

## **PERFIL DEL CENTRO DE ESTUDIOS DE LA CONTADURÍA PÚBLICA MEXICANA, A.C.**

El Centro de Estudios de la Contaduría Pública Mexicana, A.C, es una organización que emana del seno de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. a efectos de eficientizar mediante un organismo autónomo el trabajo relativo a la compilación y publicación de estudios o trabajos relativos al ejercicio de la profesión contable que por alguna razón no encuentran el instrumento adecuado para salir a la luz pública.

Ciertamente, la Contaduría Pública en México es una profesión que va a la vanguardia en cuanto a su desarrollo integral y a la superación constante de los que la ejercen. Parte de ello, es esta organización que viene a llenar un vacío en el ámbito de la difusión y conocimiento de los trabajos científicos que propician su mayor comprensión.

Al paso de los 25 años que tiene, de actividad los Colegios Profesionales denominados Asociación Mexicana de Contadores Públicos y posteriormente con la fundación de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. establecida el 23 de octubre de 1986, se ha encontrado a lo largo y ancho de la República con aportaciones muy valiosas a la Ciencia de la Contaduría, que por falta de mecanismos adecuados no han alcanzado difusión. Esta circunstancia, nos obliga a los estudiosos de la contabilidad a buscar y encontrar procesos que faciliten la divulgación de tan valiosas aportaciones, mismas que finalmente sirvan para mantener un nivel de preparación al día en el ejercicio de la profesión.

Difundir las experiencias adquiridas, compartir nuestras investigaciones y proyectos y tratar de explicar los detalles de los mecanismos de solución a los problemas que enfrenta la profesión, es parte, de este quehacer que de alguna forma asume el Centro como un deber moral hacia los colegas actuales, y sobre todo, futuros. Al tratar de cumplir este imperativo debemos reconocer en especial a quienes integran el gremio corporativo de los Colegios Profesionales, como grupo adicional que provee los proyectos, temas e investigaciones a este Centro de Estudios.

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

En esta ocasión celebramos la XXV Convención Nacional de la Contaduría Pública Mexicana, durante estos veinticinco años han sucedido hechos trascendentes para nuestra profesión: se han constituido 28 colegios en diferentes rumbos de nuestra patria, que primero algunos fueron independientes y luego de haber constatado que comulgaban con los mismos ideales nacionalistas, decidieron agruparse para formar una FEDERACIÓN NACIONAL DE COLEGIOS la cual coordinaría los esfuerzos, hasta entonces individuales, que representara sus intereses así como también difundieran a todos los profesionales de la Contaduría Pública, sus políticas y criterios técnicos, como objetivos básicos.

Después de largos y tediosos tramites, se constituyo formalmente la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. el día 23 de Octubre de 1986 culminando así la etapa de formación y pasando a la fase de la acción organizada y formal.

Durante todo ese tiempo los Colegios Profesionales denominados Asociación Mexicana de Contadores Públicos no estuvieron cruzados de brazos, se realizaban diferentes eventos en cada uno de ellos y se reunían anualmente a celebrar su Convención Nacional. En estas veinticuatro convenciones pasadas, muchos interesantísimos, y además de variados temas, ponencias, criterios, acuerdos, etc., fueron discutidos, todo este material fue de mucha actualidad en su momento y otro tiene plena vigencia en la actualidad. Dentro de esas Ponencias aprobadas por la Asamblea, se encuentran algunas que por su trascendencia siguen teniendo vigencia diariamente en nuestra actuación profesional y se han constituido en CRITERIOS PROFESIONALES. Dichos trabajos fueron impresos en su oportunidad y proporcionados a los asistentes a cada Convención, sin embargo considerando que se encuentran dispersos y que las nuevas generaciones de profesionistas que se han afiliado a los colegios federados no cuentan con este material, el CENTRO DE ESTUDIOS DE LA CONTADURÍA PÚBLICA MEXICANA A. C. ha considerado oportuno e interesante editarlas haciendo en muchos casos, un resumen o presentando las conclusiones de ellas, como también adicionalmente incluir algunos otros temas que han sido parte importante de la plataforma ideológica de esta FEDERACIÓN NACIONAL, con la idea y el propósito de informar y dar apoyo técnico a nuestra membresía y que sirva, al mismo tiempo para conocer e identificarnos con nuestra organización gremial.

**CENTRO DE ESTUDIOS DE LA CONTADURÍA PÚBLICA  
MEXICANA, A.C. 20 DE NOVIEMBRE DE 1999**

## LA PUBLICIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

En los Estados Unidos de Norteamérica durante mucho tiempo, estuvo prohibido por Ley que los profesionales de cualquier profesión hicieran publicidad, por razones de lo que no hemos podido cerciorarnos, pero el caso es de que por esta razón las asociaciones o colegios de ese país incluían tal prohibición en sus Códigos de Ética Profesionales y desde luego el AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS no fue la excepción.

Al estar impedidos para hacer publicidad directa, los Contadores Públicos y más concretamente los grandes despachos estadounidenses, diseñaron estrategias consistentes en hacer notar su capacidad y experiencia a través de conferencias y publicaciones como libros y boletines técnicos.

El mencionado Instituto Americano de Contadores Públicos, exporto a través de los Despachos Transnacionales a casi todo el mundo, junto con su nombre, la prohibición expresa de la publicidad en la profesión y las estrategias para suplirla, las cuales fueron recibidas en México con muy buenos ojos, ya que favorecía el desarrollo de esas grandes firmas y dificultaba aun más el crecimiento de los despachos de mexicanos que no eran sus socios o corresponsales.

Ahora la situación es bien distinta, en el vecino país del norte ya no existe tal prohibición, como la refiere Mark Stevens en su obra Las Ocho Grandes ( Editorial Planeta, segunda reimpresión. Marzo de 1987 ); "...Cuando, hace unos pocos años, cambió el código ético para permitir el marketing declarado de los profesionales, entró en juego una configuración de circunstancias y actividades que repercutirán en toda la profesión contable de los años venideros..."

"... Los contables ya no compiten únicamente en base a su capacidad. En la actualidad, cada firma contable - y no solo las ocho grandes - compite con las otras en su área de mercado por los clientes presentes y futuros, por atención, por orientación. Las firmas contables compiten presentación por presentación, nota de prensa por nota de prensa, charla por charla, seminario por seminario y cada vez más anuncio por anuncio..."

¿ Y en México ?, en nuestro país otras organizaciones continúan prohibiendo a sus afiliados hacer publicidad directa, mientras que la FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS A.C., definió su postura en el Artículo 19 de nuestro Código de Ética Profesional que establece:

**ARTÍCULO 19:** Discreción en la publicidad profesional. El profesional podrá hacer la publicidad de promoción que le convenga, sin mas limité que el buen gusto, la discreción y la categoría moral..."

Los asociados a los colegios profesionales afiliados a la FEDERACIÓN NACIONAL, pueden por tanto utilizar los medios publicitarios que consideren convenientes, observando el transcrito Art. 19, además de otros procedimientos que refuercen su imagen profesional como dar seminarios, cursos, conferencias, escribir artículos, libros, notas y conferencias de prensa, etc.

## **LA FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS Y LOS DESPACHOS TRANSNACIONALES.**

"... A principios de esta década las ocho firmas de Contadores Públicos más importantes de los Estados Unidos de Norteamérica ( y del mundo ) daban empleo a 150,000 personas en 2,500 oficinas en más de 100 países, auditaban al 90% de todas las compañías que cotizaban en la Bolsa de Valores de Nueva York e ingresaban más de 5,000 millones de dólares al año.

¿Cómo lograron ocho despachos a concentrar tal magnitud de empleados, oficinas e ingresos? La principal causa fue la expedición de leyes posteriores a la crisis financiera y al hundimiento de la Bolsa de Valores de Nueva York, relata Mark Stevens ( op. cit.) "...Al crear la Securities And Exchange Comission y al exigir que los informes financieros de las empresas fueran auditados, esta amplísima legislación hizo más que cualquier otra para fomentar el enorme crecimiento de la contabilidad. Sentó las bases para la enorme demanda de servicios de las ocho grandes a lo largo de los últimos cincuenta años. Una vez consolidado el papel de los C.P.A. (Contadores Públicos Certificados) como auditores y asesores de impuestos, las firmas crecieron en forma importante..."

Con tal poder y desarrollo y al contratar auditorías con las empresas más grandes de los Estados Unidos, inevitablemente llegaron al punto de auditar a las filiales y subsidiarias que las primeras tenían por todo el mundo y claro, México no fue la excepción.

Como estaban impedidos, por ser extranjeros, para actuar profesionalmente en forma directa, establecieron corresponsalías y asociaciones con Contadores Públicos Mexicanos bajo condiciones que solo los contadores conocen, permitiéndoles así entrar a un mercado que de otra forma hubiera sido solo para los nacionales y hubiera logrado que la selección del auditor y/o asesor fuera hecha en México y no en la oficina matriz de cada empresa.

Con la entrada al país de esos grandes despachos, se transmitieron a México formas de control de las agrupaciones de Contadores Públicos que existían en esa época que incluso han sido criticadas en su país de origen. M. Stevens ( op. cit.) revela que al controlar las "Ocho Grandes " al Instituto Americano de Contadores Públicos controla e incluso manipula la técnica contable e influye en diversos campos en la toma de decisiones de muy diversa índole y no sólo controlan todos los aspectos de la contabilidad' y la auditoría.

El mismo M. Stevens presenta en su libro citado la gráfica que reproducimos para apoyar su dicho. Es evidente que una Asociación de Contadores Públicos debe servir a toda una membresía por igual y no preponderantemente a los integrantes de los grandes despachos y menos aún si sirven a intereses extranjeros, así como evidente también es que todos los asociados deben tener las mismas oportunidades para ser Directivo o miembro de alguna comisión y no ser un círculo cerrado o una confraternidad de asociados de esos grandes despachos transnacionales. Deben tener acceso todos sus miembros para que una agrupación se pueda pronunciar por determinada norma o principio técnico, lo cual no siempre ha sucedido.

**No puede haber socios de primera y socios de segunda.**

Así las cosas, la **FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.**" a través de su Código de Ética Profesional ha definido su postura al respecto mediante los artículos 27, 28 y 43.:

**ARTÍCULO 27: ESPÍRITU NACIONALISTA DE LA PROFESIÓN.**

Ningún Contador Público o Licenciado en Contaduría, deben permitir que se usen sus servicios profesionales o su nombre, para facilitar o hacer posible el ejercicio de la profesión, por quienes no estén legalmente autorizados para ejercerla en nuestro país.

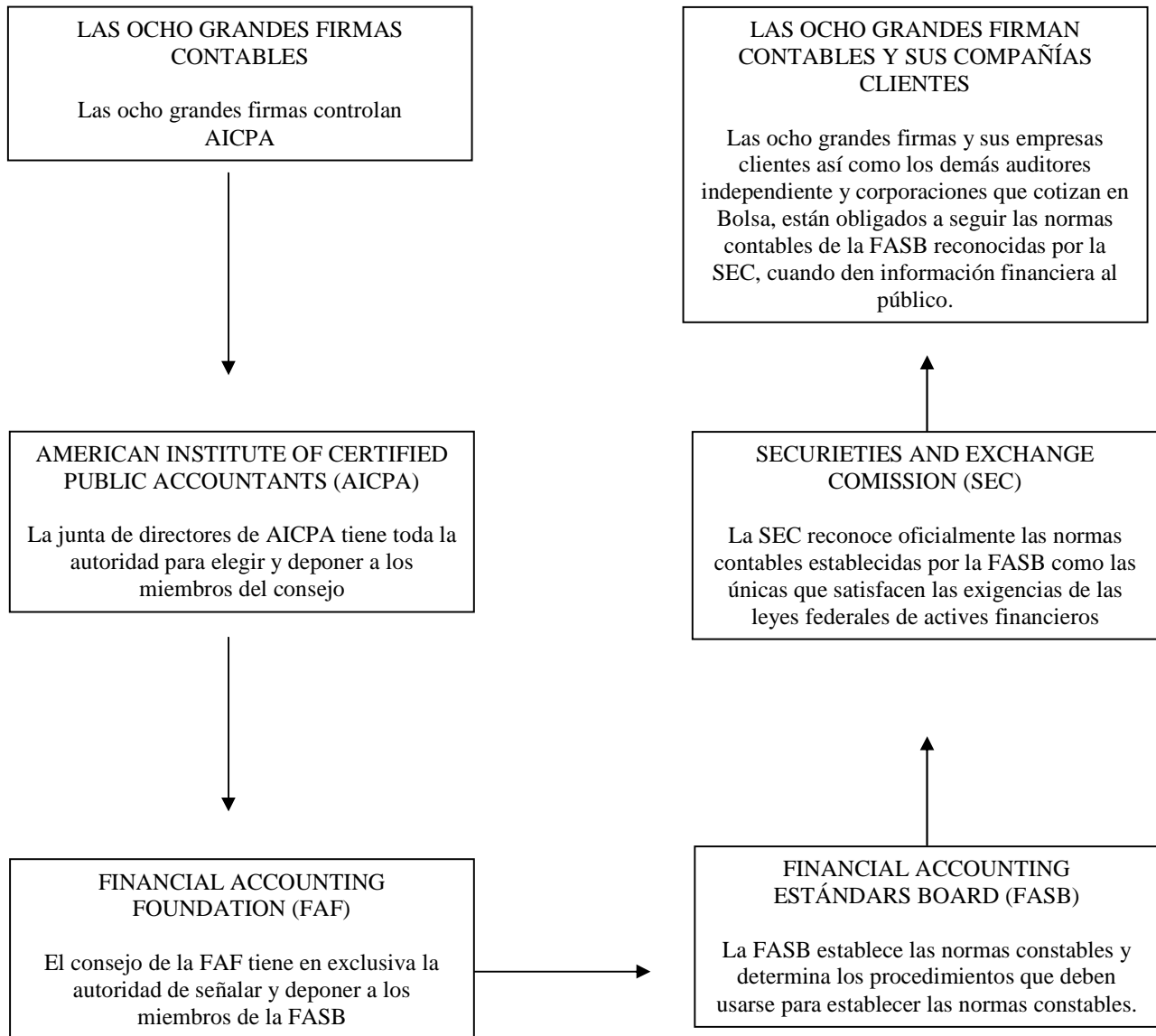
**ARTÍCULO 28: MEXICANIDAD.**

Es contrario a la ética y al honor profesional servir de interpósita persona a intereses o despachos de contadores públicos extranjeros, porque el que actúa servilmente en lo material o en lo intelectual a intereses que van en contra de su idiosincrasia, de su naturaleza o de las leyes de su país, es indigno como persona u como profesional..."

**ARTÍCULO 43: RELACIONES CON COLEGAS PROFESIONALES EXTRANJEROS.**

Todo convenio de correspondencia entre profesionales y despachos extranjeros deberá ser visado por la Junta de Honor de la Asociación o Colegio Profesional de la ciudad que corresponda.

# CONTROL DE LAS OCHO GRANDES FIRMAS CONTABLES Y EL A.I.C.P.S., SOBRE LAS NORMAS CONTABLES APROBADAS POR LA S.E.C.



## **REEXPRESIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y LA FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS A.C.**

Dentro de los trabajos de la XV Convención **Nacional de la Contaduría Pública Mexicana**, celebrada en la ciudad de Querétaro, Qro. durante el mes de Octubre de 1989, los colegas Contadores Públicos Julián Garza Rosales y Marcial Alardín Bustamante, presentaron una propuesta sobre éste tema, el cual fue aprobada en lo general por la Asamblea General Ordinaria de Asociados y turnada a cada Colegio Federado para su análisis y discusión, habiéndose otorgado un plazo hasta el 15 de Enero de 1990 para que los citados colegios o sus miembros pudieran hacer sus observaciones.

Se aprobó así mismo que de no haber proposiciones concretas dentro del plazo acordado, se dieran por aprobados en lo particular, las conclusiones propuestas y pasaran a formar parte de los **CRITERIOS DE LA FEDERACIÓN NACIONAL** y con tal carácter se mandaran imprimir y distribuir entre toda la membresía y la contaduría pública en general para su difusión.

Por lo tanto al no haberse recibido ninguna observación en contrario, ni existir propuesta de reforma o modificación a las conclusiones del señalado trabajo, se dan por aprobadas y serán de observancia obligatoria para todos los Contadores Públicos y Licenciados en Contaduría Pública afiliados a los Colegios Federados a esta Federación Nacional.

### **REEXPRESIÓN CONTABLE**

En párrafos anteriores citamos el problema de la distorsión que produce la inflación en la información financiera, por el registro a pesos nominales, derivado del principio del costo histórico. Este problema ha sido el de mayor trascendencia en toda la historia de la técnica contable, desde Luca Paccioli a la fecha.

Es evidente que los primeros ensayos sobre metodología técnica para la reexpresión contable, por los efectos de la inflación fueron publicados en América Latina por autores latinos y las sucursales de los despachos norteamericanos y transnacionales que auditan y asesoran a las grandes empresas, tomaron esas publicaciones y las enviaron en el idioma inglés a sus oficinas centrales en los E.U.A.

De está fuente de información el " American Institute of Certified Public Accountants " editó las publicaciones que fueron traducidas de regreso al castellano para convertirse en los Boletines B-7 y B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Vale la pena reflexionar sobre la motivación que tuvieron los contadores públicos estadounidenses para preocuparse por el innegable efecto de la inflación en los estados

financieros, tomando en cuenta que en los Estados Unidos de América la inflación es muy baja, menos del 5% anual.

Su problema consiste en que al auditar a las grandes empresas transnacionales deben de dictaminar estados financieros que consolidan las cifras del balance y los resultados obtenidos por estas corporaciones, por sus operaciones efectuadas en diversos países. Esta dictaminación deben de efectuarla de acuerdo a las reglas que expidió la **SECURITIES AND EXCHANGE COMISSION**, para estados financieros que proporcionen información al público inversionista, la cual trata de evitar fraudes o distorsión en la información que proporcionan las empresas que allá cotizan en Bolsa de Valores, para protección de los inversionistas americanos y para salud de las propias bolsas. Sin embargo, estos contadores públicos extranjeros no limitaron la aplicación de la técnica de la reexpresión de estados financieros a sus clientes con sucursales o inversiones fuera de los Estados Unidos de América, sino que la declaran obligatoria para todas las empresas estadounidenses y no sólo eso, sino que exportan la obligatoriedad al resto del mundo a través del control que ejercen de algunas agrupaciones de profesionales de la contaduría pública de los diversos países.

Desde luego que reconocemos la necesidad de que un organismo gubernamental de cualquier país, vigile las operaciones bursátiles y busque que éstas se desarrollen en un clima de seguridad y confianza, pero lo que no debe de ser es que una comisión o un Instituto extranjero, decidan lo que deben de hacer los empresarios de otro país cuyas empresas no cotizan en Bolsa de Valores, ni aún cuando se trate de proteger a los inversionistas del vecino país del norte.

Reconocemos también, que la reexpresión de estados financieros puede llevar beneficios a ciertas empresas mexicanas que aun sin cotizar en bolsa, requieran en un momento dado de información más completa, veraz o actualizada, para toma de decisiones de la Dirección de la empresa, como por ejemplo si es conveniente repartir dividendos, en qué momento y por qué monto, etc.

Sabemos que la reexpresión tiene un costo elevado, que es laboriosa, que requiere de mucha información histórica detallada la cual muchas veces no es fácil obtener en el tipo de empresa que suele ser la mayoría de las mexicanas y por ultimo que los beneficios de la citada reexpresión son limitados, en cuanto a que solo sirven transitoriamente en la fecha de los estados financieros reexpresados.

La mayoría de los dictámenes que se hacen en nuestro país, son para efectos fiscales federales y como bien sabemos no se requiere la reexpresión en ellos.

En síntesis creemos que la decisión de reexpresar, los estados financieros solo compete a la empresa en cuestión, y que la decisión debe tomarse atendiendo al objetivo que se persiga y a la situación específica de cada negocio.

## MÉTODOS

En las publicaciones comentadas anteriormente se mencionan dos métodos de reexpresión de los estados financieros.

1.- Por el Índice General de Precios.

2.-Por Costos Específicos

a) Avalúos de activo fijo

b) UEPS. Monetario con índice de inflación interno de los inventarios de la misma empresa.

En el primero se indexan (o deflactan) los valores de pesos nominales con el índice general de precios publicado por Banco de México calculado con productos y servicios básicos. Sin embargo, en muchas ramas o giros de la industria, del comercio o de los servicios, este índice es muy diferente al índice de inflación interno de cada empresa, atendiendo a los productos o servicios que manejan y el origen geográfico de sus insumos, cuan diferentes serán los índices internos de inflación de los siguientes giros:

La industria automotriz.

El acero

La joyería (metales preciosos)

La petroquímica o el precio en el mercado mundial del petróleo

Los productos agrícolas

Los servicios de informática, etc.

Dicho en otra forma, el medir con un índice genérico, que no contempla aspectos de costos específicos de cada empresa produce información reexpresada con una unidad de medida inadecuada, es decir las cifras reexpresadas mediante índices no van a resultar exactos, sino simple aproximación.

## ¿OBLIGATORIEDAD EN MÉXICO?

El Boletín B-10 menciona que es obligatorio para los miembros del Instituto señalado, reexpresar los estados financieros de las empresas que dictaminen, esta circunstancia es condicionante de la incorporación de una salvedad en el dictamen, en el caso de que el cliente no acepte la reexpresión de sus estados financieros.

En nuestra opinión sólo están obligadas las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, siendo esta obligación por disposición gubernamental. En efecto, desde 1980 a través de su circular 11-3 del 22 de Mayo de ese año. La Comisión Nacional de Valores emitió la disposición de que las sociedades que cotizaran sus acciones en la Bolsa. deberían de reexpresar sus estados financieros (excluyendo a las instituciones de crédito, de seguros y a las sociedades de inversión). La misma comisión expidió en Enero de 1981, la circular 11-3 bis, mediante la cual reconoce como válidos cualquiera de los siguientes procedimientos para la reexpresión de estados financieros.

**Solamente para el ejercicio iniciado durante 1980.**

"...1.- Valuación por peritos independientes aún no registrados en la Comisión Nacional de Valores.

2.- Valuación mediante la utilización de los números índices específicos por ramos industriales fijados por Banco de México, S. A. o;

3.- Valuación mediante la utilización del índice Nacional de Precios al Consumidor."

La norma general expedida para los activos fijos, que son los que más importan dada la larga permanencia en la empresa, en los que el cambio de precios de la fecha de adquisición a la fecha de corte de los estados financieros es mayor y a la importancia relativa que estos bienes tienen respecto al activo total y respecto al capital contable, fue:

**“Por lo que se refiere a los activos fijos deberán:**

1.- Aplicar obligatoriamente el método de actualización de costos específicos, en la reexpresión de sus estados financieros.

2.- El activo fijo se valorará anualmente dentro de los seis meses anteriores al cierre del ejercicio social, por peritos independientes designados por la empresa, registrados en la Comisión Nacional de Valores, los cuales deberán indicar en el avalúo que practiquen, la vida probable de los bienes valuados..."

Las normas transcritas tuvieron por objeto, según lo señaló la propia Comisión "... Dictar una serie de disposiciones de carácter general y obligatorio, para las sociedades anónimas que tengan inscritos sus títulos en el Registro Nacional de Valores, con la finalidad de que tales sociedades muestren en su contabilidad y estados financieros el valor actual de sus activos, así como los demás datos necesarios que permitan apreciar claramente su situación económica".

"... Las citadas normas se consideran de particular importancia pues proporcionarán al público inversionista y a la autoridad, un mayor conocimiento sobre la posición financiera de las sociedades emisoras de los valores bursátiles, a través de la aplicación de un método uniforme en la contabilidad y formulación de los estados financieros de dichas empresas, el cual es conocido y enunciado como "**de actualización de costos específicos**".

Como podrán apreciar nuestros amables lectores las citadas disposiciones son de carácter **GENERAL Y OBLIGATORIO ÚNICAMENTE** para las sociedades que tengan inscritos sus títulos en el Registro Nacional de Valores, para que tales empresas muestren en sus estados financieros **EL VALOR ACTUAL DE SUS ACTIVOS** y otros datos necesarios que permitan **APRECIAR CLARAMENTE AL PÚBLICO INVERSIONISTA** y a la **AUTORIDAD, SU SITUACIÓN ECONÓMICA**, luego entonces cuando la sociedad no registra sus títulos sus accionistas están cercanos a la empresa y no dispersos entre el " público inversionista ".

En México como es sabido de todos, la mayoría de las Sociedades Anónimas son empresas familiares, en las cuales el " patriarca de la familia " toma todas las decisiones, incluso la de poner y quitar accionistas, que son sus propios parientes o empleados, entonces debe ser él quien decida si requiere o no de estados financieros reexpresados para tomar decisiones y él mismo señalar si quiere conocer la situación económica real de su empresa o no, sobre todo tomando en cuenta que en nuestro país los estados financieros casi no se utilizan por terceros y prácticamente sólo las instituciones de crédito parcialmente se basan en ellos para otorgar crédito, ya que normalmente acreedores y proveedores fundan su crédito en experiencias, referencias y solvencia moral y económica del principal accionista.

Cuando la entidad que financie así lo considere conveniente podría incluir como requisito estados financieros dictaminados y/o reexpresados.

## **PROPUESTA**

En consecuencia proponemos a la H. Asamblea, que se analicen y discutan en el seno de cada Colegio o Asociación afiliados a esta Federación Nacional así como en el Consejo Consultivo de la misma, las siguientes conclusiones y que en el caso de tener observaciones, reformas o adiciones que proponer, las remitan por escrito al domicilio del Consejo Directivo de esta Federación, ubicado en Andrómeda 4300 Fracc. La Calma, en Zapopan, Jal., a más tardar el 15 de diciembre del presente año.

Que de no haber proposiciones concretas en ese plazo, se aprueben las conclusiones de este trabajo como se plantean y pasen a formar parte de los **CRITERIOS DE LA FEDERACIÓN NACIONAL** y con tal carácter se manden imprimir y distribuir entre toda la membresía y la Contaduría Pública en general para su difusión y aplicación.

Proponemos también que de aprobarse, sean de aplicación obligada para todos los socios de los Colegios y Asociaciones que agrupa este Organismo Nacional.

## **CONCLUSIONES.**

**Primera.-** El Contador Público debe informar a su cliente sobre las bases potenciales ventajas y desventajas de la reexpresión de sus estados financieros, sin establecer la condición de que de no aceptar que se utilice esta técnica ocasionaría la inclusión de una salvedad en su dictamen.

**Segunda.-** De aceptar el cliente, sin presiones, que se reexpresen sus estados financieros a una fecha determinada, deberá de utilizarse un solo método: "**ACTUALIZACIÓN DE COSTOS ESPECÍFICOS**" que es el único que verdaderamente produce como resultado cifras reales y exactas. En este caso, se deberán de utilizar los servicios de peritos valuadores que reúnan las siguientes características: que sean independientes, de criterio y económicamente, que tengan reconocida solvencia moral y la experiencia suficiente específicamente en el tipo de bienes que se pretende valorar.

**Tercera.-** Sólo en el caso de que una empresa tenga una actividad exactamente igual a alguno de los ramos industriales para los cuales el Banco de México publique índices de precios específicos, podrá como excepción, utilizar el método de "NIVEL GENERAL-DE PRECIOS " con las condiciones de que utilice, tales índices únicamente sin mezclarlos o combinarlos con otros números índices y que respecto a los bienes de activo fijo se utilice el procedimiento de avalúo utilizando peritos que reúnan las características anotadas en la conclusión precedente.

**Cuarta.-** Si el cliente no acepta la técnica que nos ocupa, por cualquier razón, el contador público que dictamine se abstendrá de incorporar una salvedad de opinión en su Dictamen y sólo lo mencionará en una nota a los estados financieros, como una información a los lectores de los mismos para que éstos estén en condiciones de evaluar y comparar la información que contengan dichos estados financieros.

**Quinta.-** La obligatoriedad existe sólo para las sociedades que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores y el contador público que dictamine deberá observar en la reexpresión, las normas aprobadas por la Comisión Nacional de Valores.

**Sexta.-** En los dictámenes para efectos fiscales se deberán de observar las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, considerando las normas legales aplicables a la determinación de los conceptos reconocidos por éstos como son:

- Ganancia o pérdida inflacionaria
- Determinación de interés deducible y acumulable
- Deducciones por depreciación y amortización de las inversiones
- Los demás que sean aplicables

Lo anterior sólo para efectos de la determinación de la utilidad o pérdida fiscales y manejando las cifras del Balance o Estado de Posición Financiera y correlativos a valores Históricos si no se han reexpresado y mencionado en una nota, a los estados financieros este hecho, para información de los lectores de los mismos.

**Séptima.-** Deben revelarse el método usado, así como los índices que sirvieron de base (en su caso), la fecha del avalúo, el efecto fiscal de las actualizaciones y cualquier otra información que sea interesante. Lo anterior deberá quedar plasmado en las notas a los estados financieros que se reexpresen.

**Octava.-** En las notas a los estados financieros de empresas que no estando obligadas a reexpresarlos, por no cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores, hayan decidido no efectuar la reexpresión, se deberá insertar una nota que diga:

" La empresa decidió no reexpresar sus estados financieros y por lo tanto sólo se muestran cifras históricas ".

Atendiendo al criterio emitido por la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A. C, esta situación no amerita una salvedad en mí dictamen y solo debe señalarse en las notas a los estados financieros, como una Previsión al analista de los mismos."

**PROPUESTA DE TEXTO OFICIAL DEL INFORME RELATIVO AL DICTAMEN SIMPLIFICADO PARA LAS PERSONAS MORALES OBLIGADAS POR LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

**Ponencia presentada por el O P. Julián Garza Rosales en los trabajos desarrollados en la XVIII Convención Nacional de la Contaduría Pública Mexicana, celebrada el 20 de noviembre de 1992 en Puerto Vallarúa, Jalisco.**

La celebración de nuestra Convención Nacional es la ocasión más propicia para presentar a su consideración temas o propuestas que deban ser aprobados para su aplicación obligatoria por nuestra membresía.

Este es el caso de los textos oficiales de los Dictámenes para Efectos Fiscales, que como sabemos, conforme al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los Contadores Públicos Registrados deben utilizar alguno de los textos aprobados por su Asociación o Colegio. Así mismo es el caso de otros modelos o formatos que faciliten el trabajo del Contador Público.

La Federación Nacional acordó que desde 1981, que sus Colegios Federados se reunirían para aprobar conjuntamente dichos textos y que serían de aplicación obligada para todos sus integrantes.

Fue así que en la Convención Nacional celebrada en Tijuana, Baja California en 1981, se aprobó el Texto del Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales y en nuestra Convención Nacional celebrada en la Ciudad de Morelia, Michoacán en 1988, se aprobó el Texto del Dictamen Fiscal sobre Enajenación de Acciones, los cuales todavía están en vigor.

A la fecha no hemos aprobado un Texto para el Dictamen Fiscal Simplificado, o Dictamen Fiscal para Donatarias, el cual quedó regulado en cuanto a su contenido en el Diario Oficial del 23 de Octubre de 1991 en sus Reglas 26-A y 26-B las cuales quedaron incorporadas en los Artículos 51-A y 51-B del nuevo Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, existen algunas inquietudes entre los colegas, respecto a si todavía son funcionales y vigentes los textos que se vienen usando para los otros dos tipos de Dictamen citados y algunas sugerencias sobre la conveniencia de aprobar modelos que aún cuando no son fiscales, podrían facilitar el trabajo de la Contaduría Pública y es conveniente canalizar, para su discusión, dichas inquietudes.

Por lo tanto, me permito someter a su consideración la siguiente:

## P O N E N C I A

**Primero.-** Se apruebe el modelo del Texto de Dictamen e Informe del Dictamen Simplificado que se adjunta, mediante el siguiente procedimiento:

A).- Se someta a discusión dicho modelo durante la XVIII CONVENCION NACIONAL DE LA CONTADURÍA PUBLICA MEXICANA y que de estar de acuerdo los convencionistas se aprueben en lo general, para que los dictaminadores estén en posibilidad de utilizar este Texto en los Dictámenes relativos al ejercicio de 1991 que vencen el próximo 31 de diciembre.

B).- Que los Presidentes de los Colegios Federados, a su regreso a sus lugares de origen, lo distribuyan entre su membresía y que se establezca un plazo hasta el 28 de febrero de 1993, para que por escrito presenten sus opiniones y sugerencias al respecto. Vencido dicho plazo se apruebe en lo particular, una vez que la Comisión Consultiva tome en cuenta las sugerencias recibida y se mande imprimir y distribuir entre los afiliados para su utilización obligatoria conforme al Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

**Segundo.-** Se convoque a los afiliados a que presenten sugerencias y opiniones por escrito, respecto de los textos vigentes relativos a los Dictámenes de Estados Financieros para Efectos Fiscales y sobre Enajenación de Acciones, para dar debido cause a las inquietudes que existen en relación con el tema.

**Tercero.-** Se convoque igualmente, para que se presenten sugerencias y propuestas concretas sobre un Texto para Dictamen de Estados Financieros para Efectos Financieros o Crediticios, o bien se sugiera si se debe utilizar el Texto del Dictamen para Efectos Fiscales.

**Cuarto.-** Se convoque a que los asociados presenten sugerencias y propuestas concretas para un modelo de Certificación de Ingresos para efectos de Crédito Hipotecario y otros que requieren las Instituciones Bancarias y en relación a la forma en que se podría evitar que personas que no son Contadores Públicos Titulados y Colegiados expidan este tipo de Certificaciones.

**Texto que se sugiere para el Dictamen e Informe relativo al Dictamen Fiscal Simplificado para las personas obligadas por la fracción II del Art. 32-A del Código Fiscal de la Federación y conforme a los Art. 51-A y 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor:**

**(Membrete del Contador Público Registrado que Dictamina)**

## INFORME

A los socios o patronos o Junta de Gobierno de..... ( A.C. o persona moral de que se trate).

**P r e s e n t e s.**

He examinado el Estado de Ingresos y Egresos elaborado por :-----  
-----“ por el periodo del ---- de ----- de 19 --- al ----- de -----  
----- de 19 ----. Mi examen se realizo de acuerdo con las Normas de Auditoria  
Generalmente Aceptadas y en consecuencia incluyo las pruebas en la documentación y Registros  
Contables y otros procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el Estado de Ingresos y Egresos Adjunto. Presenta Razonablemente la  
información Financiera por el periodo antes indicado, la cual fue preparada con el único fin de  
cumplir con la obligación contenida en la fracción II del Art. 32-A del Código Fiscal de la  
Federación.

Verifique que la citada Institución está Autorizada para **RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES**  
para efectos del Impuesto Sobre la Renta y que aparece como **DONATARIA** en el Anexo 11 de la  
Resolución que establece Reglas Generales. Según publicación en el Diario Oficial de la  
Federación de Fecha-----.

Me cerciore de que los Donativos Recibidos, así como sus rendimientos se destinaron  
exclusivamente a los fines propios de su objeto social, excepto por los gastos de administración,  
los cuales representan el ----- %.

(En su caso añadir el siguiente párrafo:)

Comprobé la existencia de los convenios a que se refiere el último párrafo del Artículo 14-B del  
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Declaro bajo Protesta de decir Verdad, que emito este Informe en cumplimiento de lo dispuesto  
por el Artículo 32-A Fracción II del Código Fiscal de la Federación y que no me encuentro dentro  
de impedimento profesional alguno.

Lugar y fecha.

Nombre del Contador Público Registrado. -----•Número de  
Registro ante la D.G.A.F.F. -----

## **TEXTOS DE DICTAMEN PROPUESTOS PARA USO OBLIGATORIO A LOS ASOCIADOS DE LOS COLEGIOS AFILIADOS A LA FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS A.C.**

Introducción.-

Retomando la propuesta del Texto del Dictamen Fiscal presentada y aprobada precisamente en esta Ciudad de Tijuana, Baja California en el año de 1981; nos permitimos los suscritos Contadores Públicos Aída Bartnicki de Castañeda y César Calvo Langarica a proponer no solo la actualización del texto oficial del Dictamen Fiscal, para uso exclusivo y obligatorio de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, así como también los textos aplicables a los siguientes casos:

- Dictamen Fiscal simplificado para Donatarias
- Dictamen Fiscal en la Enajenación de Acciones
  - Por Nacionales
  - Por Extranjeros
  -
- Dictamen para efectos del I.M.S.S.

También se incluyen ejemplos de modificación a los textos antes señalados, cuando se presenten situaciones que ameriten, motivadas por alguna de las alternativas siguientes:

- Opinión Negativa
- Negación de Opinión

En el transcurso de estos doce años, el texto al cual nos referimos como propuesta y aprobado ha sido utilizado por la mayoría de los asociados que dictaminan para efectos fiscales, actualizándolo cuando ha sido necesario por cambio en leyes, códigos o reglamentos sin afectar la esencia del texto indicado, los demás por falta de información oportuna no han hecho uso de él.

En fechas más recientes han surgido dos o tres textos de Dictamen Fiscal, los cuales no han sido difundidos a todos los miembros de la Federación, o no han sido aprobados por el conducto debido. Lo anterior ha creado una cierta confusión entre nosotros por lo que se pretende con nuestro intento, difundir y concientizar a todos los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría que tenga que dictaminar en cualquiera de las situaciones

previstas hagan uso del texto que esperamos sea aprobado en la sesión plenaria de esta XIX Convención Anual.

Nuestro enfoque dentro de la propuesta es dar nuestra Opinión sobre los Textos, y apoyarlos, razonando el porqué de su limitación de palabras, dentro de un consenso de amplitud que encierra la conformación del Texto o de los Textos en sus diferentes aplicaciones.

## **TEXTO PROPUESTO PARA EL DICTAMEN FISCAL DE ESTADOS FINANCIEROS.**

### **Antecedentes:**

En la VII Convención Nacional de la Contaduría Pública Mexicana, celebrada precisamente en esta Ciudad de Tijuana Baja California, en el año de 1981, en el cual el Código Fiscal de la Federación dio reconocimiento a los Colegios de Profesionistas, sin hacer mención como había ocurrido, solamente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos y les otorgo el derecho de diseñar su propio Texto del Dictamen para Efectos Fiscales, ante la Asamblea General se propuso un texto que fuera congruente con nuestra filosofía que sustentaba y aún sustenta la membresía nacionalista y es en el sentido de hacer valer ante cualquier ciudadano, cliente, autoridad o entidad nuestro conocimiento respaldado por los estudios realizados en una Institución de Enseñanza Superior reconocida, haber obtenido un título profesional, tener una patente o cédula profesional expedida por la Secretaría de Educación Pública a través de sus dependencias oficiales Dirección de Profesiones y estar colegiado en una asociación civil que se encuentre legalmente constituida, esté registrada y reconocida por la Secretaría de Educación Pública y por las autoridades fiscales correspondientes y desde luego observar un Código de Ética que señala claramente dentro de sus diferentes capítulos, cuales son las obligaciones que como profesionistas se tienen para con los ciudadanos, clientes y autoridades y que por lo tanto al emitir un Dictamen lo realizan de manera profesional y ética y no debe estar en tela de juicio salvo prueba en contrario, por tanto deberá considerarse como cierto y apegado a la verdad, con el simple acto de firmar al calce la información financiera de que se trate mencionando únicamente si es o no correcta la información que se suscribe.

Por nuestra ideología, la sola firma debería ser suficiente, es decir, nuestra profesión debe ser respetada y nuestra firma debe ser considerada como un aval sin lugar a duda y sin necesidad de párrafos enteros previos en los cuales estamos describiendo el por qué, como, cuando, donde y los métodos utilizados, electrónico, manual, cuaderno, disco magnético, etc. para llegar a la conclusión de la corrección o incorrección de las cifras presentadas en los Estados Financieros son correctas o incorrectas, si así lo hacemos, quiénes utilizan los servicios posibles duden de la capacidad nuestra, ya que, para darle validez estamos incurriendo a soportar nuestra firma con toda clase de explicaciones y descripciones no solicitados.

Desde este punto de vista tratándose del Dictamen para fines Fiscales, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento nos imponen una serie de requisitos que habremos de cubrir o cumplir uno a uno para emitir una Opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente y siendo profesional, ético y estando debidamente actualizados en la materia es de considerarse que nuestra firma es suficiente con la mención de hacerlo con apego a la reglamentación y legislación correspondiente.

Basando en lo anteriormente descrito se sustenta que el Texto aprobado en 1981 sigue vigente salvo en lo referente a la mención de los artículos en los que se señala la obligación y condiciones para emitir el Dictamen.

## **INFORMACIÓN DEL TEXTO:**

### **DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES**

Como ya se mencionaba en la propuesta de 1981, el texto del Dictamen debe reunir determinados requisitos mínimos para que cumpla con su objetivo primordial de informar a sus lectores ( Fisco principalmente ), respaldar a quien lo solicita y responsabilizar a quien lo rubrica.

De donde se tomará el siguiente decálogo de obligaciones a cumplir:

- 1.- Nombre de quien solicita el servicio.
- 2.- Nombre del cliente que se dictamina.
- 3.- Señalar quien elaboró los Estados Financieros y anexos que se dictaminan y período revisado.
- 4.- Verificación de que los impuestos fueron bien calculados, retenidos y enterados o pagados.
- 5.- Trabajo profesional desarrollado, precisando consistencia en las cifras dictaminadas en relación con el ejercicio inmediato anterior.
- 6.- Responsabilidad asumida ante terceros.
- 7.- Salvedades ( no proceden)
- 8.- Opinión Profesional.
- 9.- Fecha de expedición del Dictamen,
- 10.- Nombre y número de Registro del Contador Publico

**TEXTO DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES QUE SE PROPONE PARA USO DE  
LOS C.P.R. AFILIADOS A LOS COLEGIOS INTEGRANTES DE LA FEDERACIÓN  
NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES  
PÚBLICOS A.C.**

**MEMBRETE DEL C.P.R. QUE DICTAMINA**

- Al H. Consejo de Administración (1)  
o  
A los Accionistas de la Empresa  
o  
Al Señor Propietario ( Persona física con actividad empresarial)
- En mi opinión**, después de revisar los Estados Financieros elaborados por ( Nombre del Contribuyente ) ( 8 )
- \_\_\_\_\_ ( 3 )  
y apegándome a lo dispuesto por los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, **éstos reflejan la situación financiera** de la misma por el periodo comprendido del 1.º de Enero al 31 de Diciembre de 19 ( 2 ) ( 4 ) ( 5 )
- México, D.F., a de \_\_\_\_\_ de 19\_\_ ( 9 )
- Firma Autógrafa
- Nombre y Número de Registro del C.P.R. (10)  
En la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- La responsabilidad queda implícita al signar el documento y dar a conocer ante terceros, sean estos: el H. Consejo de Administración, etc., Autoridades Hacendarías y otros. ( 6 )
- ( **SALVEDADES** ). No proceden dentro del texto propuesto, el cual debe ser limpio sin condicionantes que limiten o adecúen la Actuación profesional Del Contador Público, en caso contrario, se expedirá un Dictamen Negativo o se Negara la Opinión. ( 7 )

## **ESTUDIO DEL CUMPLIMIENTO DEL DECÁLOGO**

Como se podrá observar el texto del Dictamen propuesto cubre el decálogo de requisitos mínimos a cumplir a través del propio texto y su referencia al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, que obliga y regula la actuación del Contador Público Registrado y establece forma de presentación del Dictamen Fiscal.

Comentarios de cada uno de los puntos del decálogo anterior:

### **1.- NOMBRE DE QUIEN SOLICITA EL SERVICIO.**

Normalmente, el Dictamen está dirigido:

AL H. CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN; A LOS ACCIONISTAS DE LA EMPRESA; o bien,  
AL PROPIETARIO, de acuerdo a quien haya solicitado nuestra intervención profesional.

### **2.- NOMBRE DEL CLIENTE QUE SE DICTAMINA.**

Dentro del texto aparece lo siguiente: " por (Nombre del Contribuyente)".

Que lógicamente es necesaria su mención para hacer referencia de a quien se está dictaminado.

### **3.- SEÑALAR QUIEN ELABORO LOS ESTADOS FINANCIEROS Y ANEXOS DICTAMINADOS Y PERIODO REVISADO.**

Como el punto anterior, también se ve reflejado dentro del Dictamen lo siguiente:

".....los Estados Financieros elaborados por la empresa ", por el Periodo comprendido del \_\_\_\_ al \_\_\_\_ de 19 \_\_\_\_

No se anotan los Estados Financieros porque en el Artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece cuales son:

- A.- Estado de Posición Financiera
- B.- Estado de Resultados
- C.- Estado de Variaciones de Capital Contable
- D.- Estado de Cambios de la Situación Financiera
- E.- Notas a los Estados Financieros

En este Artículo 50, se señalan los anexos siguientes:

- F.- Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de Administración, de Ventas, Financieros y otros.
- G.- Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio.
- H.- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

- I.- Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial de Producción y Servicios.
- J.- Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.
- K.- Análisis de Operaciones de Comercio Exterior.
- L.- En el caso de Dictamen de consolidación Fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

#### **4.- VERIFICACIÓN DE QUE LOS IMPUESTOS FUERON BIEN CALCULADOS RETENIDOS Y ENTERADOS O PAGADOS.**

En el punto 2 del inciso b) de la fracción III, del artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación "Se declara bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas, que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo."

#### **5.- TRABAJO PROFESIONAL DESARROLLADO, PRECISANDO CONSISTENCIA EN LAS CIFRAS DICTAMINADAS EN RELACIÓN CON EL EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.**

De la lectura del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se desprende lo siguiente:

- Dictamen de Contador Público Registrado, de nacionalidad mexicana, con título reconocido por la Secretaria de Educación Pública y miembro de un Colegio Profesional reconocido por la misma Secretaria.
- Dictamen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las Normas de Auditoría, que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público.
- Que el Contador Público emita, conjuntamente con su Dictamen un informe-sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- Protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En el Artículo 54 del mismo Reglamento, obliga al Contador Público los requisitos a cumplir dentro del Informe sobre la revisión de la Situación Fiscal del contribuyente relacionado con la fracción III del Artículo 52, ya comentado.

Sin entrar en detalles o repetición de lo establecido en el Artículo 54, se hace resaltar, lo siguiente:

I.- Declaración bajo protesta de decir verdad, con apego al Código y su Reglamento y revisión practicada conforme a Normas de Auditoría.

II.- Pruebas selectivas en cumplimiento a normas y procedimientos de Auditoría.

- Omisión de Impuestos. Mencionarla en forma expresa.

- Exceptuando.- El examen de la clasificación arancelaria.

III.- Mención expresa de verificación de cálculo y entero de contribuciones federales: cuotas al I.M.S.S., retención del I.S.R.

Examen en forma selectiva dentro de los alcances, conforme a las normas de Auditoría.

IV.- Manifestar revisión de naturaleza y mecánica y la consistencia de años anteriores sobre conciliaciones sobre resultados contables y fiscales, así como los ingresos contables contra las cifras dictaminadas de los diferentes impuestos a que estén sujetos los contribuyentes.

V.- Manifestar revisión de declaraciones complementarias señalando el cumplimiento o no.

VI.- Revisión y pago de la P.T.U.

VII.- Declaración de revisión de gastos, así como de estímulos y resoluciones con autoridades fiscales.

VIII.- Mención de responsabilidad solidaria como retenedor en la Enajenación de Acciones de residentes extranjeros.

IX.- Manifestar revisión de resultados por fluctuación cambiaria, procedimiento y alcance aplicado.

X.- Revelar saldos y transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas

El Informe será firmado por el Contador Público Registrado con su número

## **6.- RESPONSABILIDAD ASUMIDA ANTE TERCEROS.**

Lo anterior queda involucrado al momento de hacer la Declaratoria a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

" Consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación "

## **7.- SALVEDADES. ( no proceden)**

En los casos que ameriten que el Contador Público que esta dictaminando determina, descubre o conoce alguna situación anómala en las operaciones de su cliente correspondiente al ejercicio auditado, o bien, a hechos posteriores intermedios entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de entrega del Dictamen, deberá agregar al texto del Informe una explicación clara y precisa de la aleatoriedad prevista. Puede darse el caso con cierta frecuencia la falta de consistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que se sugiere el uso de **NOTAS**, a los Estados Financieros que indique la inconsistencia o algún otro punto de interés que norme el criterio del lector. También se puede dar el caso que su Opinión sea negativa por la imposibilidad en que se encuentre el Contador Público de obtener los elementos necesarios de juicio, o bien, la Negación de su Opinión por diversas situaciones que más adelante se plantearan.

El detalle del hecho que el Contador Público considere importante, se analizará dentro del Informe con la extensión que ameriten ajuicio del Contador Público que dictamina.

A continuación se expondrán en forma enunciativa y en vía de ejemplo, los casos más frecuentes que encuentra el Contador Público, cabe hacer notar que estos señalamientos no son limitativos, sino condicionantes para casos similares en los que el profesional podrá guiar su criterio para expresar con mayor o menor extensión, aspectos que debe dar a conocer sin que esto afecte la Opinión dada en su Dictamen para efectos fiscales, puesto que los hechos han sido registrados y reflejados en los diversos Estados Financieros sobre los cuales expresa la corrección de su información.

### **CASOS MÁS FRECUENTES**

- Omisión del pago de cualquier impuesto determinado por la empresa, el Contador Público Registrado o la S.H.C.P. a través de una revisión, no cubierta a la fecha del Dictamen que afecte en forma considerable la buena marcha de la empresa, se encuentre enjuicio, o alguna otra situación de importancia.

Si el hecho está debidamente contabilizado y el monto esta dentro de los alcances normales de la empresa no se afectará el texto del Dictamen, pero si se extenderá lo suficiente y necesario en el Informe.

Si por el contrario, no estuviera contabilizado y registrado, desvirtuando las cifras de los Estados Financieros, el Dictamen sería Negativo o sea se Negaría la Opinión, según el caso.

-Cambios a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como:

- Cambio en la valuación de inventarios.
- Reexpresión de los Estados Financieros por la inflación.
- Inconsistencia por períodos irregulares, etc.
- Falta de control interno.
- Etc.

-Hechos posteriores que afectan o desvirtúan la situación financiera del ejercicio auditado, no así los registros contables, como podrían ser:

- Destrucción por casos imprevistos ( incendio, robo, temblor, inundaciones, etc.)
- Huelgas o intervención de la empresa, etc.
- Venta, fusión o escisión de la empresa.
- Cambio de giro,
- Etc.

Lo anterior aparecerá dentro de las Notas a los Estados Financieros, como parte integrante de los mismos.

## **8.- OPINIÓN PROFESIONAL.**

A través de la lectura del Dictamen que se propone, claramente se menciona:

" En mi Opinión..... " " ..... reflejan la situación financiera "

Podrían hacerse varios comentarios a la Opinión que se expresa, puesto que llanamente se menciona que reflejan la situación financiera, sin calificarla de razonablemente cierta, como antes se utilizaba, tampoco se incluirán como ya se dijo, ninguna salvedad dentro del texto del Dictamen como se utilizaba en otro de los textos que han sido de uso común," que no revelan los efectos de la inflación financiera "

La posición que se sostiene es de que el Dictamen debe ser positivo invariablemente, por lo tanto, no debe modificar la Opinión dentro del texto del Dictamen. Dicha postura es porque la situación del Contador Público para dictaminar para efectos fiscales queda enmarcada con los Requisitos que obliga a cumplir el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 51.

## OPINIÓN NEGATIVA O NEGACIÓN DE OPINIÓN

Ahora bien, pueden darse los casos siguientes:

### CASOS DE OPINIÓN NEGATIVA.

- . La información proporcionada por el cliente al Contador Público, es de una deficiencia tal, que no puede obtener **la evidencia** suficiente y competente que le dé una validez de juicio.
- . Los hechos determinados por el C.P.R. que ameriten ajustes a las cuentas no son aceptadas por el cliente y son de importancia tal, que repercuten en omisión del pago de impuestos ya sea en calidad de retenedor o de contribuyente directo, lo que impide dar un juicio positivo de las cifras que se están dictaminando, puesto que desvirtúan la realidad según Opinión del profesional.

Cualquier otra situación que impida al C.P.R. dar libremente y sin ninguna cortapisa una Opinión que sostenga la correcta información de los Estados Financieros.

Se insiste en mantener la posición de que el C.P.R. no expresa una Opinión sobre la buena o mala marcha de las operaciones de la empresa, si no en el reflejo correcto de sus cifras, independientemente de que existan o no utilidades durante el ejercicio en revisión y que todo hecho sucedido durante el período sujeto a Dictamen, en el período inmediato entre el cierre del ejercicio y la presentación del Dictamen que sea conocido por el C.P.R.

será mencionado en su Informe, el cual como ya se dijo no afectará a los Estados Financieros dictaminados, pero si a la empresa como ente económico.

### CAMBIO DEL TEXTO DEL DICTAMEN FISCAL POR OPINIÓN NEGATIVA

Dice: "En mi Opinión .....,estos reflejan la situación financiera....."

Debe decir: " En mi Opinión., estos no reflejan la situación financiera "

Como se puede observar el texto dentro de este supuesto solo se ve afectado con la palabra " **NO** "

## **NEGACIÓN DE OPINIÓN**

La Negación de Opinión puede provenir también de alguna situación antes prevista. pero en los demás de los casos son problemas de otro tipo muy diferente a la corrección o incorrección de la información de los Estados Financieros, más bien provienen de:

- Problemas económicos del contribuyente por falta de pago de sus impuestos.
- Problemas entre cliente y C.P.R., por desacuerdos de diferente índole profesional.
- Otros casos más sofisticados.

### **CAMBIO AL TEXTO DEL DICTAMEN POR NEGACIÓN DE OPINIÓN**

Dice: " En mi Opinión..... estos reflejan la situación financiera.  
Debe decir:

" No estoy en posición de emitir Opinión sobre los estados financieros elaborados por la empresa \_\_\_\_\_ por el período comprendido del \_\_\_\_ al \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19 \_\_\_\_.

### **NOMBRE Y NÚMERO DE REGISTRO DEL C.P.R. ANTE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.**

#### **9.- FECHA DE EXPEDICIÓN DEL DICTAMEN**

Es muy importante no olvidar la fecha a partir de la cual el Contador Público se está responsabilizando de su trabajo profesional.

#### **10.- NOMBRE, FIRMA Y NÚMERO DE REGISTRO DE CONTADOR PÚBLICO**

Para efectos fiscales es obligatorio estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y para poder dictaminar se asentara el nombre, y su número de registro y lógicamente su firma Autógrafa.

## **DICTAMEN FISCAL SIMPLIFICADO**

**CONTRIBUYENTES OBLIGADOS POR LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y ARTÍCULOS 51-A Y 51-B DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Existe un texto aprobado en la XVIII Convención Nacional de la Contaduría Pública Mexicana convocada por la Federación Nacional de la A.M.C.P. celebrada en Puerto Vallarta, Jalisco propuesto a la Asamblea por la Comisión Consultiva de la Federación.

Con base en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación en su fracción II para personas físicas con actividad empresarial o personas morales que estén autorizadas a recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, presentarán su Dictamen simplificado de acuerdo a los artículos 51-A y 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Presentarán un cuaderno con los siguientes documentos (artículo 26-a)

- 1.- Informe
- 2.- Estado de Ingresos y Egresos.
- 3.- Notas al Estado de Ingresos y Egresos.
- 4.- Relación de Donativos Recibidos.
- 5.- Relación de Gastos de Administración.
- 6.- Relación de los 40 principales donantes.
- 7.- Relación de Contribuciones Federales a cargo o como retenedor.
- 8.- Relación de Bienes Inmuebles.
- 9.- Análisis de Contribuciones por pagar al cierre.

En 1992 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la miscelánea del 23/X/92 y en su regla 26-B de ésta resolución, señala en su fracción I lo referente al Texto del Informe relativo al Dictamen Fiscal que este deberá apegarse al que haya adoptado el Colegio Registrado ante la Dirección de Profesiones del cual es miembro el Contador Público que dictamine. Artículos 51-A y 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Así pues teniendo ya un texto aprobado bajo las circunstancias ya ampliamente sustentadas será necesario para ser congruentes y utilizar el mismo criterio adaptándolo a los requisitos que se señalan y a los que habrá de sujetarse el informe.

Se propone el siguiente texto de Dictamen:

**DICTAMEN SIMPLIFICADO PARA DONATARIAS. MEMBRETE DEL  
CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO QUE DICTAMINA**

A LOS SOCIOS

O

PATRONOS

O

JUNTA DE GOBIERNO DE  
PRESENTES.

DE ASOCIACIÓN CIVIL

O

PERSONA MORAL

En mi Opinión, después de revisar el estado de ingresos y egresos elaborado por (Nombre de la empresa) y apegándome a lo dispuesto en los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, refleja la situación financiera relativa a éste documento, por el período comprendido del lo. De Enero al 31 de Diciembre de 19\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ a, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_.

NOMBRE Y NUMERO DE REGISTRO DEL  
C.P.R. ANTE LA ADMINISTRACIÓN  
GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.

**TEXTO DE DICTAMEN DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES PROPUESTO PARA USO OBLIGATORIO A LOS MIEMBROS DE LOS COLEGIOS AFILIADOS A LA FEDERACIÓN NACIONAL.**

**DICTAMEN EN CASOS DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES.**

**DICTAMEN**

( Lugar y Fecha)

Sr. (a) (ita) (nombre del enajenante)  
PRESENTE.

En mi Opinión, la ganancia, (pérdida) fiscal y el impuesto correspondiente (en su caso), fueron debidamente determinados y declarados derivada de la Enajenación de (número de acciones) de la (empresa emisora), conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, según contrato de compraventa celebrado con (nombre del o de los) adquirente (s) el ( fecha del contrato), examinando la siguiente documentación de acuerdo a normas de auditoría y con apego a las disposiciones fiscales:

- a).- Contrato de compraventa de acciones mencionado.
- b).- Libro de actas de asambleas de accionistas de las sociedades emisoras.
- c).- Libro de Registro de accionistas de las sociedades emisoras.
- d).- Declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta a los ingresos de las sociedades emisoras de 1975 a la fecha.
- e).- (Otra documentación que fuera necesaria en las circunstancias para determinar el costo de adquisición ajustado).

Declaro, bajo protesta de decir verdad, que emito este Dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento manifestando que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno.

NOMBRE Y FIRMA DEL C.P.R.  
REGISTRÓ EN AGFF No. \_\_\_\_\_

## **PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL TEXTO DEL DICTAMEN FISCAL SOBRE ENAJENACIÓN DE ACCIONES.**

El presente artículo tiene como objetivo proponer modificaciones al Texto del Dictamen Fiscal sobre Enajenación de Acciones a que se refiere el Art. 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dichas modificaciones se proponen en virtud de los cambios que sufrieron los Artículos 19 y 19-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta ( a partir del lo. de Enero de 1996 ) mismos que guardan una estrecha relación con el Art. 126 antes aludido por lo que creemos que, además de modificarse el Texto del Dictamen, también debería modificarse el propio texto de dicho Art. 126.

### **1- ANTECEDENTES.**

1.1.- Al texto del dictamen de enajenación de acciones.- En el mes de Octubre de 1988. en el marco de la XIV Convención Nacional de la Contaduría Pública Mexicana, los colegas C.P. Julián Garza Rosales y C.P. Pedro Hernández Curiel, presentaron a la membresía congregada en dicho evento, propuesta de texto de Dictamen Fiscal sobre Enajenación de Acciones, misma que fue aprobada por unanimidad y desde entonces constituyó el modelo aprobado por las Asociaciones y Colegios de Contadores Públicos afiliados a la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. para ser utilizado por la membresía conforme a lo dispuesto en la fracción I del Art. 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

No obstante que la figura de este Dictamen se contemplaba en el RLISR desde 1984, fue hasta el 30 de Junio de 1988, cuando con motivo de 'a publicación del nuevo RLISR se estableció, en su artículo 126, la normatividad a seguir para integrar el informe y anexos del Dictamen, situación que les otorgó mayor certidumbre al enajenante, al Contador Público Registrado y a la propia Autoridad Fiscal al establecer esta última, el contenido mínimo que debe integrar el cuaderno del Dictamen sentando las bases para su homologación. Lo anterior motivo a los colegas arriba citados a elaborar su propuesta sobre el texto de Enajenación de Acciones que, gracias a su cuidadoso diseño y alto contenido profesional, ha sido utilizado hasta la fecha por la membresía afiliada a la Federación Nacional.

1.2.- Al Dictamen Fiscal del Contador Público.- Indudablemente que el antecedente del Dictamen de Enajenación de Acciones lo es el Dictamen de Estados Financieros que para efectos fiscales emite el C.P.R. Este instrumento ha probado su eficacia a lo largo de su existencia a lo largo de su existencia constituyendo para la Autoridad un ágil y confiable instrumento de fiscalización y control, al Contribuyente le otorga un grado razonable de seguridad y confianza respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales que han sido verificadas por un profesional independiente y técnicamente capacitado para tal fin aplicando normas y procedimientos de auditoría que garantizan la ejecución de un trabajo profesional y al propio C.P.R., le ha significado una importante fuente de trabajo que lo distingue y lo motiva a mantener altos estándares de calidad en virtud de la gran responsabilidad que implica la emisión de este Dictamen.

De manera breve me permito señalar que el antecedente más remoto en relación al trabajo del C.P.R., para efectos fiscales lo encontramos en el RLISR, primera vez que se llamo así - del 22 de abril de 1925 cuando en su Art. 83 establecía que " Las Juntas Calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la SHCP para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones, limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables. Las mismas Juntas llevaran un registro de contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda para certificar los documentos a que se refiere el párrafo anterior."

Posteriormente, con motivo de la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal ( DAFF ) a través de un Decreto expedido por el Presidente de la República en turno Lie. Adolfo López Mateos, el 21 de Abril de 1959, es cuando el Estado reconoce de manera formal al Contador Público como el profesionista idóneo para auxiliar en las tareas de fiscalización de esta nueva DAFF. Entre otras cosas, en este Decreto se establecieron los requisitos básicos a cumplir por los Contadores Públicos para obtener su registro en la SHCP; señalaba las sanciones aplicables a los C.P.R. que se les detectaran irregularidades que se tradujeran en evasión de ingresos fiscales, normaba criterio respecto de mantener la independencia mental entre el contribuyente dictaminado y el C.P.R. observando los principios generalmente aceptados por la técnica contable; obligaba a dictaminarse a aquellos causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, además, establecía la opción de dictámenes voluntarios.

El anterior Decreto tuvo vigencia hasta el 1 de Abril de 1967, fecha en que entro en vigor el Código Fiscal de la Federación, mismo que en su Art. 2o. Transitorio Fracc. IV derogo dicho Decreto dejando su lugar al Art. 85 del C.F.F. que es el antecedente más próximo del actual Art. 52 de dicho ordenamiento. La modificación sustantiva en este caso consistió en que se elimino la Obligatoriedad del Dictamen Fiscal a los contribuyentes pasando a ser opcional.

Siguiendo con esta secuencia en Diciembre de 1990 se incorpora al C.F.F. un nuevo artículo 32-A que establece la obligatoriedad a los contribuyentes con ingresos, activos, o número de trabajadores arriba de ciertos niveles a dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, situación que sigue vigente hasta nuestros días.

## **2.- NECESIDAD DE MODIFICAR EL TEXTO DEL DICTAMEN.**

A partir del 1 de enero de 1996 se introduce un importante cambio en los Artículos 19 y 19-A de la L.I.S.R. que modifica el procedimiento a seguir para determinar el ingreso por enajenación de acciones, cambio que sin duda alguna constituye un avance en materia de simplificación fiscal, toda vez que elimina laboriosos y complicados cálculos respecto a utilidades o pérdidas de ACCIÓN derivadas del resultado fiscal de la emisora, utilidades distribuidas por ACCIÓN, dividendos cobrados por ACCIÓN recibidos por la emisora, todo esto ocurrido entre la fecha de adquisición y enajenación de las acciones por su tenedor o propietario.

Los conceptos anteriores son sustituidos por las fluctuaciones que se manifiestan en el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta ( CUFIN ) entre las fechas de adquisición y enajenación de las acciones, logrando con esto los siguientes efectos:

A.- Se logra una mayor simplicidad en el cálculo.

B.- Se elimina el efecto regresivo que se le provocaba al inversionista cuando la emisora, al declarar pérdida fiscal y al asignarla al cálculo de las pérdidas por ACCIÓN, podía provocar que estas nulificaran al costo comprobado de adquisición de las acciones, esto es que la pérdida por ACCIÓN fuera superior al costo comprobado de adquisición cuya diferencia se convertía en ingreso acumulable que había que sumar al valor de enajenación de la ACCIÓN, llegando al absurdo que aun vendiendo la ACCIÓN "a valor cero" se obtenía ingreso acumulable que daba lugar a causación de impuesto sin que el enajenante hubiere tenido un incremento en su patrimonio que justificará la aplicación del gravamen.

C- Se homologa este procedimiento al que se sigue en la determinación de la base gravable por concepto de reducción de capital ( Artículo 121 y 123 fracción II LISR).

### **3.- ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 103 DE LA L.I.S.R. Y 126 DEL R.L.I.S.R.**

A efecto de ser más explícito a continuación hacemos referencia a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 103 de la LISR y del artículo 126 del RLISR.

3.1.- Cuarto párrafo del artículo 103 de la LISR.- El artículo 103 referido se encuentra dentro de la estructura de la LISR en el capítulo IV que se comprende a los ingresos que obtienen las personas físicas por enajenación de bienes y a su vez dicho capítulo forma parte del Título IV de la Ley que se refiere al régimen de las personas físicas residentes en México.

Este artículo 103 establece la mecánica para calcular el pago provisional en tratándose de enajenación de bienes ( terrenos, construcciones, **acciones**, obras de arte y otros bienes muebles ) y cuyo cuarto párrafo señala:

" Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente si este es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México, excepto en los casos en que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que hará un pago provisional menor cuando cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley".

Lo anterior lo interpretamos como la opción o facilidad que tiene el enajenante de que, en caso de que la tasa fija del 20% que se establece como pago provisional a retener por el adquirente, sea a juicio de aquel excesiva, se le permita cubrir ( por vía de la retención que le hace el adquirente ) una cantidad menor, evitando con esto que el pago provisional sea desproporcionado en relación al impuesto anual. Para que el enajenante haga uso de esta opción debe cumplir con una serie de requisitos que contiene el artículo 126 del RLISR.

3.2.- Artículo 126 del RLIR.- Por su parte este artículo hace referencia al cuarto párrafo del artículo 103 antes citado, limitando su alcance exclusivamente a la enajenación de acciones, estableciendo los requisitos a cumplir por el enajenante de acciones para que a su vez el adquirente le efectúe una retención menor al 20% del total de la operación, destacando como requisito principal que la operación relativa sea dictaminada por CPR, el cual debe presentar su Dictamen apegándose a lo señalado en el artículo 52 del CFF, así como a las disposiciones del RCFE y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo. Por otra parte debe manifestar en el texto del Dictamen, entre otros hechos los siguientes:

" Las utilidades por ACCIÓN generadas con base en las declaraciones del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades emisoras".

" Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por ACCIÓN, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad".

Como veremos en el siguiente apartado, los enunciados anteriores han perdido actualidad con motivo de las modificaciones al artículo 19 de la LISR que abordamos a continuación:

#### **4. - ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 19 DE LA LISR.**

En este apartado haremos un breve análisis de la mecánica para determinar la ganancia por enajenación de acciones, enfocando la atención a los procedimientos de auditoría a aplicar y los soportes documentales a que el CPR debe acudir para sustentar su Dictamen.

Nos dice el artículo 19 que la ganancia en enajenación de acciones se determina restando al Ingreso obtenido por ACCIÓN el costo promedio por ACCIÓN de las acciones que se enajenen.

4.1.- Ingreso obtenido por ACCIÓN-- Este resulta de dividir el importe total del valor de la enajenación entre el número de acciones enajenadas.

Para que el CPR tenga conocimiento del valor de enajenación, consideramos que debe inspeccionar el contrato de compra venta que al efecto celebren las partes, documento que consideramos como la prueba documental típica para este caso. No creemos que exista un parámetro confiable contra el cual pueda el CPR comparar y de alguna manera validar el valor de enajenación que fijen las partes, debido a las diversas variables, tangibles e intangibles, que influyen en esa determinación, tales como valor en libros de la ACCIÓN, perspectivas futuras de la emisora, calidad de su administración, porcentaje que del capital social representa el paquete de acciones en venta, necesidad o motivos que tiene el vendedor al vender, etc. Quizá el dato que convenga tener presente el CPR sea del valor en libros de la ACCIÓN a la fecha de venta ya que este sería en costo mínimo al cual debe venderse la ACCIÓN " en condiciones normales" de tal suerte que si se vende por arriba de ese precio suele considerarse que el enajenante obtiene utilidad y pérdida en caso de venderse por debajo de dicho parámetro.

Sobre este particular, es pertinente señalar que las acciones que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores sí cuentan con una serie de parámetros que permiten conocer el valor de venta de las mismas a una fecha determinada, situación que es irrelevante para el CPR ya que la enajenación de este tipo de acciones se encuentra exenta del ISR conforme a lo dispuesto en el artículo 77 fracción XVI de dicho ordenamiento por lo que no serían materia de este tipo de Dictamen.

En relación a documentación en poder de la emisora, es conveniente revisar los siguientes comprobantes:

La escritura constitutiva y sus respectivas modificaciones de la sociedad emisora para cerciorarse sobre la existencia de requisitos especiales para la Enajenación de acciones.

El registro de acciones de la sociedad (artículo 128 Ley General de Sociedades Mercantiles -LGSM) para verificar la legítima titularidad del enajenante de las acciones.

Cabe señalar que la emisora está obligada a proporcionar a los socios que lo soliciten constancias que contengan la información necesaria para efectuar los cálculos de la ganancia en enajenación de acciones según consta en el último párrafo del artículo 19 de la LISR.

4.2.- Costo promedio por ACCIÓN.- Este se determina dividiendo el **monto original ajustado (MOA)** del total de acciones propiedad del enajenante de la empresa emisora ( no obstante que no se vayan a enajenar el total de estas ) entre el número de dichas acciones que tenga el enajenante a la fecha de enajenación.

4.3.- Monto original ajustado ( MOA ).- Este resulta de la siguiente operación:

Costo de adquisición actualizado (CAA)	MAS MENOS	Incremento (decremento) en el saldo de CUFIN en el período de tenencia por el enajenante (VARCUFIN)
--	--------------	---

4.3.1. Costo de adquisición actualizado.- Este representa para el enajenante el desembolso original (Actualizado a la fecha de enajenación) efectuado para adquirir las acciones de su propiedad. Se calcula multiplicando el valor original de adquisición de cada paquete accionario ( de la emisora ) de su propiedad por el factor de actualización correspondiente a las fechas de adquisición y enajenación. Para llegar a ello el CPR deberá investigar la manera en que el enajenante adquirió las acciones y verificar la documentación comprobatoria que ampare dichas adquisiciones. Las formas más comunes de adquisición y su soporte documental se señalan a continuación:

Inversión Original	Acta constitutiva
Aumento de capital	Acta de asamblea extraordinaria
Adquisición de terceros	Contrato de compra venta y en su caso dictamen de CPR

Existen otros casos especiales de adquisición de acciones en los cuales se requiere de avalúo practicado por persona autorizada por la SHCP ( artículo 95 LISR ) para determinar su costo de adquisición; tales casos son: las acciones adquiridas en permuta y las adquiridas por donación gravada para ISR.; en caso similar se encuentran las adquisiciones hechas a un valor inferior al de mercado que significan ingreso presunto para el adquirente ( Artículo 102 LISR).

En los casos en que el enajenante haya adquirido las acciones por **herencia, legado o donación exenta** del ISR (artículo 77 fracción XXIII y XXIV ), el costo de adquisición de este será el que corresponda al autor de la sucesión o el donante, situación que en algunos casos presentará un problema de soporte documental para el CPR en caso de que ese hecho sea anterior a 1972 o a 1982. Antes de 1972 la operación de enajenación de acciones se encontraba exenta de la LISR, situación que favorecía la práctica de no elaborar y conservar comprobantes que ampararan las operaciones de compra venta de acciones. Por otra parte, hasta 1982 el régimen de tenencia y circulación de las acciones permitido por la LGSM era, de manera optativa, **al portador o nominativo**, siendo el primero el más socorrido por los inversionistas ya que los mantenía en el anonimato, además de que le hacía a la Autoridad Fiscal muy difícil la fiscalización de las transacciones de acciones. A partir de 1983 se modificó la LGSM para solo permitir la tenencia de acciones nominativas. En virtud de lo anterior, los casos de enajenación de acciones donde la fecha de adquisición es anterior a 1983 dificultan en alto grado al CPR la obtención de la evidencia documental respecto del costo de adquisición.

4.3.2.- Variación en el saldo de la CUFIN.- El segundo elemento que se suma al CAÁ en la determinación del MOA es el incremento o decremento que se genera en la sociedad emisora en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta ( CUFIN ) durante el período en que el enajenante tiene en su poder las acciones que enajena. Esta variación en la CUFIN (VARCUFIN ) constituye precisamente la esencia del cambio en el artículo 19 de la LISR. Para verificar este elemento, el CPR debe tener un conocimiento pleno del contenido del artículo 124 de la LISR que se refiere al cálculo de la CUFIN y allegarse, cuando menos de la siguiente documentación comprobatoria de la emisora que corresponda al periodo en el cual el enajenante ha sido tenedor de las acciones:

A.- Declaraciones anuales ISR.

B.- Documentos donde conste el pago de dividendos que en su calidad de accionista haya recibido la emisora.

C- Actas de asamblea donde conste el decreto de dividendos de la emisora a sus accionistas.

D.- Actas de asamblea donde consten aumentos o disminuciones al número de acciones en circulación de la emisora.

Con los elementos anteriores el CPR estará en posibilidad de determinar el importe de la VARCUFIN, que asignado a la parte que corresponda a las acciones del enajenante, constituye el segundo elemento del MOA. Una vez determinado el MOA por ACCIÓN se resta al valor de enajenación por ACCIÓN y nos da la ganancia que multiplicada por el número de acciones vendidas representa la ganancia en la operación.

4.3.4.- Variación en el número de acciones de la emisora.- Cabe señalar que en el caso en que aumente o disminuya el número de acciones de la emisora durante el período de tenencia accionaria del enajenante, este período "global" que se inicia en la fecha de adquisición y termina en la fecha de enajenación **puede, a elección del contribuyente**, dividirse en " sub períodos" para efectos del cálculo de la VARCUFIN. Estos "sub períodos " comprenden la fecha de adquisición y enajenación de acciones en las que la emisora haya mantenido el mismo número de acciones. El importe de la VARCUFIN de cada " sub período " se divide entre el número total de acciones que mantuvo en circulación la emisora en dicho periodo para obtener así el VARCUFIN por ACCIÓN correspondiente al " sub período ", mismo que se multiplica por el número de acciones propiedad del enajenante, obteniendo el VARCUFIN correspondiente al paquete de acciones propiedad del enajenante por cada " sub período", mismos que sumados algebraicamente entre si nos da el VARCUFIN del período global.

La anterior opción se incorporó al texto del artículo 19 a partir del lo. de Enero de 1997 y, de acuerdo con análisis comparativos realizados, constituye un trato fiscal más equitativo para el contribuyente por lo que consideramos debe ejercerse cuando se encuentre en el supuesto de variación en el número de acciones de la emisora. Cabe aclarar que antes de Enero de 1997 este mecanismo ya se contemplaba en la Regla 131 de la Resolución Miscelánea vigente hasta el 31 de Marzo de 1997.

## **5.- NECESIDAD DE MODIFICAR EL TEXTO DEL DICTAMEN.**

La modificación al texto del artículo 19 de la LISR, impacta el contenido del Artículo 126 del RLISR, toda vez que se cambia la mecánica para determinar el monto de la ganancia dejando sin efecto la realización de algunos cálculos, mismos que el CPR que dictamina una operación de enajenación de acciones ya no tiene necesidad de verificar. Estos cálculos son los siguientes:

- Utilidades o pérdidas por ACCIÓN,
- Dividendos o utilidades por ACCIÓN percibidos por la emisora.
- Dividendos o utilidades distribuidos por ACCIÓN a accionistas.

Por otra parte el nuevo esquema da lugar a nuevos cálculos, todos ellos referidos al período de tenencia de acciones por el enajenante:

- Saldo de la Cuenta CUFIN según artículo 124 LISR.
- Importe de la variación del saldo de la cuenta CUFIN (VARCUFIN ) ya sea por el período " global" o por los sub períodos.
- Asignar ( aplicando regla de tres ) el importe del VARCUFIN total a la parte de acciones propiedad del enajenante.

## **6.- PROPUESTA DEL NUEVO TEXTO DEL DICTAMEN.**

En base a lo asentado en el apartado anterior, consideramos necesario que se adecuó el texto del Dictamen para operaciones de enajenación de acciones eliminando de este las expresiones que contienen la realización de procedimientos que tiene como fin verificar cálculos que, a partir del 1 de Enero de 1996 ya no están vigentes y, a su vez, sustituirlos por aquellos que los reemplazaron.

La presente propuesta fue dada a conocer a la membresía de los Colegios afiliados a esta Federación, dándose un plazo para que se hicieran las observaciones a la misma una vez recibidas y analizadas estas observaciones y hechas las adecuaciones al presente documento, este se emite para su difusión y sea el texto utilizado por la membresía afiliada a los colegios que aglutina esta Federación.

Culiacán, Sin., a 19 de Noviembre de 1997.

**C.P. SAMUEL CAMPOS VELARDE SECRETARIO DE LA  
COMISIÓN CONSULTIVA.**

## NUEVO TEXTO DEL DICTAMEN.

Administración Fiscal Federal de \_\_\_\_\_  
Sub Administración de Auditoría  
Departamento de Revisión de Dictámenes.  
Presente.

He examinado la operación de enajenación de \_\_\_\_\_ acciones ordinarias nominativas emitidas por la empresa \_\_\_\_\_ celebrada el día \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 19 \_\_\_\_ Siendo el enajenante ( el ) ( la ) ( Sr. ) ( Sra. ) ( Srita. \_\_\_\_\_ ) y el adquirente ( el ) ( la ) ( Sr. ) ( Sra. ) ( Srita. ) o ( Persona Moral ) \_\_\_\_\_. El importe de la operación fue de \$ \_\_\_\_\_ ( cantidad con el número y letra ), por ACCIÓN, haciendo un importe total de la operación, la cantidad de \$ ( cantidad con número y letra ) habiendo reportado al enajenante una utilidad ( o pérdida ) fiscal total de \$ \_\_\_\_\_ ( cantidad con número y letra ).

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro del alcance de los procedimientos de auditoría, examine el cálculo del costo de adquisición ajustado, de la fluctuación en el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la empresa emisora, durante el período en el cual el enajenante tuvo en su poder las acciones, así como la verificación del resultado obtenido en la enajenación, mismos que se determinaron en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Así mismo y dentro del alcance de los referidos procedimientos de auditoría me cercioré en forma razonable de:

- La antigüedad en la tenencia de las acciones mediante la revisión de los siguientes documentos: (anotar los que sean aplicables: títulos de las acciones, contrato de enajenación relativo a su adquisición y otros documentos revisados en las circunstancias propias de cada dictamen).
- El cálculo del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta conforme a lo dispuesto por el artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la empresa emisora, por el período comprendido entre las fechas de adquisición y enajenación por el contribuyente, determinando el monto de la fluctuación en dicho período, mediante la revisión de: ( anotar las que sean aplicables: declaraciones del Impuesto Sobre Renta de la Sociedad emisora, y/o las constancias entregadas por la emisora al enajenante, actas de asamblea donde conste el decreto de dividendos por la emisora, documentos donde conste el pago dividendos que en su calidad de accionista haya recibido la emisora y cualquier otro documento aplicable en las circunstancias propias de cada caso).
- La aplicación, a la parte correspondiente a las acciones enajenadas por el contribuyente, del importe de la fluctuación a que se refiere el párrafo anterior conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de la fracción II del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En mi opinión, con base en el examen que practique, la utilidad ( o la pérdida ) fiscal obtenida en la enajenación referida en el primer párrafo es correcta. El presente dictamen se hace con el objeto de cumplir con lo dispuesto en el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con la retención prevista en el artículo 103 de la citada Ley y no tuvo por objeto emitir una opinión sobre la situación fiscal de la sociedad emisora de las acciones, ni de las partes contratantes. Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno.

Lugar y fecha\_\_\_\_\_

Nombre del Contador Público Registrado  
Registro de la Dirección General de Auditoría

## CONCLUSIONES.

Como resultado del estudio hecho acerca de los trabajos que en este Cuaderno se presentan llegamos a las siguientes conclusiones.

1.- Coincidiendo con los conceptos de los Deberes Profesionales Inmanentes y con los Deberes Profesionales Sociales, que se contemplan en nuestro Código de Ética Profesional las reflexiones acerca de la Publicidad del Contador Público, Los Despachos Transnacionales (Espíritu Nacionalista de la Profesión) así como la Reexpresión de Estados Financieros, tienen una absoluta vigencia en el actuar profesional de los asociados.

2.- El Dictamen es la manifestación escrita del Contador Público respecto del alcance y resultado del examen de la situación financiera de una entidad económica, y contiene la Opinión de este profesionista respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros que avala con su firma.

3.- Se han eliminado de los Textos de Dictamen los párrafos redundantes, ya que al efectuarse el trabajo de revisión de acuerdo a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados y al obtener la evidencia suficiente y competente el auditor se obliga a aplicar las técnicas necesarias para respaldar su Opinión.

4.- Los modelos de textos de dictamen para efectos de cumplimiento de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos se encuentran publicados en el Diario Oficial de la Federación del 28 de enero de 1998, y son los aplicados por los asociados afiliados a los Colegios que integran la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C.

5.- De conformidad con las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir del 1.º de enero de 1999, al introducirse un nuevo concepto llamado UTILIDAD FISCAL NETA REINVERTIDA, esto modificará el mecanismo que tendrá lugar en la enajenación de acciones a partir del año 2000, por lo que habrán de adecuarse algunos conceptos que contiene el presente Cuaderno en el Tema VII

**DIRECTORIO GENERAL DE COLEGIOS AFILIADOS A LA FEDERACIÓN NACIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS FUNDADORES Y DE NÚMERO.**

- 1.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN EL D.F., A\*C.
- 2.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN TIJUANA, B.C., A.C.
- 3.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO EN CULIACÁN, A.C.
- 4.- COLEGIO DE LICENCIADOS EN CONTADURÍA PÚBLICA  
DE JALISCO, A.C.
- 5.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN EL ESTADO DE VERACRUZ, A.C.
- 6.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN MAZATLÁN, SINALOA, A.C.
- 7.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS  
DE LA HUASTECA, A.C.
- 8.- ASOCIACIÓN MICHOACANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL, A.C.
- 9.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE  
PUERTO VALLARTA, JALISCO, A.C.
- 10.- INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS  
DE SALTILLO, A.C.
- 11.- COLEGIO LAGUNERO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.
- 12.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN VERACRUZ CENTRO, A.C.
- 13.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DEL ESTADO DE  
TABASCO, A.C.
- 14.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS  
DEL VALLE DE CUERNAVACA, A.C.
- 15.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN CIUDAD JUÁREZ, A.C.

- 16.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN QUINTANA ROO, A.C.
- 17.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN LA PENÍNSULA DE YUCATÁN, A.C.
- 18.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN GUAMUCHIL, SINALOA, A.C.
- 19.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN ENSENADA, A.C.
- 20.- COLEGIO CACHANILLA DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.
- 21.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN PUEBLA, A.C.
- 22.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO REGIONAL DEL SUR, A.C.
- 23.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DEL GUADIANA, A.C.
- 24.- COLEGIO REGIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS DE HIDALGO, A.C.
- 25.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN EL ESTADO DE GUANAJUATO, A.C.
- 26.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS  
COLEGIO PROFESIONAL EN CHIAPAS, A.C.
- 27.- ASOCIACIÓN MEXICANA EN EL ESTADO DE GURRERO, A.C.  
COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y LICENCIADOS EN DERECHO  
FISCALISTA, A. C.
- 28.- ASOCIACIÓN LIBRE DE CONTADORES PÚBLICOS  
DE AGUASCALIENTES, A.C.
- 29.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS,  
COLEGIO PROFESIONAL EN TEHUACÁN, PUEBLA, A. C.
- 30.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS,  
COLEGIO PROFESIONAL EN URUAPAN, MICHOACÁN, A. C.
- 31.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL EN  
PIEDRAS NEGRAS, COAHUILA, A.C. FUNDADO EN 2000.
- 32.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS DEL BAJÍO, A.C. FUNDADO EN  
2001.

- 33.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL DE SAN FRANCISCO DEL RINCÓN, A.C. FUNDADO 2001. (BAJA)
- 34.- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS “UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA. A.C. FUNDADO EN 1971.
- 35.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL EN NUEVO LEÓN, A.C. FUNDADO EN 2003
- 36.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL EN EL ESTADO DE MÉXICO, A.C.
- 37.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL EN EL ISTMO DE TEHUANTEPEC, A.C.
- 38.- ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL DEL SOCONUSCO, A.C.
- 39.- COLEGIO DE LICENCIADOS EN CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS DE SAN FRANCISCO DEL RINCÓN.