEL) del contribuyente.
- ❖ Firma Electrónica Avanzada (FIEL) del CPR.

10.3 REQUISITOS PARA PRESENTAR EL DICTAMEN POR INTERNET

1. Tener una cuenta de acceso a este servicio a través de un Proveedor de Servicios de Internet (PSI),
2. contar con correo electrónico (e-mail) y
3. una PC compatible con Windows 7, XP o Vista.
 - ❖ Computadora personal (PC).
 - ❖ Monitor SVGA a color
 - ❖ Procesador Pentium® IV a 1.7 GHZ o superior.
 - ❖ 512 MB de memoria RAM o superior dependiendo del sistema operativo.
 - ❖ Sistema operativo Microsoft Windows® XP o vista, con últimas versiones de service pack instaladas
 - ❖ Microsoft office® XP, 2003 o 2007, con últimas versiones de service pack instaladas.
 - ❖ Espacio en disco duro total de 500 MB.
 - ❖ Impresora instalada
4. Contar con su certificado de firma electrónica avanzada (Fiel).
5. Manejo básico de equipo de cómputo e impresoras.
6. Sistema operativo Windows.
7. Manejo fluido de Excel.

10.4 QUIÉNES DEBEN PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL MEDIANTE EL PROGRAMA SIPRED

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos estarán obligadas a presentar el dictamen fiscal de sus estados financieros a través del SIPRED.

- I. Que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a 34, 803,950 pesos.
- II. Que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) sea superior a 69, 607,920 pesos.
- III. Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior.
- IV. Que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada.
- V. Que se fusionen por el ejercicio en que ocurra dicho acto.
- VI. Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y las que formen parte de la administración estatal o municipal.

Asimismo, estarán obligadas a presentar el dictamen fiscal de sus estados financieros a través de este medio:

- ❖ Las personas físicas y morales que hayan manifestado su opción de dictaminar en la declaración del ejercicio.
- ❖ Las personas físicas que hayan presentado escrito libre informando que optan por dictaminar sus estados financieros.

10.5 FECHA PARA PRESENTAR EL DICTAMEN FISCAL

En relación con los dictámenes fiscales el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha considerado conveniente otorgar facilidades a los contribuyentes para que los dictámenes por dicho ejercicio puedan ser presentados a más tardar en la fecha establecida para cada uno de los grupos que integran el siguiente calendario, mismo que se publica en el Diario Oficial de la Federación y que se da a conocer en el Portal de internet del SAT.

Del tal forma el dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal 2009, se presenta a más tardar el 31 de Agosto de 2010; sin embargo, lo puede presentar en forma previa a la fecha indicada en el siguiente calendario:

Calendario para el envío del dictamen de acuerdo a la primera letra del RFC.

Letras A a la F del 19 al 23 de Agosto de 2010

Letras G a la O del 24 al 26 de Agosto de 2010

Letras P a la Z y el & del 27 al 31 de Agosto de 2010

Las Sociedades Controladoras que consoliden su resultado fiscal deben enviar el dictamen fiscal a más tardar 6 de Septiembre de 2010.¹⁸

¹⁸ Artículo 32 A del CFF. y Resolución Miscelánea Fiscal para 2010.

CAPITULO XI

ANEXOS Y CUESTIONARIOS DEL DICTAMEN

ANEXOS Y CUESTIONARIOS QUE FORMAN CADA TIPO DE DICTAMEN

1. El dictamen de estados financieros general contiene 40 anexos y dos cuestionarios los cuales son Cuestionario de diagnostico fiscal y cuestionario en materia de precios de transferencia.
2. El dictamen simplificado se conforma por 13 anexos y el cuestionario de diagnostico fiscal
3. El dictamen de Régimen simplificado, AGAPES y autotransporte se integra por 38 anexos y los 2 cuestionarios (Cuestionario de diagnostico fiscal y cuestionario en materia de precios de transferencia.)

A continuación presentamos una guía simplificada que permitirá identificar con toda precisión únicamente los anexos e información que si es obligatorio su llenado.

Es importante aclarar que si la información de un anexo de los que es obligatorio su llenado, no es aplicable a una empresa por sus características; este deberá llenarse con ceros para evitar problemas con la validación del SIPRED.

ANEXO, NOMBRE, (ESTATUS) ACLARACIONES.

Datos de identificación del contribuyente, **(obligatorio)**

Datos de identificación del contador público, **(obligatorio)**

Datos de identificación del representante legal, **(Obligatorio)**

DATOS GENERALES, (Parcialmente Obligatorio) excepto información correspondiente a los RFC de las personas físicas o morales que asesoraron fiscalmente al contribuyente.

ANEXO 1. Estado de posición financiera, (Obligatorio)

ANEXO 2. Estado de resultados, (Obligatorio)

ANEXO 3. Estado de variaciones en el capital contable, (Obligatorio)

ANEXO 4. Estado de flujos de efectivo, (parcialmente obligatorio) excepto la columna “d” información correspondiente al ejercicio 2007.

ANEXO 6. Integración analítica de ventas o ingresos netos, (parcialmente obligatorio) excepto columnas e, f, h información correspondiente al ejercicio 2007.

ANEXO 7. Determinación del costo de lo vendido para efectos contables y del impuesto sobre la renta, (parcialmente obligatorio) excepto columna “d” información correspondiente al ejercicio 2007.

ANEXO 8. Análisis comparativo de las subcuentas de gastos, (parcialmente obligatorio), excepto información de los gastos deducibles para ISR e IETU de los ejercicios 2007 y 2008, columnas N, P, Q, R, S, T,

ANEXO 9. Análisis comparativo de las subcuentas de otros gastos, (parcialmente obligatorio) excepto información de los gastos deducibles para ISR e IETU de los ejercicios 2007 y 2008, columnas f, h, i, j, k, l,

ANEXO 10. Análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento, (parcialmente obligatorio) excepto información de los gastos e ingresos deducibles o acumulables para IETU de los ejercicios 2007 y 2008, columnas f, h, i, j, k, l.

ANEXO 11 Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador (Obligatorio)

ANEXO 12. Relación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos, (Obligatorio)

ANEXO 13. Determinación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos (Obligatorio).

ANEXO 15. Operaciones con residentes en el extranjero (obligatorio) los anexos 5 y 14 se difieren totalmente para el ejercicio 2009.

ANEXO 16. Responsabilidad solidaria por operaciones de residentes en el extranjero, (parcialmente obligatorio) excepto información correspondiente al alcance de la responsabilidad solidaria por operaciones con residentes en el extranjero, columna k.

ANEXO 17. Determinación mensual del impuesto a los depósitos en efectivo (Obligatorio)

ANEXO 18. Relación del impuesto a los depósitos en efectivo recaudado y pendiente de recaudar (aplicable a las instituciones del sistema financiero a que se refiere la ley del. i. d. e.), (parcialmente obligatorio) excepto la información correspondiente a los meses de enero a noviembre, índices, 181010 hasta 181110.

ANEXO 19. Relación de contribuciones por pagar, (Obligatorio).

ANEXO 20. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta (Obligatorio).

ANEXO 21. Integración del inventario acumulable (Obligatorio).

ANEXO 22. Integración de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, (obligatorio).siempre y cuando el contribuyente amortice pérdidas de ejercicios anteriores.

ANEXO 23. Cuenta de utilidad fiscal neta. CUFIN, (obligatorio) siempre y cuando el contribuyente haya distribuido dividendos en el ejercicio.

ANEXO 24. Cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida.- CUFINRE, (obligatorio) siempre y cuando el contribuyente haya distribuido dividendos en el ejercicio.

ANEXO 32. Acreditamiento de créditos fiscales determinados para efectos del impuesto empresarial a tasa única, (Obligatorio)

ANEXO 33. Conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultados, los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta y los percibidos para efectos del impuesto empresarial a tasa única (parcialmente obligatorio) solo se llenara hasta la determinación de los ingresos acumulables para el impuesto sobre la renta de los índices 331010 hasta el índice 331380.

ANEXO 34. Operaciones con partes relacionadas, (obligatorio) siempre y cuando se hayan tenido operaciones con partes relacionadas en el ejercicio.

ANEXO 34.1. Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas, (obligatorio) siempre y cuando se hayan tenido operaciones con partes relacionadas en el ejercicio.

ANEXO 35. Inversiones y terrenos, (parcialmente obligatorio) excepto la información relativa a los datos para el impuesto sobre la renta, columnas c, d, e, y f.

ANEXO 36. Determinación de la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas de conformidad con el artículo 16 de la ley del impuesto sobre la renta, (Obligatorio).

ANEXO 37. Datos informativos, (Obligatorio).

ANEXO 38. Operaciones de comercio exterior, (Obligatorio).

ANEXO 39. Integración de cifras reexpresadas, (obligatorio) para todos aquellos contribuyentes que optaron por seguir reexpresando sus estados financieros en el ejercicio 2008.

ANEXO 40. Operaciones realizadas a través de fideicomisos, (obligatorio) siempre y cuando el contribuyente haya realizado este tipo de operaciones.

Los anexos 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, se difiere su presentación hasta el ejercicio 2009

ANEXO 41, Cuestionario diagnostico fiscal (revisión del contador público).

ANEXO 42, Cuestionario en materia de precios de transferencia (revisión del contador público).

CAPITULO XII

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS RELATIVAS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

DECRETO DE ELIMINACIÓN DEL DICTAMEN

El Decreto del 30 de junio pasado por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, fue anunciado por el Presidente Calderón en la Residencia Oficial y publicado en el Diario Oficial de la Federación el mismo día.

El Decreto mencionado, en su segundo párrafo establece: “Que derivado de un diagnóstico al referido sistema fiscal realizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que tomó en consideración diversos estudios efectuados por organismos internacionales, así como por organizaciones y cámaras que agrupan a algunos sectores de contribuyentes de México, se advirtió que la complejidad mencionada provoca que los contribuyentes dediquen mayor tiempo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en comparación con otros sistemas tributarios”

ARTÍCULO TERCERO.- Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en los artículos 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 16 de la Ley del Seguro Social, se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, según corresponda, por contador público autorizado, podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Es decir quienes se encuentren obligados a dictaminarse podrán optar no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados. De tomar la opción, tampoco estarán obligados a presentar la copia y los anexos del dictamen al Infonavit. El beneficio no será aplicable en los siguientes casos:

- ❖ Donatarias autorizadas.
- ❖ En los casos de fusión o escisión de sociedades.
- ❖ Entidades de la Administración Pública Paraestatal.

Los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado y que opten por no presentar el dictamen fiscal, deberán cumplir con lo siguiente:

- A. Deberán manifestarlo en la declaración normal del ISR que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción de referencia. Esta opción se deberá ejercer dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración normal del ejercicio del ISR, es decir, personas morales a más tardar el 31 de marzo de 2011 y personas físicas, a más tardar el 30 de abril de 2011.
- B. Presentar durante el mes de junio de 2011, vía Internet, la información que dio a conocer el SAT y que consiste en:
 - 1. Estado de Posición Financiera
 - 2. Estado de Resultados
 - 3. Estado de Variaciones en el Capital Contable
 - 4. Estado de Flujos de Efectivo
 - 5. Análisis de las subcuentas de gastos
 - 6. Análisis de las subcuentas de otros gastos y otros productos
 - 7. Relación de contribuciones, compensaciones y devoluciones
 - 8. Base para la determinación del impuesto retenido sobre honorarios, arrendamientos e intereses
 - 9. Responsabilidad solidaria por operaciones de residentes en el extranjero (exclusivamente de enajenación de acciones)
 - 10. Determinación mensual del impuesto a los depósitos en efectivo
 - 11. Operaciones financieras derivadas contratadas con residentes en el extranjero
 - 12. Inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas residentes en el extranjero
 - 13. Socios o accionistas que tuvieron acciones o partes sociales
 - 14. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta
 - 15. Operaciones con partes relacionadas
 - 16. Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas
 - 17. Determinación de la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas de conformidad con el artículo 16 de la Ley del impuesto sobre la renta
 - 18. Operaciones de comercio exterior
 - 19. Determinación de la inversión en terrenos deducida de la utilidad fiscal, según fracción LXXXVI del Art. Segundo Transitorio de la Ley del ISR para 2002, (exclusivo régimen simplificado).
- C. Los contribuyentes que no ejerzan la opción dentro del plazo antes mencionado, o no presenten la información citada, deberán presentar el

dictamen de estados financieros para efectos fiscales, en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Esta facilidad sólo resulta aplicable para los dictámenes que deban presentarse por la información que corresponda al ejercicio fiscal 2010 y posteriores.

No obstante deberemos tener presente que sigue vigente el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) que obliga a los contribuyentes a ser dictaminados para efectos fiscales en función de los ingresos, activos y/o número de trabajadores, así como la opción para los no obligados (voluntarios).

COMPARATIVO

PRESENTA DICTAMEN FISCAL	OPTA POR NO PRESENTAR DICTAMEN FISCAL
Se presentan 40 anexos, de los cuales 23 son obligatorios y 17 circunstanciales.	Se presentan 19 anexos, de los cuales 12 son obligatorios y 7 circunstanciales.
Puede obtener diversos beneficios, entre los que destacan: la revisión secuencial, complementaria por dictamen, reducción del plazo de devolución de saldos a favor, conclusión anticipada de visitas domiciliarias.	Los beneficios no le son aplicables.
Disminuye el riesgo de revisión por parte de la autoridad fiscal	Incrementa el riesgo de revisión por parte de la autoridad fiscal.
Presentan más información a cambio de los beneficios citados.	Presentan menos información pero no reciben los beneficios respecto de los que si dictaminan.

- ❖ El decreto, sólo da una opción adicional para quienes, teniendo la obligación de dictaminarse en los términos del artículo 32-A del CFF y cumpliendo con las reglas que se van a expedir (que con seguridad están relacionadas con el cumplimiento de la universalidad de las obligaciones fiscales en tiempo y forma, incluidas las declaraciones informativas e información adicional), puedan optar por no presentar el dictamen fiscal obligatorio.
- ❖ Por lo tanto, el cambio (mucho ojo), no elimina la obligatoriedad del dictamen fiscal.

Con lo anterior, ahora podemos clasificar a los contribuyentes de la siguiente manera:

- I. Contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente y que, cumpliendo las reglas que serán expedidas, opten por presentar el dictamen fiscal.
- II. Contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente y que, cumpliendo las reglas que serán expedidas, opten por no presentar el dictamen fiscal.
- III. Contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente y que no cumplan con las reglas que serán expedidas, y que por tanto seguirán obligados a presentar el dictamen para efectos fiscales.
- IV. Las donatarias y las empresas en fusión o escisión, obligadas a presentar dictamen para efectos fiscales.
- V. Empresas del sector público obligadas a presentar dictamen para efectos fiscales.
- VI. Contribuyentes que seguirán presentando para efectos fiscales, que dictaminen voluntariamente, no siendo obligados legalmente.

De los contribuyentes que están obligados a dictaminarse para efectos fiscales podemos hacer dos apartados:

- a) Contribuyentes que se dictaminan por convicción.
- b) Contribuyentes que típicamente se dictaminan por obligación.¹⁹

¹⁹ ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos10/sipred09.pdf

CONCLUSIONES

El dictamen fiscal se estableció en México en la segunda mitad del siglo XX reglamentado por la ley 73 de 1935, en primera instancia se propuso de manera voluntaria con el paso del tiempo se dio la obligatoriedad y hoy en día estamos a punto de su eliminación.

Los legisladores asignaron a los contadores públicos la elaboración del dictamen ya que esta labor requería de suficientes conocimientos técnicos mismos que por su preparación y experiencia han sido adquiridos con el paso de los años por dichos profesionistas.

Contar con un dictamen expedido por un Contador Público Certificado proporcionaba seguridad y certeza a las autoridades fiscales salvo prueba en contrario, de que la información presentada era verídica en su totalidad. Con el transcurso del tiempo esta actividad se ha visto viciada por la falta de ética profesional de algunos colegas que han incumplido con las normas que rigen nuestra profesión lo cual origino que el pasado 30 de Junio mediante un decreto se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria dando opción a no presentar dictamen fiscal las personas obligadas por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, representando un ahorro económico para los contribuyentes según lo establecen las autoridades fiscales.

Tal decreto tiene como finalidad obtener directamente de los contribuyentes la información necesaria para su fiscalización dejando a un lado a los intermediarios los Contadores Públicos, aunque debe tomarse en cuenta que tomar la opción de no dictaminarse, requiere de cualquier forma, presentar la información que se determine, mediante reglas de carácter general y seguramente, los contribuyentes que opten por no dictaminarse, estarán en riesgo mayor de que el SAT ejerza sus facultades de comprobación, respecto de los que si se dictaminen.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Código Fiscal de la Federación
- ❖ Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- ❖ Auditoría un enfoque práctico
Téllez Trejo Benjamín Rolando
Editorial Thomsom / 2004
- ❖ Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ❖ Dictamen Fiscal
López Cruz Fernando
- ❖ Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros
Osorio Sánchez Israel
Editorial Thomsom / 2004
- ❖ <http://www.imcp.org.mx/spip.php?article3525>
- ❖ <http://www.monografias.com/trabajos15/dictamenfiscal/dictamenfiscal.shtml>