



UNIVERSIDAD VERACRUZANA

SISTEMA DE ENSEÑANZA ABIERTA POZA RICA



Instituto de la Contaduría Pública

Tema:

“Dictamen fiscal, del origen a la situación actual, en la perspectiva del Contador Público Registrado”

Que para obtener el título de Especialidad en
Administración Fiscal presentan:

Hilaria Vicente Hernández
Karla Lizbeth Azuara Ramírez

Generación
2012-2013

C. P. Rafael Gerónimo Moreno Luce

Poza Rica, Veracruz a 15 de Agosto de 2013

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por bendecirme a diario, y por haber puesto en mi camino a todas las personas que hoy agradezco.

A Daniel

Te agradezco todos los buenos momentos que compartimos. Y la dicha de haber sido padres.

A mis compañeras de la especialidad.

Por habernos apoyado entre todas para culminar esta experiencia profesional con mucha satisfacción.

A Edgar

Por ser un amigo incondicional y estar conmigo siempre deseándome lo mejor y sacándome siempre una sonrisa.

A MIS PADRES:

Por haberme inculcado el habito de estudiar y estar siempre conmigo, apoyándome

A MIS HIJOS CAROLINA Y SAMUEL:

Les dedico este trabajo, y les agradezco por darme a diario la fuerza para seguir adelante y ser el mayor motivo de mi progreso, por esas sonrisas que me regalan cada vez que llego a casa.

A nuestro asesor: CP Moreno Luce

Por habernos apoyado en la elaboración y culminación de los lineamientos relativos a este trabajo recepcional.

A todos los docentes que nos impartieron clase

Gracias por habernos guiado para culminar con éxito esta especialidad, así como la paciencia que nos brindaron.

HILARIA VICENTE HERNANDEZ

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A mi familia

Por el todo el apoyo incondicional brindado en todas las etapas de mi vida, y su motivación a desarrollarme como mejor persona y profesional.

A los docentes

Por las enseñanzas compartidas a lo largo de esta especialización.

A nuestro asesor, el C.P. Moreno Luce

Por su importante aporte y participación en el desarrollo de esta tesina.

KARLA LIZBETH AZUARA RAMIREZ

INDICE

INTRODUCCION	1
Capítulo I	ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN FISCAL	
	1.1 Decreto de 1959.....	3
	1.2 Evolución del Dictamen.....	6
Capítulo II	EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO	
	2.1 Perfil.....	10
	2.2 Normatividad.....	12
	2.2.1 Código Fiscal de la Federación.....	16
	2.2.2 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	16
	2.2.3 Normas Internacionales de Auditoria.....	23
	2.2.4 Normas de Información Financiera.....	27
	2.2.5 Código de Ética Profesional.....	31
Capítulo III	PROCESO TECNICO DE DICTAMEN FISCAL	
	3.1 Personas obligadas a dictaminar.....	35
	3.2 Aviso y normatividad del proceso técnico para elaborarlo....	39
	3.3 Normas y Procedimientos de Auditoria.....	44
	3.3.1 Planeación.....	47
	3.3.2 Ejecución.....	52
	3.3.3 Opinión.....	55
	3.4 Control Interno y alcance de las pruebas.....	58
	3.5 Papeles de trabajo.....	63
	3.6 Sipred.....	66
CONCLUSIONES	70
BIBLIOGRAFIA	72

INTRODUCCION

El dictamen fiscal, se ha convertido en un medio indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación al fisco federal, para los Contadores Públicos es un punto de oportunidad profesional de gran importancia, y para el Contribuyente, un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad, confianza y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Hoy en día, el Contador Público Registrado desempeña un papel decisivo en las organizaciones, en la economía y desarrollo del país. Por ello se le exigen altos niveles éticos y de capacitación continua. Por las características propias del dictamen, por lo que representa para la autoridad y para el contribuyente, el profesional de la Contaduría debe actuar con estricto apego a la normatividad que regula su actuación.

Este trabajo recepcional, consta de tres capítulos fundamentales en el conocimiento del Dictamen para efectos fiscales, el primero por supuesto, es una breve recopilación de antecedentes históricos del mismo, y como lo amerita el título principal, el segundo capítulo está dedicado al papel tan interesante e importante que juega el Contador Público Registrado, el cual en adelante lo denominaremos CPR.

Por último, en el tercer capítulo se desarrolla el proceso del dictamen fiscal, la normatividad al planear, ejecutar y opinar sobre el mismo hasta llegar a la presentación mediante el programa del Sipred.

El dictamen fiscal es un ejemplo claro de la confianza que la autoridad brinda al CPR ya que la opinión que el emita, permitirá identificar riesgos sobre los contribuyentes y facilitara el proceso de fiscalización.

CAPITULO I. ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1 Decreto de 1959

El 21 de abril de 1959, surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, mediante decreto del diario oficial de esa fecha, en la cual también se integró la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes 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.

Las principales consideraciones, al emitir el decreto de 1959, fueron las siguientes:

- Como propósito del gobierno Federal lograr la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos
- Otra consideración tomada en cuenta es que la asistencia técnica de los contadores públicos titulados designados por lo mismo contribuyentes cumplidos, les evitara las molestias de visitas e investigaciones fiscales necesarias, así como resaltara su buena fe.

En base a estas consideraciones, se emite el siguiente decreto que en los principales artículo, se mencionan los siguientes, transcripción tal cual de dicho decreto:

DECRETO

“ARTICULO 1°. Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes”.

EL mencionado artículo primero, hace referencia a la creación de la AGAF, y los artículos que se mencionan a continuación, son los referentes al Contador Público Registrado y al Dictamen Fiscal.

ARTICULO 6°. Se establece la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el registro de Contadores Públicos.

El registro será voluntario para los interesados y se efectuara cuando satisfagan los requisitos siguientes.

- I. Ser nacionalidad Mexicana.
- II. Tener titulo de contador público, registrado en la Dirección General de Profesiones.
- III. Ser miembro de un colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones.

ARTICULO 7°. Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados con el objeto de que estos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. En estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad de practicar auditorias fiscales, salvo las pruebas selectivas.

ARTICULO 11°. Las declaraciones a que se refiere el artículo 7, irán siempre acompañadas con.

- I. Un balance dictaminado por contador público registrado en la auditoría fiscal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio que examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres inmediatos anteriores.
- II. Las notas aclaratorias que ameriten las partidas de ambos estados financieros, a juicio del contador, para su mejor interpretación.

- III. Un informe del mismo contador sobre el balance y estado de pérdidas y ganancias que contenga un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- IV. El dictamen del contador en el sentido de que la revisión practicada se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- V. Estado del movimiento de las cuentas del capital contable.
- VI. Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de los vendido.
- VII. Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable.
- VIII. Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en la que se harán constar las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el periodo a que se refiere el dictamen.
- IX. Cedula en que se determinan los efectos en los resultados, cuando el causante haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.
- X. Estado que muestra los movimientos de las cuentas que registren la estimación de crédito incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización así como provisiones del pasivo.

El mencionado decreto, fue la pauta para el comienzo de la fiscalización en México, en la que el contribuyente optaba por dictaminarse para evitar ser molestado por la autoridad, recientemente creada.

1.2 Evolución del dictamen.

Atraves de los años, surgieron diversas modificaciones respecto al dictamen fiscal que si no fueron tan mencionadas como el de 1959, también fueron importantes para crear la historia y evolución del mismo, de las cuales se citan a continuación algunas fechas, extraídas del libro escrito por el CPR Fernando López Cruz "Dictamen Fiscal" emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su 19ª. Edición.

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

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. Aun en vigor.

El 1º de enero de 1991.- Entraron en vigor las disposiciones del art. 32-A del código fiscal de la federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos.

El día 15 de marzo de 1991 la SHCP. Emitió un decreto que autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivo magnético, para los efectos establecidos en el artículo 52 del CFF.

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

El 22 de diciembre de 1993, se publica en el DOF, la modificación a la fracción I del Art. 52 del CFF, para establecer en su inciso B que también pueden dictaminar las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. Esta reforma entra en vigor el 1º de enero de 1996, a la fecha no se han dado a conocer por parte de las autoridades las formalidades y requisitos para esta disposición

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.

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

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

En el mismo año se implanta un sistema automatizado de información de uso específico para capturar, editar, y presentar el dictamen fiscal a la SHCP en una base de datos, simplificando y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes.

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

Actualmente el dictamen se presenta por medio electrónico a través de un Sipred ya mejorado y se envía a través de internet, lo cual da al CPR una simplificación en su trabajo. Así como una certeza de que la información se encuentra correcta, debido a la agilidad del programa en el que se maneja.

CAPITULO II CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO

2.1 Perfil

Contador Público Registrado (C.P.R.).

Su responsabilidad consiste, además de seguir las normas de su profesión y preparar sus papeles de trabajo conforme al artículo 52 y demás aplicables del CFF y su Reglamento (RCFF), en la emisión del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en el que el C.P.R., debe revelar cualquier omisión en el entero de impuestos y contribuciones federales detectada durante el desarrollo de su trabajo.

Vigilar la aplicación estricta la normatividad y leyes que aplique al trabajo profesional individual al emitir y firmar un dictamen fiscal.

A falta de calidad, cumplimiento y aplicación de la normatividad referida anteriormente proceden las sanciones, el Contador Público Registrado debe evitar al máximo pasar por una situación que le genere una sanción o la cancelación del registro que le impida continuar con esta profesión de contador público dictaminador.

La contaduría pública reconoce la enorme responsabilidad que se adquiere, al firmar en forma individual un dictamen fiscal no solo frente a la autoridad y el cliente que contrata los servicios profesionales de un auditor externo, sino también ante terceros interesados, tales como: accionistas, inversionistas, acreedores diversos, instituciones financieras, etc. Estar consciente de esta responsabilidad frente a la sociedad ha originado que los colegios certificadores que agrupan a la profesión, se preocupen por establecer reglas de actuación profesional que garanticen un alto nivel de calidad en los servicios, el 31 de marzo de 1992 como ya se hizo mención en los antecedentes, se estableció la obligatoriedad de que el Contador Público dictaminador cumpla con la Educación Profesional Continua.

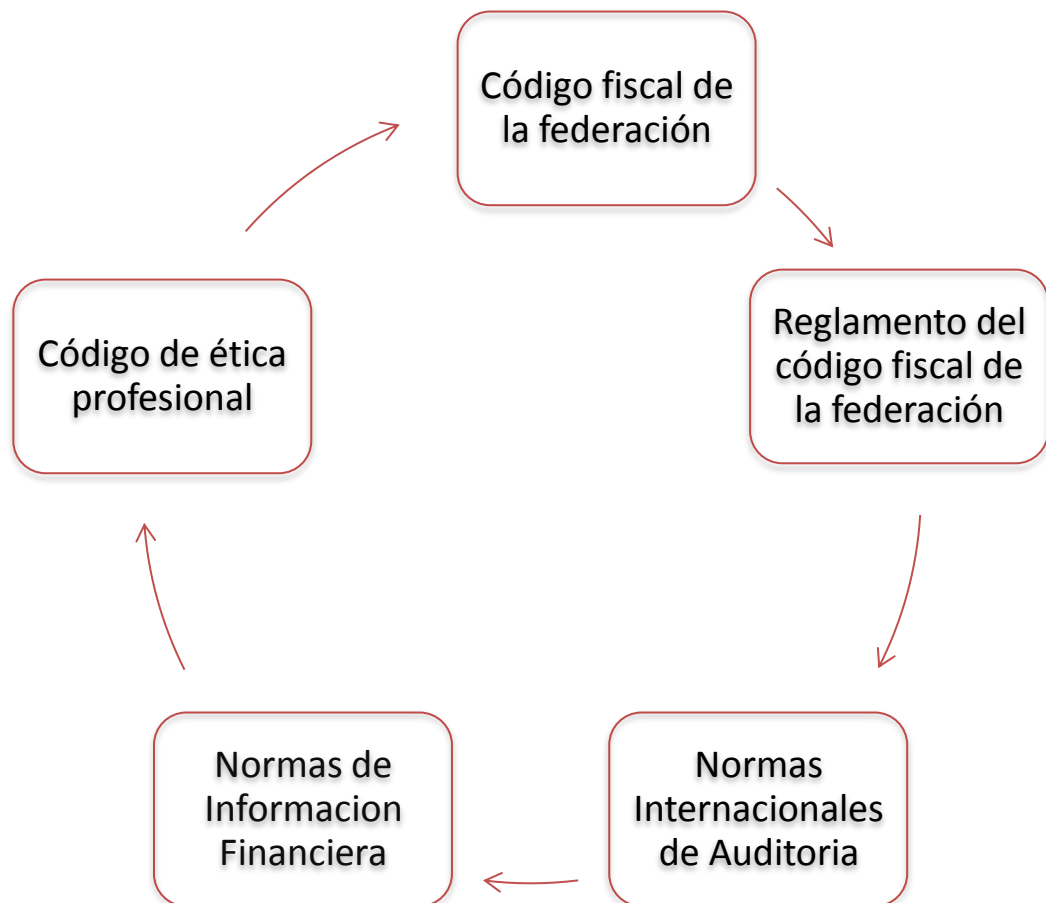
Dados los importantes cambios que ocurren en el entorno económico en que se desenvuelve la profesión no es suficiente con que el contador Público Certificado cuente solamente con su título profesional, sino que requiere de un proceso de actualización constante de los conocimientos, tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

Consideraciones para el contador público registrado:

- El auditor debe determinar y documentar el alcance, extensión y oportunidad de su trabajo considerando la planeación de su trabajo y determinar, con base en su juicio profesional la materialidad de revisión (importancia relativa).
- Debe documentar su trabajo en base a las normas de auditoría y las normas de información financiera vigentes.
- Con base en lo anterior y teniendo en cuenta el carácter adicional de su trabajo para efectos fiscales, el auditor debe verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondientes.

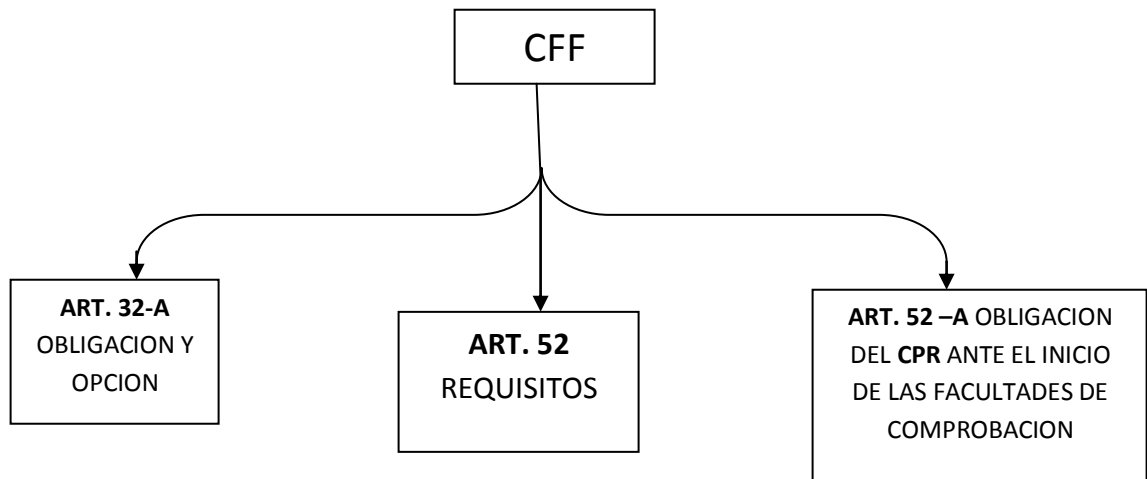
2.2 Normatividad

Como podemos observar en el siguiente esquema, la normatividad por la que se rige el Contador Público Registrado en cuanto a personalidad, así como para llevar a cabo su proceso de revisión, y la información de su opinión profesional, tiene como base las siguientes leyes, reglamentos y disposiciones:



2.2.1 Código Fiscal de la Federación

Esquema de los artículos del CFF relacionados con el CPR



Comenzando como punto de partida, el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 32-A nos menciona la obligatoriedad de las personas físicas y morales que se encuentren en los supuestos que se enumeran en sus fracciones, y en los términos del artículo 52 del mismo ordenamiento. Y nos menciona la obligación en los siguientes casos:

- Los contribuyentes, personas físicas con actividades empresariales o morales 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 ISR art.9-A sea superior a **\$69, 607,920.00**
- Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- Las autorizadas para recibir donativos deducibles (simplificado)
- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto

- Las entidades de la administración pública federal, estatal o municipal.

No obstante, en términos del artículo del Decreto publicado en el DOF el 30 de marzo de 2012, los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables hasta por \$40, 000,000.00, podrán optar por no presentar el dictamen, siempre que el valor de sus activos o el número de trabajadores no excedan las cantidades antes enlistadas.

El artículo 32-A también menciona la opción de Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público Registrado, en los términos del artículo 52 del CFF.

Lo esencial en este artículo del Código Fiscal de la Federación, es lo que acabamos de resumir en los párrafos anteriores, y donde surge la obligación del contribuyente a dictaminarse y derivado de esto, la contratación de un Profesional que tenga los conocimientos necesarios, para llevarlo a cabo y dar certidumbre que la información presentada por sus clientes es fidedigna.

Inmediatamente, trataremos el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I que textualmente dice lo siguiente:

Artículo 52.- CFF. 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:

- 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 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.

El artículo citado más que nada nos refiere el requisito principal del Contador Público Registrado, que no basta que se tenga la licenciatura, ni el título de contador Público solamente, sino que tiene que estar avalado por un colegio certificado, tres años como mínimo.

Todas estas fracciones mencionadas en este artículo, son muy importantes al llevar a cabo el Contador Público registrado, una revisión para emitir un dictamen fiscal, debido que a falta de cumplimiento de las mismas, o la no aplicación de las normas de auditoría, la autoridad fiscal previa audiencia exhortara, o amonestara al Contador Público Registrado o suspenderá en su caso hasta dos años

El requisito del Contador Público registrado, nos remonta al artículo 45 del RCFF que estudiaremos más adelante, en el capítulo referente al Reglamento.

El artículo **52-A del CFF** trata la manera en la que la autoridad podrá requerir los papeles de trabajo de un dictamen, y en su fracción primera dice que al primero en requerírseles será al Contador Público Registrado, y este está obligado a proporcionar la información que considere pertinente para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

2.2.2 Reglamento del código Fiscal de la Federación

El reglamento del CFF en sus artículos del 60 al 62, nos tratan mas requisitos referentes al Contador Público Registrado, no mencionados en los artículos del Código Fiscal de la Federación.

Y en sus artículos 63 y 64, hace referencia a las sanciones a que puede ser propenso el contador Público Registrado, si no cumple con las disposiciones normativas correspondientes.

Comencemos a estudiar el primer artículo mencionado:

Artículo 60.- RCFF Para los efectos del artículo 52, fracción I del CFF, el contador público interesado en obtener el registro, deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando lo siguiente:

- I. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes bajo cualquiera de las siguientes modalidades:
 - a) como asalariado
 - b) Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a
 - c) Servicios profesionales

Cabe mencionar que el CPR registrado al Registro Federal de Contribuyentes debe estar en estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado aviso de suspensión de actividades.

- II. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente,
- III. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la SEP
- IV. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos con reconocimiento ante la SEP.
- V. Contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a)

VI. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales.

Una vez otorgado el registro a que se refiere el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación el contador público deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud. Así lo menciona el siguiente **artículo 61 RCFF**, el cual además menciona que:

Anualmente el contador público registrado deberá obtener las siguientes constancias:

- I. Aquélla que lo acredite como miembro activo de un colegio profesional o de una asociación de contadores públicos, que tengan reconocimiento por parte de la Secretaría de Educación Pública.
- II. La que acredite que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se señale que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales (educación profesional continua)

Una vez concluida la vigencia de la certificación, el contador público registrado deberá contar con la renovación, refrendo o re certificación de la misma. Así la autoridad fiscal reactivará el registro del contador público interesado a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código.

Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento del fallecimiento de un contador público registrado dará de baja el registro respectivo.

El contenido del siguiente artículo, se centra en las personas morales, es decir despachos de contadores públicos que se dedican a dictaminar para efectos fiscales, y textualmente dice:

Artículo 62. RCFF- Para los efectos del artículo 52, penúltimo párrafo del Código, las sociedades o asociaciones civiles que deban registrarse ante las autoridades fiscales utilizarán el sistema informático de Registro de Contadores Públicos y Despachos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, o bien, el formato que para tales efectos establezca dicho órgano desconcentrado, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

I. La sociedad o asociación civil y su representante legal deberán estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

II. La sociedad o asociación civil y su representante legal deberán contar con el certificado de firma electrónica avanzada vigente

III. Entregar una relación con los nombres de los contadores públicos autorizados para formular dictámenes para efectos fiscales, que presten sus servicios a la misma persona moral.

Las sociedades o asociaciones civiles que hayan obtenido el registro a que se refiere este artículo, deberán presentar aviso cuando se incorpore a ellas un contador público registrado, cuando alguno de sus miembros obtenga el registro o cuando alguno de sus miembros que sea contador público registrado se desincorpore de ellas, fallezca, le sea cancelado el registro o se dé de baja en el mismo.

Como en todas las profesiones los riesgos y el descuido profesional en el trabajo del Contador Público Registrado al realizar un dictamen, puede traerle consecuencias que pueden llegar hasta la cancelación de su registro. Por ello se le exigen altos niveles éticos y de capacitación continua. Por las características propias del dictamen, por lo que representa para la autoridad y para el contribuyente, el profesional de la Contaduría debe actuar con estricto

apego a los postulados del código de ética, normas internacionales de auditoría y disposiciones fiscales que regulen su actuación.

Los errores más comunes identificados por la autoridad, cuando se llevan a cabo las revisiones de papeles de trabajo, son los siguientes:

- ✓ No realizar el estudio y evaluación del control interno
- ✓ No elaborar la planeación de la revisión y programa de trabajo
- ✓ No exhibir papeles de trabajo de los rubros de la auditoría practicada
- ✓ Validaran debidamente deducciones improcedentes
- ✓ Validar acreditamientos de IVA improcedentes
- ✓ Falta de cuidado y diligencia en la elaboración de los papeles de trabajo
- ✓ No atender la revisión por parte de la autoridad de los papeles de trabajo.

Por su parte, los artículos 63 y 64 del código fiscal de la federación, mencionan lo siguiente:

Artículo 63. RCFF- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

I. Amonestación, en los siguientes casos:

- a) Cuando no proporcione o presente incompleta la información la Información de estados financieros, y cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, solicitados por la autoridad

Esta sanción se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables y las sanciones correspondientes se acumularán.

b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, (miembro de un colegio, y lo referente a la educación profesional continua)

b) 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 SAT.

II. Suspensión del registro, cuando el contador público registrado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 del Reglamento del Código, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

Esta sanción se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, y se acumularán;

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.

Esta sanción 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. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

Artículo 64. RCFF- 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.

2.2.3 Normas Internacionales de Auditoría

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), miembro de la *International Federation of Accountants*(IFAC), adquirió el compromiso de adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés); por lo cual, en 2010, se aprobó la adopción integral de las NIA para los ejercicios contables que inicien el 1° de enero de 2012, por lo que quedaron abrogadas las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, a partir del 1° de enero de 2013.

Dentro de los principales beneficios derivados de la adopción integral de las NIA se enuncian los siguientes:

- Mayor comparabilidad con el ambiente internacional.
- Reconocimiento internacional de las auditorías de estados financieros realizadas en México.

El siguiente diagrama muestra los nombres de los boletines de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidos en el proceso de convergencia y su equivalencia con las NIAS. Asimismo, explicamos brevemente los contenidos de los boletines que, en su caso, fueron sustituidos por boletines acordes con los cambios y exigencias actuales en las auditorías de estados financieros:

ANTES	DESPUES
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
boletin-3010 documentación de la auditoria	NIA 230 documentación de auditoria
Boletin-3020 control de calidad.	NIA 220 control de calidad de la auditoria de los estados financieros
Boletin-3030 importancia relativa y riesgo de auditoría.	NIA 320 importancia relativa o materialidad en la planificación
boletin-3040 planeación y supervisión al trabajo de auditoria	NIA 300 planificación de la auditoria de los estados financieros
boletin-3060 evidencia comprobatoria	NIA 500 evidencia de auditoria
boletin-3110 carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoria	NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoria
no existíaboletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 260 comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
no existíaboletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoria
no existíaboletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno
no existíaboletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 330 respuestas del auditor a los riesgos valorados
no existía boletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 505 confirmaciones externas

no existía boletín en la normatividad mexicana, antes de la convergencia	NIA 600 consideraciones especiales- auditorías de estados financieros de grupos
serie 4000 normas de información	NIAS 700-799 conclusiones y dictamen de auditoría NIAS 800-899 áreas especializadas

Es de importancia mencionar que la estructura de las Normas de información es diferente a la estructura que se tenía de las Normas de auditoría Generalmente Aceptadas. La serie 200-299 de las NIAS se refiere a los principios generales y responsabilidades que debe observar en una auditoría de información financiera histórica, siendo la NIA 200 la que menciona los “objetivos generales del auditor independiente y la conducción de una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría”, que es el tema que nos compete en este trabajo.

Norma Internacional de Auditoría 200

Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría

Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por ejercicios que comiencen a partir del 5 de diciembre de 2009.

Entre otras cosas, esta norma de auditoría nos define los objetivos, los requisitos y la conducta que debe tener el auditor (CPR) al hacer un trabajo de auditoría.

Dentro de los objetivos que persigue el Contador Público Certificado al emitir su opinión sobre unos estados financieros y principalmente sobre la situación fiscal de su cliente, están los siguientes:

- Obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros, como un todo, están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error, de esa manera se permite al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están elaborados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable; y
- Dictaminar sobre los estados financieros, y comunicar según requieren las NIA, de acuerdo con los resultados del auditor.

Requisitos éticos relativos a una auditoría de estados financieros

El auditor deberá cumplir con los requisitos éticos relevantes, incluyendo los pertinentes a independencia, relativos a los trabajos de auditoría de estados financieros.

Escepticismo profesional

El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados de una manera errónea de importancia relativa.

Juicio profesional

El auditor deberá ejercer su juicio profesional al planear y desempeñar una auditoría de estados financieros.

Suficiente evidencia apropiada de auditoría y riesgo de auditoría

Para obtener seguridad razonable, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel

aceptablemente bajo y de esa manera hacer posible al auditor extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión del auditor.

Norma Intenacional de Auditoría 220

Control de calidad para auditorías de estados financieros

El sistema de control de calidad incluye políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- ❖ Responsabilidad de los dirigentes por la calidad dentro de la firma
- ❖ Requisitos éticos relevantes
- ❖ Aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos específicos
- ❖ Recursos humanos
- ❖ Desempeño del trabajo
- ❖ Monitoreo

Objetivos

Implementar procedimientos de control de calidad a nivel del trabajo que proporcionen al auditor seguridad razonable de que:

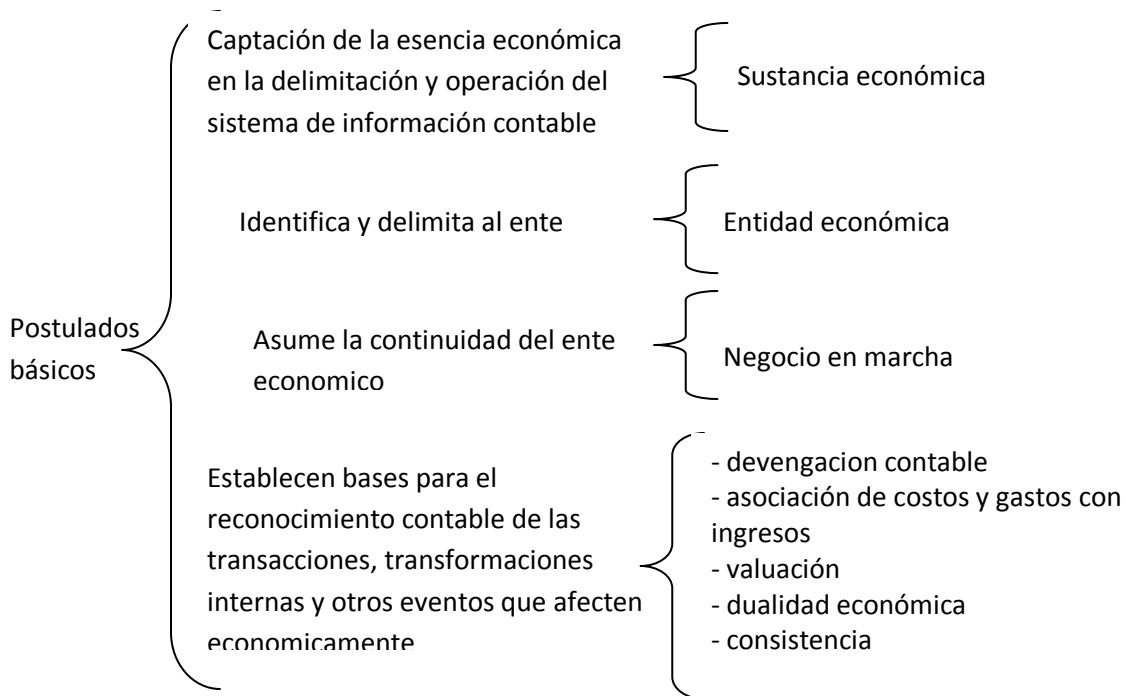
- a) La auditoría cumple con las normas profesionales y los requisitos legales y de regulación aplicables, y
- b) El dictamen emitido por el auditor es el apropiado en las circunstancias.

2.2.4 Normas de Información Financiera

Dentro de la Norma de Información Financiera serie A1, se mencionan los postulados básicos, estos son la pauta para explicar en qué momento y como

deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, por lo que son en consecuencia esencia misma de las normas particulares. Aplicados en conjunto con los objetivos de los estados financieros y las normas restantes que comprenden la serie NIF A, los postulados básicos contribuyen a la generación de información financiera útil para la toma de decisiones.

Los postulados básicos, los cuales los podemos encontrar en la serie se dividen de la siguiente manera:



A continuación, una breve descripción de la esencia de cada postulado, la cual fue extraída del libro de Normas de Información Financiera, versión actual.

SUSTANCIA ECONOMICA

El sistema de información contable debe ser delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera.

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no solo en atención a su forma jurídica.

ENTIDAD ECONOMICA

La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros. La personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.

Una entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades es una unidad identificable cuando:

- a) Existe un conjunto de recursos disponibles, con estructura y operación propios, encaminados al cumplimiento de fines específicos; y
- b) Se asocia con un único centro de control que toma decisiones con respecto al logro de fines específicos.

NEGOCIO EN MARCHA

La entidad económica se presume en existencia permanente dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable, representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF.

Se asume que la marcha de la actividad de la entidad económica continuara previsiblemente en el futuro.

DEVENGACION CONTABLE

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren.

Las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucrada en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada

ASOCIACION DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

VALUACION

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.

DUALIDAD ECONOMICA

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas

CONSISTENCIA

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Es importante mencionar que la aplicación de los postulados básicos es de aplicación general, sin mencionar que en nuestro país son variables de aplicar las reglas específicas de acuerdo al tipo de trabajo.

2.2.5 Código de ética profesional

La adopción de las normas internacionales de auditoría, por parte del Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, implicó la necesidad de hacer una revisión integral del Código de Ética Profesional en vigor, para alinear su contenido en lo fundamental, con el Código de Ética internacional emitido por la Federación Internacional de Contadores.

Principios fundamentales

El Contador Público deberá cumplir con los siguientes principios fundamentales:

- a) Integridad. Ser leal, veraz y honrado en todas las relaciones profesionales y de negocios.
- b) Objetividad. Evitar prejuicios, conflictos de interés o influencia indebida de terceros que afecten el juicio profesional o de negocios. El contador público no deberá desempeñar un servicio profesional, cuando una circunstancia o relación, afecte o influya de modo indebido en su juicio profesional respecto a dicho servicio.
- c) Diligencia y competencia profesional. Mantener el conocimiento y habilidades profesionales al nivel requerido para asegurar que un determinado cliente o la entidad para la que trabaja reciba servicios profesionales competentes, con base en los desarrollos actuales de la

práctica, legislación o técnicas, y a actuar de manera diligente, de acuerdo con las técnicas y normas profesionales aplicables, así como de manera cuidadosa, minuciosa y oportuna.

- d) Confidencialidad. Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales o de negocios y, por lo tanto, no revelar dicha información a terceros sin la autorización apropiada y específica, a menos que haya un derecho u obligación legal o profesional de hacerlo, ni usar la información para provecho personal o de terceros
- e) Comportamiento profesional. Cumplir con las leyes y reglamentos relevantes, y evitar cualquier acción que desacredite a la profesión.

La mercadotecnia y promoción que lleven a cabo los Contadores públicos no deberán causar mala reputación a la profesión. Los Contadores Públicos deberán ser honrados y veraces, y no:

- a) Hacer afirmaciones exageradas de los servicios que pueden ofrecer, de las calificaciones que poseen, o de la experiencia que han logrado;
o
- b) Hacer referencias negativas o comparaciones sin fundamento, respecto al trabajo de otros colegas.

Amenazas y salvaguardas

Las amenazas pueden ser creadas por una amplia gama de relaciones y circunstancias. Cuando una relación o circunstancia crea una amenaza, esta pudiera comprometer o percibirse como que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales por parte del Contador Público. Una relación o circunstancia puede crear más de una amenaza, y una amenaza puede afectar el cumplimiento de más de un principio fundamental. Las amenazas se pueden clasificar dentro de una o más de las siguientes categorías:

- a) Amenaza de interés personal. La amenaza de que un interés económico o de otro tipo influya de manera inapropiada en el juicio o comportamiento del Contador Público;
- b) Amenaza de auto revisión. La amenaza de que el Contador Público no evalúe de manera apropiada los resultados de un juicio previamente emitido o de un servicio prestado por él mismo, o por otra persona dentro de la firma u organización que lo emplea, que utilizará cuando forme un juicio como parte de la prestación de un servicio actual;
- c) Amenaza de interceder por el cliente. La amenaza de que el Contador Público promueva la posición de un cliente o entidad para la que trabaja cuando su objetividad se comprometa;
- d) Amenaza de familiaridad. La amenaza de que debido a una relación larga o cercana con un cliente o entidad para la que trabaja, el Contador Público coincida demasiado con los intereses de estos o sea demasiado tolerante con su trabajo; y
- e) Amenaza de intimidación. La amenaza de que el Contador Público esté impedido para actuar de manera objetiva debido a presiones reales o percibidas, incluyendo intentos de ejercer influencia indebida sobre él.

Las salvaguardas son acciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

CAPITULO III PROCESO TECNICO DE DICTAMEN FISCAL

3.1 Personas obligadas a dictaminar

A partir de los ejercicios fiscales concluidos el 31 de Diciembre de 1990, como veníamos viendo se hizo obligatorio que algunos contribuyentes se dictaminen con propósitos fiscales.

De acuerdo con el Art. 32 del Código Fiscal de la Federación, están obligados a dictaminar en los términos del Artículo 52 del mismo código, sus estados financieros por contador público autorizado las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que se encuentran en alguno de los siguientes casos:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido **ingresos acumulables superiores a \$39,140,520.00**
- Que el **valor de su activo** determinado en los términos del artículo 9o-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea **superior a \$78,281,070.00**
- Que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior
- 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. Así como las que lleven al cabo programas de redondeo en ventas al público en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para sí o con terceros.

A partir de la presentación del dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de 2012, las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir

donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, que hayan cumplido con la presentación de todas las declaraciones durante el ejercicio (tanto de pago como informativas), no estarán obligadas a presentar dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado, cuando durante el ejercicio fiscal no hubieren percibido ingresos o estos sean en una cantidad igual o menor a \$2,000,000.00 de acuerdo a la RMF I.2.15.1.

Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, que cuenten por lo menos con un establecimiento en cada Entidad Federativa, podrán optar por presentar su dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado, si presentan un solo dictamen simplificado el cual incluirá la información de todos sus establecimientos ó presentan un dictamen simplificado por cada Entidad Federativa, el cual incluirá la información de todos los establecimientos ubicados en la misma de acuerdo a la RMF I.2.15.2

- **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 ésta 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 periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

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

Los organismos y fideicomisos que formen parte de la administración pública estatal o municipal que realicen actividades, cuyos ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio inmediato anterior hayan sido inferiores a \$34'803,950.00, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, en el reactivo que para el efecto se incluye dentro de la declaración del ejercicio de acuerdo con la RMF I.2.15.3.

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 de dictaminar sus estados financieros:

- 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:
 - Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
 - 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.

- 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.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de que el ingreso percibido anualmente o valor del activo supere los límites establecidos, o por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. 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 que se encuentren en los supuestos anteriormente mencionados, 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 inclinarse por hacerlo. Igualmente, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.2 Del aviso y normatividad del proceso técnico para elaborarlo

El aviso de presentación del dictamen, tanto de forma obligatoria como de manera voluntaria, se presenta conjuntamente y dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la declaración anual del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción, ya que en la citada declaración en la carátula del DEM (Anual personas morales), en datos de identificación esta la opción “Indique si opta por dictaminar sus estados financieros” ó la opción de “Indique si está obligado a dictaminar sus estados financieros” , y en el caso del DECLARASAT (Anual personas físicas) en la liga de datos complementarios en información adicional, Dictamen fiscal de estados financieros están las opciones “Esta obligado a dictaminar sus estados financieros” u “Opta por dictaminar sus estados financieros”. Por lo que no se necesita presentar escrito libre para dictaminar sus estados financieros.

Es decir, la opción para dictaminar estados financieros se manifiesta en la declaración anual y no a través de escrito libre. Lo cual se ratifica a través del [oficio 39/2009-2010](#) emitido por El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en cual informa que a la fecha no ha sido publicada la regla de resolución miscelánea, que permitía manifestar la opción de dictaminar sus estados financieros a través de escrito libre como venía sucediendo hasta el ejercicio 2008.

En el Art. 62 de Código Fiscal de la Federación también nos habla de este supuesto:

“...los avisos o escritos libres para optar por dictaminar estados financieros y los dictámenes de estados financieros formulados por un contador público

registrado, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno...”

En el caso de contribuyentes de sociedades controladoras o controladas manejen la opción de dictaminar fiscalmente los estados financieros, y se quiera renunciar a la opción, cuentan con la opción que aplica la Resolución Miscelánea Fiscal 2008 II.2.8.6.

“Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre que presenten un escrito en el que se comunique 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.”

Los contribuyentes deberán presentar dentro de los plazos autorizados, el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, señala periodos anticipados para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que les corresponda a los que presenten dictamen, en lo correspondiente al ejercicio fiscal 2012, se presenta según el calendario que se señala a continuación, considerando el primer carácter alfabético del RFC, o bien, lo podrán hacer antes del periodo que les corresponda.

Para efectos de los artículos 32-A y 52, frac IV del CFF, los contribuyentes que se encuentren obligados o que opten por dictaminar sus estados financieros, deberán enviar su dictamen fiscal y demás información y documentación a que

se refieren los artículos 68 al 82 según corresponda al reglamento del CFF, Vía Internet a través de la pagina del SAT, en las fechas que a continuación se presentan:

LETRAS DE LA CLAVE DEL RFC	FECHA DE ENVIO
De la A a la F	del 14 al 19 de junio de 2013
De la G a la O	del 20 al 25 de junio de 2013
De la P a la Z y &	del 26 de junio al 01 de julio de 2013

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen fiscal a más tardar el 15 de julio de 2013.

Para la presentación de dictámenes fiscales vía Internet deberán contar con certificado de FIEL vigente. El contribuyente o contador público registrado que no cuente con el certificado de FIEL, deberá tramitarla conforme a lo dispuesto en la ficha de trámite 108/CFF denominada “Obtención del certificado de FIEL” contenida en el Anexo 1-A. En el caso de que el certificado FIEL no se encontrara vigente podrán solicitarlo si comprueban que el dictamen que será presentado corresponde a un ejercicio en el que se encontraba vigente dicha clave del RFC.

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán elegir por realizar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para esto el período comprendido del día 28 de un mes al 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, correspondientemente. Quienes ejecuten

esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

Cuando el contribuyente no acepte o no esté de acuerdo con el dictamen formulado por el contador público registrado, dicho contador podrá presentar ante la ALSC del domicilio fiscal del contribuyente o de su domicilio fiscal, escrito en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, las razones o motivos por los cuales el contribuyente no le acepta o no está de acuerdo con su dictamen para efectos fiscales.

En el escrito se hará referencia a los siguientes datos de identificación del contribuyente y del propio contador público registrado:

- a) Nombre, razón o denominación social.
- b) Clave del RFC.
- c) Domicilio fiscal.
- d) Si se trata de contribuyente que manifestó su opción o está obligado a presentar dictamen para efectos fiscales.
- e) Ejercicio dictaminado

El escrito deberá ser presentado a más tardar en la fecha en que concluya el plazo para la presentación del dictamen.

El contribuyente o su representante legal deberán presentar una declaración bajo protesta de decir verdad, en la que se manifieste que la información que se acompaña al dictamen y al informe sobre la revisión de la situación fiscal es del contribuyente y que incluye todas las contribuciones federales a las que está obligado, así como las obligaciones en su carácter de retenedor o recaudador de contribuciones federales y que en el ejercicio dictaminado surtieron efectos las resoluciones, las autorizaciones, los subsidios, los estímulos o las

exenciones aplicados en el mismo, o bien, la mención expresa de que no existieron los beneficios mencionados.

Conjuntamente con la declaración, el contribuyente o su representante legal deberán manifestar, bajo protesta de decir verdad, si interpuso algún medio de defensa en contra de alguna contribución federal, especificando su tipo, fecha de presentación, autoridad ante la que se promovió y el estado que guarda, mencionando las contribuciones que por este motivo no han sido cubiertas a la fecha de dicha declaración, así como el detalle de los créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales que hayan quedado firmes.

Si en el dictamen se determinan diferencias de impuestos a pagar, estas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la fecha de presentación del dictamen (Código Fiscal de la Federación, 2010 art. 32-A penúltimo párrafo).

Con respecto a la infracción que es atribuible a los contribuyentes por la falta de presentación del dictamen fiscal, podemos encontrarla mencionada en el Art. 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación dentro de las Infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad.

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

Y la sanción correspondiente a esta omisión, la encontramos dentro del Art. 84 fracción IX del mismo Código:

“...IX. De \$10,980.00 a \$109,790.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción...”

3.3 Normas y procedimientos de auditoría

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

El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor y proporcionan las guías técnicas y profesionales para efectuar sus labores de evaluación, verificación, obtención de evidencia y formulación de conclusiones y recomendaciones, o determinación del incumplimiento de las disposiciones legales.

Dentro de los requisitos exigidos hasta el año anterior al CPR que emitía informes fiscales, figuraba el de que su trabajo lo desarrollara conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA).

Las NAGA constituyen los mandamientos para el auditor y se clasifican de acuerdo a lo siguiente:

a) Normas generales o personales

Las cuales mencionan las cualidades que el personal auditor debe tener, adquirir y mantener para poder realizar el trabajo de auditoría. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener pre adquiridas para poder asumir un trabajo profesional de auditoría y otras que debe promover y mantener durante el desarrollo de su actividad profesional.

1. Entrenamiento y capacidad profesional
2. Independencia
3. Cuidado o esmero profesional.

b) Normas de ejecución del trabajo

Se refieren a la necesidad de planear y supervisar el trabajo de auditoría; estudiar y evaluar el control interno con objeto de apoyar los trabajos de la revisión, en relación a su naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría y conseguir evidencia notable y suficiente para amparar los resultados.

4. Planeamiento y Supervisión
5. Estudio y Evaluación del Control Interno
6. Evidencia Suficiente y Competente

c) Normas de información

Las que regulan como deben presentarse los resultados finales del auditor, dicho en otras palabras el informe que emite de la situación de la empresa. Dentro del informe se señalan los resultados del auditor, así como las observaciones, recomendaciones, propuestas de solución y conclusiones en relación con los objetivos propuestos para la revisión de que se trate.

7. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
8. Consistencia
9. Revelación Suficiente
10. Opinión del Auditor

Dentro del apartado de Normas de ejecución del trabajo se encuentran las relacionadas con la planeación, ejecución y control que se deben aplicar cuando se realiza una auditoría y las cuales rigen el camino a seguir que debe desarrollarse por todo CPR.

Debido a que El Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A.C. (IMCP), miembro de la International Federation of Accountants (IFAC), adquirió el compromiso de adoptar y alinearse con las normas emitidas por este organismo en Abril del 2008, la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) se dio a la tarea de identificar las principales diferencias entre la

normatividad mexicana y la internacional, a fin de en un periodo de tres años una convergencia, para a partir del 1 de enero del 2012, adoptar las NIA.

En apoyo a esto, el IMCP aprobó el 15 de junio de 2010 la adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o International Standards (ISA), para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien a partir del 1 de enero de 2012.

El proceso de convergencia mencionado, tuvo como objetivo de que la profesión se familiarizara y se preparara en forma paulatina para la adopción de las nuevas normas.

Las NIA se encuentran organizadas por grupos, siguiendo la secuencia del trabajo de Auditoría, y se estructuran de la siguiente manera:

- NIA 200 – 299 Principios generales y responsabilidades
- NIA 300 – 499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados
- NIA 500 – 599 Evidencia de Auditoría
- NIA 600 – 699 Utilización del trabajo de terceros
- NIA 700 – 799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría
- NIA 800 – 899 Áreas Especializadas

Por su parte La Norma de Control de Calidad aplicable a las Firms de Contadores Públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, fue ya emitida con anterioridad y es aplicable para trabajos que se contraten a partir del 1 de enero de 2010.

Se requiere mencionar, que en los casos en que los estados financieros previamente auditados conforme a las NAGA sean remitidos, reformulados o se emitan conforme a un marco de referencia de información financiera diferente, podrán seguir siendo auditados conforme a dichas normas sin aplicar obligatoriamente las NIA.

3.3.1 Planeación

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

Los dictámenes fiscales deberán planearse para asegurar que se cumplan sus objetivos y que las revisiones se efectúen conforme a la normativa aplicable, con oportunidad, eficiencia y eficacia.

El planear un dictamen fiscal implica determinar y plasmar en un programa de trabajo:

- ✓ Las unidades administrativas que estarán sujetas a la revisión, los proyectos estratégicos, las actividades sustantivas y administrativas, la gestión financiera (ingresos y egresos) o rubros del dictamen.
- ✓ El objetivo de la revisión
- ✓ La extensión o alcance de la revisión
- ✓ La naturaleza y aplicación oportuna de los procedimientos de auditoría (cuál técnica o procedimiento de auditoría se utilizará en cada caso, para obtener la certeza que fundamente una opinión objetiva y profesional)
- ✓ El personal que intervendrá en el trabajo y el tiempo estimado para desahogar cada fase del dictamen.

El programa de trabajo que se establezca deberá ser flexible y se debe revisar durante el proceso de la revisión; en caso de que se requiera, se modifica cuando si dentro el desarrollo del este se presenten circunstancias no previstas o elementos desconocidos o cuando los resultados del mismo trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones al programa previamente establecido.

Dentro del proceso de la planeación se localizan generalmente dos etapas:

a) Planeación general.

En esta etapa se debe realizar un análisis del universo a dictaminar e identificar las unidades administrativas y conceptos susceptibles de integrarse al programa del dictamen; para lo cual deberá observarse lo dispuesto por los manuales de procedimientos correspondientes.

b) Planeación específica. Con base en la planeación general se programan las actividades a desarrollar en cada revisión para alcanzar los objetivos previstos.

El alcance del dictamen representa los límites del trabajo a realizar e incluye el período a revisar y los programas a realizar, así como el porcentaje o proporción de las actividades que se van a revisar.

La planeación y supervisión debe tenerse presente a lo largo de todo el desarrollo del trabajo de dictamen a realizar.

Para planear adecuadamente una revisión se deben de conocer:

- a) Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a realizar.
- b) Características de la empresa cuya información se va a examinar como son de: operación, condiciones jurídicas y de control interno

Dentro de la planeación se debe identificar los tipos de procedimiento de auditoría a utilizar, extensión y oportunidad de dichos procedimientos, y el personal que debe intervenir.

Para tener una efectiva planeación lo fundamental es tener una idea de lo que se espera, las metas, cuáles van a ser las condiciones del esquema de trabajo, el conocimiento integral de la empresa, de sus operaciones, para poder tener una noción de si algunas partidas son deducibles, si entran dentro del gasto o el costo.

Dentro de las actividades a desarrollar dentro de la planeación de una auditoria se establecen las siguientes:

- **Objetivos y Requerimientos.** Los cuales se establecen mediante una entrevista inicial, cuestionarios para identificar lo que espera el cliente, que le preocupa, que debemos cumplir, que se quiere, como se quiere, para cuando y para quien se requiere.
- **Estudio General:** El cual abarca desde conocer la empresa, su estructura, segregación de funciones, entrevistas, visitas a las instalaciones para conocer la entidad, constitución jurídica y cuestionarios de evaluación, de tal manera que se tenga un conocimiento adecuado del cliente, de manera que se pueda entender las sus actividades y tipo de acciones que se realizan, las transacciones que se generan comprendiendo el negocio del cliente para que el auditor llegue a las áreas de mayor riesgo a fin de tener un conocimiento de general de la entidad a revisión.
- **Revisión Analítica:** la cual radica en realizar análisis de las cifras que ya fueron auditadas anteriormente y confirmar las situaciones detectadas en el estudio general, Análisis financiero comparativo de la información, ver aumentos y disminuciones, tendencias, variaciones, razones financieras. El análisis debe dirigirse a segmentos o partidas de los estados financieros que sean importantes para el desarrollo de la auditoria.

- Análisis previo de la situación fiscal: Aplicar distintos cuestionarios para determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones de la entidad, actitud contributiva, oportunidad en el pago de impuestos, áreas de riesgo, áreas de importancia crítica, conjuntamente averiguar si tiene compensaciones o devoluciones, o en su caso existe alguna orden de revisión o requerimientos.
- Evaluación del ambiente de control: Se debe vigilar la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, se debe establecer una guía para evaluar el ambiente de control, la confianza y el entorno de control.

Los factores que propician un adecuado desarrollo de un ambiente de control por parte de la administración de una empresa, son: una adecuada estructura organizacional, la existencia de un comité de auditoría, apropiados métodos de asignación de autoridad y responsabilidad, de controles administrativos y de supervisión, el auditor debe evaluar si existen circunstancias que puedan afectar a la entidad, o incrementar el riesgo de errores.

Se debe realizar un estudio y evaluación de control interno de la entidad con la finalidad de:

- ✓ tener una seguridad razonable de que las metas y objetivos se logran
- ✓ las operaciones se realizan con eficiencia, eficacia y economía
- ✓ los recursos sean adecuadamente utilizados
- ✓ la normativa aplicable se cumpla
- ✓ y que toda la información que se genera es confiable y oportuna.

Los elementos a tomar en cuenta por el CPR como estructura útil para el estudio y evaluación del control interno, son el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión y seguimiento.

El ambiente de control es de suma relevancia ya que al evaluarlo el CPR puede

ver claro el alcance que le va a dar a sus pruebas dentro de la revisión a los estados financieros.

Este consiste en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes generales de todo el personal, en cuanto al control interno y su importancia para el Instituto.

Con el propósito de entender y evaluar el ambiente de control, los auditores deben considerar, entre otras cosas, lo siguiente:

- a) Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- b) Estructura de organización de la entidad
- c) Funcionamiento de la administración y comités.
- d) Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de políticas y procedimientos.
- e) Políticas y prácticas de personal.
- f) Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas.

Se deben establecer actividades de control las cuales no son mas que los procedimientos y políticas que establecen la Administración para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos específicos se van a lograr en forma eficaz y eficiente.

Estas actividades de control están dirigidas a cumplir con los siguientes objetivos:

- a) Debida autorización de transacciones así como de actividades
- b) Adecuada segregación de funciones y, a la par, de responsabilidades
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad (físicos o informáticos) que protejan los activos

e) Adecuado funcionamiento de los tramos de control y supervisión de las operaciones registradas.

Las principales fuentes de información para identificar las actividades de control son la normativa interna (manuales de organización y procedimientos), lineamientos administrativos, políticas institucionales, metodologías y programas de trabajo de las unidades administrativas, entre otros.

- Evaluación de riesgos: Dentro de este se debe considerar la evaluación del riesgo inherente, es decir el que existe debido a las características y naturaleza de la empresa y de los diferentes rubros.

Consiste en la identificación y análisis de los riesgos relevantes que impidan en forma parcial o total alcanzar los objetivos del Instituto y la forma de mitigar o administrar los riesgos para ser considerados en la planeación, ejecución, análisis y resultados de los programas.

- Importancia Relativa y Riesgo de auditoría: En este punto debemos señalar que no existe pauta que determine a partir de qué porcentaje se puede determinar el grado de error sin embargo podríamos considerar que a partir de un 7% para arriba si tiene importancia relativa, la cual constituye el importe acumulado de los errores y desviaciones de las normas de información financiera, que podrían contener los estados financieros y por lo tanto se debe revisar dicha situación.

3.3.2 Ejecución

En la etapa de Desarrollo de la revisión se efectuaran pruebas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad; pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Se definirá el plan de muestreo a seguir. Es común que durante la etapa intermedia de un

trabajo de revisión de información financiera, además de los señalado en el párrafo precedente, se inicie en si la auditoria partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación.

Durante el desarrollo de la auditoria el CPR, se determina la necesidad de que la entidad auditada da efecto a ajustes y reclasificaciones en su contabilidad, se realizan dejando que sus estados financieros reflejen razonablemente su situación financiera y los resultados de operación. Toca al CPR en este momento presentar a la consideración de la administración la propuesta de sus ajustes y reclasificaciones, discutirlos y, una vez aceptados, registrarlos.

Se deben establecer los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información de las operaciones que realizan las unidades que conforman la entidad; así como los canales de comunicación y los niveles a los que se reporta información con oportunidad que permita la adecuada toma de decisiones.

Dichos sistemas de comunicación deben incluir la manera en que se dan a conocer los programas de trabajo, los proyectos, el avance de los compromisos, los convenios, así como los resultados obtenidos.

El CPR deberá prestar atención a que la información de carácter oficial esté debidamente documentada y protegida, y que los canales de comunicación para su difusión, sean los adecuados conforme a la normativa aplicable.

La supervisión y el seguimiento de las operaciones consisten en verificar, en forma directa o indirecta, la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sean necesarias.

Se deberá contar la capacidad de identificar en los procesos y procedimientos objeto de su auditoría, las acciones de supervisión que deben efectuarse por los responsables de las operaciones, con la finalidad de verificar su correcta aplicación; y, cuando sea aplicable, las medidas correctivas previstas en los planes de contingencia que mitiguen el impacto de la materialización de riesgos.

Durante la ejecución o desarrollo de la revisión, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente, competente, relevante y pertinente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para sus resultados, observaciones, recomendaciones, propuestas de solución y conclusiones.

La evidencia se refiere al conjunto de elementos que comprueban la veracidad de los hechos revisados, la evaluación de los proyectos, programas, actividades, procedimientos contables, presupuestarios o administrativos empleados y la razonabilidad de las determinaciones expresadas por los auditores.

La evidencia debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Suficiente: la necesaria para sustentar los resultados, observaciones, recomendaciones, propuestas de solución y conclusiones. Se debe obtener evidencia que le suministre una base razonable para formarse una opinión de acuerdo con las circunstancias.
- b) Competente: corresponder a lo que fue planeado auditar y que sea consistente, convincente y confiable. Se considera pertinente en la medida en que exista congruencia entre los resultados, observaciones, recomendaciones, propuestas de solución o conclusiones que se deriven de la auditoría practicada.
- c) Relevante. Debe ser importante para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.
- d) Pertinente: estar relacionada con los hechos sujetos de revisión y el propósito de la auditoría.

El tipo de auditoría tendrá que ver con la obtención de la evidencia, para que esta pueda ir relacionada directamente con los objetivos planteados.

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

El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes que proporcionen evidencia de su trabajo fue realizado conforme a las normas de auditoría que respalden su opinión.

3.3.3 Opinión

Dentro del medio empresarial, financiero y fiscal, el dictamen fiscal goza de una gran credibilidad, por que esta elaborado por la firma de un profesional de la contaduría pública (CPR), que cuenta con la especialización y capacidad profesional para emitir su opinión respecto de la situación contable, financiera y fiscal de las empresas.

El informe final emitido, es la opinión final del contador público registrado conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados de la revisión realizada a los estados financieros de la empresa de que se trate.

Las bases de opinión sobre los estados financieros deben ser:

- ✓ Los estados financieros fueron preparados de acuerdo con las Normas de Información Financieras
- ✓ Las normas fueron aplicados sobre bases consistentes
- ✓ La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación

El informe de auditoría se presenta por escrito, considerando lo siguiente:

- a) Oportunidad.- Deberá emitirse conforme al Programa Anual de Auditoría y al cronograma de actividades correspondiente.
- b) Completo.- Deberá contener toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, estableciendo una comprensión adecuada y correcta de lo que se informen y que satisfagan los requisitos de contenido.
- c) Confiable.- Se requiere que la evidencia presentada refleje la realidad y que los resultados sean correctamente expuestos. Incluirá información sustentada por la evidencia suficiente y competente apropiadamente documentada en los papeles de trabajo.
- d) Objetivo.- Expondrá los resultados con imparcialidad
- e) Convincente.- Los resultados deberán corresponder a sus objetivos y se presentarán de una manera convincente; las observaciones, recomendaciones, propuestas de solución y conclusiones se fundamentarán en los hechos expuestos.
- f) Claridad.- Deberá redactarse en un lenguaje sencillo, de fácil lectura y entendimiento, y desprovisto de tecnicismos para facilitar su comprensión.
- g) Conciso.- Ser concreto, por lo que no podrá ser más extenso de lo necesario para transmitir el mensaje

h) Utilidad.- Aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos, el mejoramiento de la operación y sirva como un elemento de juicio para la toma de decisiones.

Derivado de la importancia de dicho dictamen, se hace indispensable la existencia de normas que regulen la calidad del mismo, tal como:

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

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

Esta norma obliga al auditor a realizar un trabajo con la más alta calidad e independencia de criterio ya que tendrá que soportar su opinión ya sea: favorable, limitada, negativa o en su caso se abstenga de opinar sobre los estados financieros de la entidad.

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

El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes que proporcionen evidencia de su trabajo fue realizado conforme a las normas de auditoría que respalden su opinión.

3.4 Control interno y alcance de las pruebas

Se considera control interno al “conjunto de elementos, normas y procedimientos a lograr, a través de una efectiva planeación, ejecución y control, el ejercicio eficiente de la gestión, para el logro de los fines de la organización”

Un eficaz control interno presupone la realización de las siguientes tareas:

- ❖ Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente en el ente.
- ❖ Identificar sus puntos fuertes y débiles.
- ❖ Seleccionar, de entre los “puntos fuertes” de control, aquellos que satisfacen el objetivo de auditoría.
- ❖ Evaluar si resulta eficiente, en términos de economicidad, confiar en la prueba de esos controles más que en procedimiento alternativos.
- ❖ Confeccionar pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado.
- ❖ Evaluar el efecto que tiene tanto la existencia de “puntos débiles” de control o la ausencia de control

El auditor deberá lograr una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. Además de usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

Siempre existe el riesgo de que el auditor de una opinión inapropiada cuando los estados financieros están elaborados de forma errónea. Los cuales pueden ser de tres tipos:

"Riesgo inherente"representación errónea que pudiera ser de importancia relativa del saldo de una cuenta o clase de transacciones.

"Riesgo de control"una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transaccionesde importancia relativa, ya sea expresado individualmente o en otros grupos de cuentas, el cual no es prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

"Riesgo de detección" es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa.

Por su parte un Sistema de Control Interno:

“Comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de métodos y medidas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de la información contable, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas prescriptas por la Dirección Superior”.

La existencia de un sistema de control interno tiene especial importancia en la planificación del trabajo de auditoría.

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- El ambiente de control, en él se debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad

- procedimientos de control, en cual debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría

El auditor deberá obtener de la entidad a revisión una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:

- ✓ las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;
- ✓ cómo se inician dichas transacciones;
- ✓ registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y
- ✓ el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.

Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor realizará una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.

Se deberá obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

De acuerdo a los resultados de las pruebas de control, se deberá evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control.

Antes de apoyarse en procedimientos desempeñados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que soporte esta confiabilidad y considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del periodo.

Antes de la conclusión de la auditoría, se considerará si la evaluación del riesgo de control es confirmada, si los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos requeridos para reducir el riesgo de auditoría se cubrieron a un nivel aceptable.

Sin importar los niveles evaluados de riesgos, el auditor debería desempeñar algunos procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de importancia relativa, mientras más alta la evaluación del riesgo inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desempeño de procedimientos

Se deberá comunicar a la administración, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y,

en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional.

Las pruebas de controles se encuentran destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles, incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

Una prueba se considera eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada y es considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

- a) la selección de todos los elementos
- b) la selección de elementos específicos; y
- c) el muestreo de auditoría

3.5 Papeles de trabajo

Considerados como el conjunto de cedulas fehacientes que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados, sobre las cuales se sustenta la opinión que emite al suscribir su informe, además dichos papeles servirán para futuras auditorías.

Son los documentos en los cuales el CPR asienta la información obtenida en la dictamen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas, sobre las cuales se respalda la opinión que emite en su informe, al aceptar que en conjunto suministran la certeza de los resultados obtenidos en la auditoría. Los cuales pueden manejarse por medios físicos y/o archivos electrónicos.

El propósito general de elaborar papeles de trabajo es dejar evidencia de las auditorías realizadas, de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados; y de las conclusiones a que se llegó, además de ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que la auditoría se hizo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos deben formularse con claridad, pulcritud y exactitud; asimismo deben contener los datos referentes al análisis, comprobación, opinión y conclusiones sobre los hechos, transacciones o situaciones específicos examinados, las desviaciones que presentan respecto de los criterios y normas establecidos o previsiones presupuestarias, hasta donde dichos datos sean necesarios para soportar la evidencia en que se basan las observaciones, conclusiones, recomendaciones, o propuestas de solución contenidas en el informe de auditoría.

El expediente de auditoría deberá estar integrado como mínimo, por lo siguiente:

- a) El Informe Final de Auditoría y el oficio de envío.
- b) Carta de Planeación y sus modificaciones por escrito, efectuando las referencias correspondientes.
- c) Orden de auditoría y acta de inicio.
- d) Las cédulas sumarias y analíticas correspondientes, así como la información y documentación obtenida en el proceso de la auditoría.

Los papeles de trabajo preparados durante la auditoría, incluyendo aquellos que elaboro el cliente o su contador para el auditor, son propiedad de este, al término de la revisión los papeles de trabajo se conservan en el despacho del auditor para en determinado caso desahogar la secuencia.

El auditor necesitará examinar los libros y documentos que amparen las operaciones registradas y deberá, conservarlos y clasificarlos para formar parte de su expediente. Ya que los mismos constituyen la base y la evidencia para la opinión final del auditor.

Dentro de los papeles de auditoría, existen las llamadas cédulas de auditoría, las cuales pueden ser de dos tipos:

- Cédulas tradicionales o básicas:

- ✓ Cédulas sumarias, que son los resúmenes de una cuenta o rubro, por ejemplo "Bancos"
- ✓ Cédulas analíticas, que son el detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria, pudiendo ser en este ejemplo "Banamex", "Bancomer", "HSBC", etc.

- Cedulas eventuales:

Las cuales no obedecen a ningún patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del auditor y pueden ser cedulas de ajustes, control de tiempos de la auditoria, programa de trabajo, cedulas de reclasificaciones.

Se debe documentar aquellos aspectos importantes de la auditoria que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevo a cabo de acuerdo a las normas y procedimientos de auditoría.

Los papales de trabajo son de vital importancia dentro de la auditoria, ya que representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión, revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria para respaldar la opinión del auditor.

A fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, están facultadas para revisar los dictámenes formulados por un CPR sobre los estados financieros de los contribuyentes, y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como las declaratorias por solicitudes de devolución de saldos a favor de IVA, y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Adicionalmente se debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría, la comprensión obtenida de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad y la evaluación del riesgo de control.

3.6 Sipred

Para el 15 de marzo de 1991 el SAT emitió un decreto en el que se autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivos magnéticos (Hoja electrónica), para el año de 1992 esta opción se vuelve obligatoria, pero hasta el año 1996 el dictamen se apoyó en el uso de hojas electrónicas, y en 1996 se crea un sistema automatizado para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal en la SHCP, conocido como el SIPRED96, sin embargo este empieza a utilizarse en el año de 1997.

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

Dentro de los beneficios que proporciona dicho sistema se encuentran:

- Facilidad en el llenado del dictamen fiscal
- Seguridad, rapidez y oportunidad en la presentación del dictamen fiscal
- Cómodo y confiable

El sistema se utiliza para todo tipo de dictámenes, es decir, para los contribuyentes de los denominados de tipo general, los del sector financiero,

controladoras y controladas, los del régimen simplificado, donatarias y establecimientos permanentes de residentes extranjeros.

Los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros deberán presentar directamente o por conducto del CPR que haya elaborado el dictamen, a través de los medios electrónicos y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, la siguiente información y documentación:

- a) los datos generales e información del contribuyente, de su representante legal y del contador público registrado que emita el dictamen
- b) el dictamen sobre los estados financieros
- c) el informe sobre la situación fiscal, así como el cuestionario de diagnóstico fiscal
- d) la información de sus estados financieros básicos así como sus notas
- e) la información correspondiente sobre su situación fiscal

Dicha información deberá ir acompañada de una declaratoria bajo protesta de decir verdad del contador público registrado que elaboró el dictamen y del contribuyente o su representante legal.

Información que se debe anexar:

I. Datos generales

- a. La autoridad competente a la que se dirige
- b. Periodo que abarca el ejercicio fiscal por el que se emite el dictamen, así como el ejercicio inmediato anterior
- c. Tipo de contribuyente o situación fiscal
- d. Las disposiciones fiscales aplicables a la presentación del dictamen
- e. Aspectos de valuación contables
- f. Tipo de opinión del dictamen, especificando si es con abstención, salvedades u opinión negativa y su repercusión fiscal
- g. Si el contribuyente realizó operaciones con fideicomisos o partes relacionadas nacionales o extranjeras

- h. Criterios no vinculativos
- i. Fechas de presentación de las declaraciones informativas
- j. si existe alguna responsabilidad solidaria respecto de algún residente en el extranjero
- k. Clave del RFC de las personas que asesoraron fiscalmente
- l. Si se reconoció el efecto inflacionario en los estados financieros del ejercicio fiscal que se dictamine
- m. Si la PTU se determino de acuerdo al Art. 16 LISR
- n. En el caso de sociedades controladas que determinen el ISR en el régimen de consolidación fiscal, se deberá señalar el nombre y la clave del RFC de la sociedad controladora

II. Información de contribuyente

- a. Clave del RFC del contribuyente
- b. Nombre, denominación o razón social
- c. CURP cuando el contribuyente sea persona física
- d. Domicilio fiscal y teléfono
- e. Correo electrónico
- f. Clave de la actividad preponderante para efectos fiscales
- g. Sector económico al que pertenece

III. Información del representante legal del contribuyente

- a. clave del RFC del contribuyente, Nombre, denominación o razón social, CURP cuando el contribuyente sea persona física, Domicilio fiscal y teléfono, Correo electrónico
- b. Si es nacional o extranjero
- c. Numero y fecha del documento en el que conste la representación que le haya sido otorgada y la fecha de su designación, así como los datos del notario público que le haya emitido el poder correspondiente

IV. Información del contador público registrado que elaboro el dictamen

- a. clave del RFC del contribuyente, Nombre, denominación o razón social, CURP cuando el contribuyente sea persona física, Domicilio fiscal y teléfono, Correo electrónico
- b. Numero asignado de su registro
- c. Colegio profesional, sociedad o asociación de contadores públicos al que pertenezca

CONCLUSIONES

A lo largo del tiempo, debido a la diversificación de empresas y a los mudables procesos que establecen las autoridades para fiscalizar y regular las actividades de estas, el CPR a tenido en su desarrollo profesional que entrar en un proceso constante de actualizaciones y certificaciones para poder seguir considerándose calificado para emitir una opinión que sirva de base solida para las necesidades requeridas.

No obstante del arduo aprendizaje y capacitación adquiridos, uno de los errores cometidos por el CPR, a fin de mantenerse en el mercado y ganar mas clientes, a sido malbaratar su trabajo y en ocasiones desvirtuar las funciones que debieran ser primordiales, dejando de lado el Código que debe regirnos en nuestro desempeño, ofreciendo a el contribuyente armas para evadir sus obligaciones fiscales. Esto por su parte origina que las autoridades cada vez ejercen mayor presión y establezcan mayores medidas o candados para poder hacerse cumplir.

Estas directrices retoman a cuestionarnos, si el Dictamen Fiscal seguirá siendo considerado un arma de fiscalización ante las autoridades, ya que el contribuyente no aprecia un beneficio en si, debido a la carga administrativa agregada que sobrelleva el proceso del dictamen y a los costos añadidos en su empresa, el CPR por su parte corre el riesgo profesional de hacer valida su opinión aun cuando los honorarios están por debajo de lo que corresponde a su trabajo, siendo las autoridades, las que consideran no recibir la información suficiente para reducir la evasión por parte del contribuyente, y que la opinión del CPR no le ayuda a sus requerimientos para identificar las posibles omisiones o evasiones.

Por ello, deben seguir trabajando las tres partes involucradas en el dictamen, contribuyente, CRP y autoridades, para cumplir con las exigencias y necesidades que el futuro nos requiere.

Para poder efectuar verdaderos beneficios a la comunidad de negocios (contribuyentes-autoridades), llevados por la certeza y confianza que le imprime el Contador Publico, el dictamen fiscal a la fecha ha cumplido con su misión y se considera como un arma de fiscalización del sistema fiscal mexicano, pero se debe seguir trabajando en conjunto para establecer mejores practicas tanto contables, financieras y fiscales.

BIBLIOGRAFIA

LOPEZ CRUZ, FERNANDO. Contador Público Registrado, DICTAMEN FISCAL IMCP 19ª. Edición

LOPEZ CRUZ, FERNANDO. CPR. Guía para la elaboración del dictamen fiscal en diskette. IMCP, edición sexta. 1997

Normas de Información Financiera [Libro] / Aut. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera AC. - México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC, 2010.

Código de Ética Profesional [Libro] / Aut. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.. - México, D.F.: IMCP, 2009.

Código de Ética de IFAC para Contadores Profesionales [Libro] / Aut. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.. - México: IMCP, 2007

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 2013

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 2013

COLEGIO DE CONTADORES PUBLICO DE MEXICO. Afiliado al IMPC, (2004).
“Antecedentes, normatividad y estadísticas de evaluación profesional del Contador Público Registrado al emitir un dictamen fiscal”,
http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin_audfiscal2.pdf

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. (2006)

“Código de Ética Profesional”,
http://www.ccpm.org.mx/nuestro_colegio/archivos/codigo_etica020608.pdf

C. P. Ricardo Aguirre Choix, Mtra. Mirna Judit Chávez Rivera. (2010), “El contador público y el trabajo profesional como Auditor”
http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Documents/no69/37-el_contador_publico_y_el_trabajo_profesional_como_auditor_octubre_2010.pdf

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez (2012). “Dictamen fiscal pasado, presente y futuro”, <http://contaduriapublica.org.mx/?p=3007>