



Colegio de Contadores Públicos
de Guadalajara Jalisco

IMCP

Boletín Técnico

2012

abril



Abril de 2012

BOLETÍN MENSUAL

Editor Responsable:

CPC José Antonio Ramos Cárdenas
Presidente del Consejo Directivo 2012

Director de la Edición:

CPC Luis Alberto García Sánchez

Presidentes de Comisiones participantes:

CP Gloria de Jesús Zamudio Grave
Presidente de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente 2012

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión del Boletín de Apoyo al Ejercicio Independiente 2012

CPC Hugo Alejandro González Anaya
Presidente de la Comisión de Auditoría Interna y Gobierno Corporativo 2012

CP Armando Castro Silva
Presidente de la Comisión de Contabilidad Administrativa y Costos 2012

CPC Juan Andrés Pallares Aguilar
Presidente de la Comisión de Control de Calidad 2012

CPC Jesús Serrano Díaz
Presidente de la Comisión de Dictamen Fiscal 2012

CP Alejandro Marín Contreras
Presidente de la Comisión Fiscal 2012

CPC Aldo Iván Saldaña Vivanco
Subcomisión del Boletín de la Comisión Fiscal 2012

CP José Luis Núñez Alfaro
Presidente de la Comisión de Investigación Profesional 2012

CPC Jesús Navarro Martínez
Presidente de la Comisión de Precios de Transferencia 2012

LCP Gerardo Ernesto Martínez Chávez
Presidente de la Comisión de Seguridad Social e Impuestos Estatales 2012

COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE

EL CONSEJERO PROFESIONAL DE NEGOCIOS

Autor: CPC José Manuel Alejandro Escanes

1

COMISIÓN DE AUDITORÍA INTERNA Y GOBIERNO CORPORATIVO

CONSOLIDACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA CON GOBIERNO CORPORATIVO

Autor: LCP Jesús A. Ascencio

8

COMISIÓN DE CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y COSTOS

GENERALIDADES DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES EN EMPRESAS DE SERVICIO

Autores:
CP. Fanny Moreno S
CP. Susana Jáuregui F.
C.P. Isaac M. González E.

10

COMISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD

BREVE REPASO DE ALGUNAS GENERALIDADES DE LA NORMATIVIDAD EXISTENTE DEL CONTROL DE CALIDAD

Autor: CPC Jesús Serrano Díaz

16

INICIAN REVISIONES DE CONTROL DE CALIDAD A FIRMAS NUMEROSAS

Autor: CPC Eduardo Santana Baltazar

20

COMISIÓN DE DICTAMEN FISCAL

LA DEPRECIACIÓN POR COMPONENTES NIF C-6 "PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO"

Autor: CPC Víctor Hernández Molina

23

COMISIÓN FISCAL

EL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS

Autor: CPC Ricardo Martín del Campo Romero

28

PROYECTO PARA PRESTACION DE SERVICIOS "CONTRATOS PPS" ASPECTOS FISCALES

AutorA: Lic. Melissa de Alba Ritz

36

RESUMEN DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, MARZO 2012

Autor: CPC Enrique Gómez Caro

42

TESIS Y JURISPRUDENCIAS, MARZO 2012

Autor: CPC Aldo Iván Saldaña Vivanco

44

INDICADORES FISCALES, MARZO 2012

Autor: CPC Enrique Gómez Caro

49

Abril de 2012

COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN PROFESIONAL

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 13 MEDICIÓN DE VALOR RAZONABLE

49

Autores:

CPC José Luis Franco Murayama

CPC Martha Lorena Arreola Núñez

CPC Marco Antonio Sandoval Madrigal

CPC Hugo Ismael Díaz Dueñas

CPC Sergio Arturo Gutiérrez Rodríguez

COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

ASPECTOS A CONSIDERAR EN LOS PRÉSTAMOS ENTRE PARTES RELACIONADAS

55

Autor: CP Jorge Velázquez Ávalos

COMISIÓN DE SEGURIDAD SOCIAL E IMPUESTOS ESTATALES

NUEVOS MODELOS DE OPINIÓN DEL DICTAMEN DE SEGURO SOCIAL

58

Autor: CP y MF Héctor Salazar Cervantes



Política Editorial:

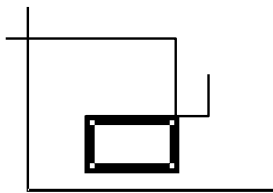
Los artículos publicados expresan la opinión de sus autores y no necesariamente la del Colegio. No se permite la reproducción total o parcial de los artículos publicados sin citar la fuente respectiva.

Edición Digital:

LD Carolina Castellanos González
Diseñadora

LIA Andrés Castañeda Covarrubias
Informática





EL CONSEJERO PROFESIONAL DE NEGOCIOS



Autor: CPC José Manuel Alejandro Escanes

INTRODUCCIÓN

Ante los clientes, ¿cómo nos presentamos? ¿Contadores, Fiscalistas, Auditores, Consultores? ¿Acaso, somos Profesionales de Negocios? Y si así lo fuéramos, ¿conocemos al menos una pincelada del entorno general de las aguas en que navegan las actividades empresariales?

Un profesional de los negocios debería poseer al menos estas cualidades personales y profesionales: Objetividad, Profesionalismo y Experiencia, Independencia de criterio, que sea capaz de agregar valor a la empresa con sus aportaciones, que proponga soluciones a problemas a los que en más de una ocasión se haya enfrentado en su vida como empresario o asesor. No debemos olvidar que lo más apreciado en un profesional de los negocios es su expertise, es decir, su conocimiento de la vida empresarial, del mercado, de los vaivenes de las crisis financieras, etc.

Precisamente reflexionando en lo anterior, creo que estamos saturados de información. En calidad de analistas, preparadores de estados financieros, contadores o auditores, tenemos que estar al día en modificaciones a las Normas de Información Financiera; como auditores, actualizarnos en Normas Internacionales de Auditoría y su entrada en vigor, claro, sin olvidar que siguen vigentes algunos procedimientos de auditoría y guías mexicanas, amén de implementar la Norma de Control de Calidad y establecer sistemas para atender las revisiones contempladas en la Norma de Revisión del Control de Calidad, con sus diferentes fechas de entrada en vigor, dependiendo del tamaño de firma a la que pertenecemos. Si le seguimos..., en materia fiscal, constantemente recibimos decretos y leyes que reforman el estado actual de las cosas. Se preguntarán, ¿y después de todo esto, todavía este escribano pretende que conozcamos de temas que rebasan nuestro ámbito de actuación profesional para podernos considerar profesionales de los negocios? Pues sucede que así es, y lo que propongo en este artículo solamente representa una pincelada que nos permita entender lo que ocurre en el seno de los negocios, ya que si quisiéramos asesorar en estos asuntos, nos deberíamos capacitar a fondo para poder ofrecer asesoría verdaderamente profesional en estas áreas.



Parafraseando a Jorge Bucay, propongo que seamos cuidadosos de no caer en lo que él llama “*INFOXICACION*”; es decir, vivimos una era de exceso de información y para ser verdaderamente productivos hay que deshacerse de la información que no necesitamos saber. En la frase que sigue se condensa el sentido de lo comentado anteriormente:

“El hombre más inteligente es el que solo hace lo que estrictamente tiene que hacer; es decir lo que puede delegar, y alguien lo hace mejor que él, lo debe delegar.”

ENTORNO EMPRESARIAL

¿Ahora bien, en qué entorno empresarial nos gustaría desenvolvemos? Esta es otra pregunta que cada quién se debe contestar con honestidad. Para nadie resulta una verdad desconocida que existen a grandes rasgos dos tipos de ambientes empresariales, el de las empresas conscientes y las empresas depredadoras. En una excelente plática Jorge Bucay las definió con estas características:

Empresas conscientes son aquellas que propician bienestar integral, económico, personal y familiar de sus integrantes. En cambio, las empresas depredadoras estimulan la sobre implicación de los empleados, donde se valora a los que aportan siempre el máximo de su capacidad, a los que únicamente actúen y se desempeñen en función de su trabajo, no respetando su tiempo libre; donde la adicción al trabajo no está mal vista. A medida que se crece en este tipo de organizaciones es más difícil irse y la consecuencia de quedarse... son las enfermedades laborales. Principalmente de tipo psicológico.

“Si nos enfocamos únicamente en ganar dinero, perderemos a las personas. En cambio, si nos enfocamos en ganar a las personas, seguramente terminaremos ganando dinero”.

LA ADMINISTRACIÓN ACTUAL

Volviendo al eje central de nuestro ensayo, existen temas de la administración actual, que requieren conocimientos al menos someros que nos permitan entender de forma sucinta a los administradores en su accionar cotidiano. Entre los temas frecuentes que se tratan en la administración profesional de los negocios, se presentan asuntos relacionados con: 5's, 6 Sigma, Balanced Score Card, FCF, EBITDA, Estado de Flujos, Planeación Estratégica, Campañas Publicitarias, etc.

Sin pretender desarrollar a fondo cada uno de estos temas, sí quisiéramos dejar asentada una breve reseña del significado de cada uno de estos puntos.

¿QUE SIGNIFICAN LAS 5's?

Las 5's son cinco principios japoneses cuyos nombres comienzan por S y que van todos en la misma dirección:



1	Seiro	CLASIFICACION
2	Seinton	ORGANIZAR
3	Seiso	LIMPIEZA
4	Seiketsu	ESTANDARIZAR
5	Shitsuke	DISCIPLINA

1 Seiro CLASIFICACION

¡Separar lo que es necesario de lo que no lo es y tirar lo que es inútil! El propósito de clasificar significa retirar de los puestos de trabajo todos los elementos que no son necesarios para las operaciones cotidianas de mantenimiento o de oficinas. Los elementos necesarios se deben mantener cerca de la acción, mientras que los innecesarios se deben retirar del sitio, donar, transferir o eliminar.

2 Seiton ORGANIZAR

¡Colocar lo necesario en un lugar fácilmente accesible! Colocando las cosas útiles por orden según criterios de: Seguridad / Calidad / Eficacia.

- **Seguridad:** Que no se puedan caer, que no se puedan mover, que no estorben.
- **Calidad:** Que no se oxiden, que no se golpeen, que no se puedan mezclar, que no se deterioren.
- **Eficacia:** Minimizar el tiempo perdido elaborando procedimientos que permitan mantener el orden.

3 Seiso LIMPIEZA

¡Limpiar las partes sucias! Recogiendo, y retirando lo que estorba, limpiando con un trapo o brocha, barriendo, desengrasando con un producto adaptado y homologado, etc.

4 Seiketsu ESTANDARIZAR

¡Mantener constantemente el estado de orden, limpieza e higiene de nuestro sitio de trabajo! Limpiando con la regularidad establecida, manteniendo todo en su sitio y en orden, estableciendo procedimientos y planes para mantener orden y limpieza.

5 Shitsuke DISCIPLINA

¡Acostumbrarse a aplicar las 5's en nuestro sitio de trabajo y a respetar las normas del sitio de trabajo con rigor! Respetando a los demás. Respetando y haciendo respetar las normas del sitio de trabajo. Llevando puestos los equipos de protección. Teniendo el hábito de limpieza. Convirtiendo estos detalles en hábitos reflejos.



¿QUÉ ES SEIS SIGMA?

Es una metodología de *mejora de procesos* centrada en la reducción de la variabilidad de los mismos, consiguiendo reducir o eliminar los **defectos** o fallas en la entrega de un producto o servicio al cliente.

El proceso **Seis Sigma** (six sigma) se caracteriza por 5 etapas bien concretas:

Definir el problema o el defecto; **Medir** y recopilar datos; **Analizar** datos; **Mejorar** los procesos actuales y; **Controlar** las variables.

BALANCED SCORE CARD

Se trata de una metodología que convierte la visión en acción mediante un conjunto de indicadores agrupados en 4 categorías de negocio.

1. Financieras
2. Clientes
3. Procesos Internos
4. Formación y Crecimiento

Traduce la estrategia en indicadores para: Comunicar la estrategia a través de la organización de forma transparente y consistente; Coordinar los objetivos de las diversas unidades organizacionales; Conectar los objetivos con la planeación financiera; Medir de un modo sistemático la realización de las estrategias, mediante acciones correctivas oportunas.

FCF, EBITDA, ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

El análisis de la información financiera es o debería ser el elemento fuerte del profesional contable. El análisis adecuado de los flujos es hoy día el principal indicador que permite tomar decisiones financieras en las empresas.

La evaluación final del desempeño financiero de una organización se mide a través del análisis de su Flujo Libre de Caja (FCF) por sus siglas en inglés. Se determina en tres secciones: Flujo Operativo Neto, Cambios en el Capital de Trabajo y Cambios en Activos Fijos. El resultado de adicionar o restar al Flujo Operativo Neto los cambios en los otros dos elementos, nos dará el FLUJO LIBRE DE CAJA en el período analizado. Y es que no es lo mismo generar utilidades y que éstas se vean reflejadas en la parte superior del lado izquierdo del Balance, a tener que utilizarlas para sostener la operación en el capital de trabajo o en inversiones permanentes a los activos fijos.

Por su parte la EBITDA, es un indicador del estado de resultados que determina en términos generales, los flujos generados por la operación. Las siglas corresponden (en inglés) a las Utilidades antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones. También se conoce en castellano como UAFIDA.



Por último, el Consejero Profesional de Negocios debe ser capaz de interpretar a simple vista el Estado de Flujos de Efectivo, para detectar a dónde se dirigen los recursos generados en el período analizado identificando a vuelo de pájaro el origen y el destino de los recursos.

PLANEACION ESTRATEGICA

Todo consejero Profesional deberá estar familiarizado con el rumbo del negocio. Para ello, la herramienta por excelencia es la definición de la planeación estratégica de la organización. Algunos aspectos esenciales en el desarrollo de esta actividad son: Misión, Visión, Valores, Actores, Objetivos estratégicos y Proyectos.

MISION

Es la naturaleza de una organización, su razón de ser, un fin, un punto de referencia. Debe ser ambiciosa, concisa y establecer lo esencial.

VISION

Es un sueño capaz de mover a la gente a la acción, En qué nos queremos convertir en un plazo máximo de 5 años; debe ser ambiciosa para obligarnos a salir de la rutina comfortable; describe la aspiración a ser mejores.

VALORES

Los valores son ideas filosóficas que comparten las personas pertenecientes a la organización, y los mismos deberán ser coherentes con criterios o creencias que matizan y guían sus comportamientos. Ejemplos de éstos pueden ser: tratar al cliente con respeto, honestidad, propiciar bienestar integral, económico, personal y familiar de sus integrantes, etc.

ACTORES

Propietarios, Consejo, Personal, Prestadores de servicios externos.

OBJETIVOS ESTRATEGICOS

Se definen por áreas, y/o por líneas estratégicas, deben comenzar con un ¿para qué? Deberán establecer compromisos y metas por cumplir, en plazo y en porcentaje de cumplimiento.

PROYECTOS

Son acciones para alcanzar los objetivos. Se definen en función de los objetivos y se enumeran de acuerdo a la urgencia e importancia. Ejemplo: Creación de un manual de mantenimiento preventivo. Se determina su importancia en una escala de 1 al 5 ó del 1 al 10; lo mismo su urgencia y se plasma en una matriz de coordenadas.

¿LA PUBLICIDAD ES GASTO O INVERSIÓN?

De un excelente artículo de Horacio Marchand hago un breve resumen de este elemento que frecuentemente se revisa en las juntas de consejo.

Un gasto se percibe como algo que se va, como si fuera un gasto de luz, teléfono, reparaciones de automóviles. Bajo esta concepción la regla de oro es bajar gastos y en consecuencia reducir en publicidad.



Inversión es algo que regresa, como si fuera una maquinaria que se adquiere o un sistema de información. Las inversiones buenas generan retornos. Aquí la regla de oro es medirlas.

Si no ponemos sobre la mesa métricas que nos indiquen si fue una inversión o un gasto, de nada sirve seguir analizando. Algunas de ellas: ventas, llamadas entrantes, solicitudes de información, generación de prospectos, top of mind, recordación, impacto en el posicionamiento, incremento en márgenes. El mercadólogo que no le quiera entrar a la medición es que le tiene miedo.

¿Para qué invertir en publicidad? Para crear familiaridad, para generar branding (posicionamiento de marca), para generar ventas.

¿Cuánto invertir en publicidad? Varía mucho por industria, así como de la etapa de crecimiento en la que se encuentran tanto la industria como la empresa. En general se ha visto que se asocian a porcentajes sobre ventas que fluctúan desde 1 hasta 15 por ciento en casos extremos. La mayoría va entre el 3 y 6 por ciento. Y no quieras de inmediato ver si eres "normal" porque inviertes o no el promedio, cuidado.

¿Hacia dónde invertir en publicidad? En **mercado masivo**, esto se subdivide, a su vez, en tu mercado-meta-cliente, que lo tienes, y en tu mercado-venta-prospecto, que lo quieres. **En mercado directo**. La subdivisión es igual a la anterior y en tu base de clientes. Aquí los esfuerzos de mercadeo se dirigen hacia los que tienes registrados en tu base de clientes.

En función de lo anterior y para finalizar, aquí unas ideas más sobre los mitos de la publicidad:

La publicidad no es medible. Si no encuentras métricas conocidas, inventa unas.

La publicidad construye marca. No es garantía, algunas empresas quiebran por tener esta idea en la cabeza (o por tener totalmente la contraria).

La publicidad es mala. Los malos, en todo caso, somos los que la concebimos, la generamos y la comunicamos.

La publicidad crea necesidades. Las necesidades son las mismas (por ejemplo la necesidad de esparcimiento) sólo cambia la manera en que las satisfacemos.

La publicidad es masiva. Nunca en la historia habían existido tantas opciones para llegarle al individuo. Aquí está el segmento-de-uno.

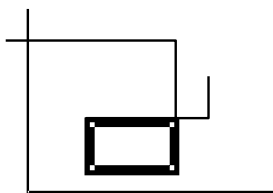
La publicidad está peleada con las relaciones públicas. Más bien son un bello complemento. Algunos piensan que las marcas sólo se construyen cuando se logra que se hablen de ellas, mientras que la publicidad las mantiene en su posición.

Conclusión: la publicidad acumula historias de terror y fracaso. Sí, pero la publicidad también está llena de historias de éxito.



Por último quisiera dejar una reflexión compartida por Jorge Bucay para las épocas de crisis. Las crisis se tornan en problemas cuando no se toman decisiones. Cuando se toma una decisión es porque se cree que es lo mejor que puede suceder. Nadie es tan estúpido para decidir lo contrario a lo que cree que es lo mejor para él en ese momento. Es mejor tomar la peor decisión que no tomar ninguna decisión. Una decisión no cambia el resultado final si asumimos un compromiso con lo decidido. Lo que sí cambia el resultado final es no tomar una decisión.





CONSOLIDACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA
INTERNA CON GOBIERNO CORPORATIVO



Autor: LCP Jesús A. Ascencio

El que una empresa cuente con un departamento de auditoría interna, no garantiza el que éste opere de manera correcta y que se trate de una función independiente, de aseguramiento y consulta como es el deber ser de la misma, es por eso que el día de hoy hacemos mención de Gobierno Corporativo como un catalizador de la consolidación de la función de auditoría interna.

Como bien sabemos Gobierno Corporativo es un conjunto de prácticas y controles que tiene como objetivo llevar una administración transparente y equitativa alineada con los intereses de sus accionistas, teniendo como premisa prevenir conflictos de intereses y posibles abusos, así como el menoscabo en el patrimonio de sus inversionistas. Delimitando el deber ser del Consejo de Administración para lograr un desempeño ético del negocio basado en principios lógicos como la equidad, la honestidad, la solidaridad y la justicia, para proteger tanto a sus inversionistas como otros grupos de interés. Promoviendo la transparencia, la productividad, la competitividad y la integridad de las instituciones.

Sin entrar a detalle de cómo opera un Gobierno Corporativo, que no es tema de este artículo, tendríamos que dejar claro que el Consejo de Administración es en quien la Asamblea de accionistas deposita su confianza para llevar a la empresa al logro de sus objetivos. Dicho Consejo para llevar a cabo su objetivo debe contar con miembros que no estén involucrados en la operación diaria y puedan aportar una visión externa independiente, mediante la creación de órganos intermedios. El Código de Mejores Prácticas recomienda la creación de algunos órganos intermedios básicos como lo son: finanzas y planeación, evaluación y compensación y auditoría.

Este último órgano mencionado es el que nos interesa explorar para el objeto de este artículo, ya que es el que se relaciona de manera directa con la función de auditoría interna.

El Comité de auditoría es el órgano intermedio más adoptado por los Consejos de Administración en México, en virtud de que asegura que la auditoría interna y externa se realicen con objetividad e independencia, así como la validación permanente del control interno y el proceso de emisión de la información financiera; analiza y evalúa las operaciones con partes relacionadas y está atento a identificar posibles conflictos de interés.



De igual forma procura que la información financiera que llegue al Consejo de Administración, a los accionistas y al público en general, sea emitida y revelada con responsabilidad y transparencia; a la vez, que sea suficiente, oportuna y refleje razonablemente la situación financiera de la sociedad.

Dicho comité de auditoría tiene algunas funciones referentes a actividades tanto de la auditoría externa como de la auditoría interna, de las cuales me permitiré mencionar las relacionadas en específico con la función de auditoría interna:

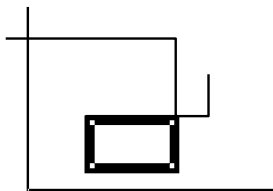
- a) Que la sociedad cuente con un área de auditoría interna y que sus lineamientos generales y planes de trabajo sean aprobados por el Consejo de Administración.
- b) Revisar el programa de trabajo, las cartas de observaciones y los reportes de auditoría interna y externa e informar al Consejo de Administración sobre los resultados.
- c) Reunirse periódicamente con los auditores internos y externos, sin la presencia de funcionarios de la sociedad, para conocer sus comentarios y observaciones en el avance de su trabajo.
- d) Coordinar las labores del auditor externo, interno y el Comisario.
- e) Asegurarse de que el Consejo de Administración apruebe los mecanismos que sean necesarios para garantizar la calidad de la información financiera que se le presente.
- f) Contribuir en la definición de los lineamientos generales del control interno, de la auditoría interna y evaluar su efectividad.
- g) Verificar que se observen los mecanismos establecidos para el control de los riesgos a que está sujeta la sociedad.
- h) Verificar el cumplimiento del Código de Ética y del mecanismo de revelación de hechos indebidos y de protección a los informantes.

Sin lugar a dudas la estructura de un Gobierno Corporativo pone en un lugar privilegiado la función de auditoría interna, ya que la actividad del auditor consiste en hacer todo lo que desearía evaluar el consejo, si tuviera el tiempo y supiera como, por lo que representa un gran reto para la función.

En conclusión, para que la función de auditoría interna potencialice esta posición privilegiada y se consolide dentro de la Organización, se debe concebir como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, que agregue valor y contribuya a mejorar las operaciones de la organización.

Su trabajo debe estar orientado a ayudar a la compañía a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.





GENERALIDADES DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES EN EMPRESAS DE SERVICIO



Autores:
CP. Fanny Moreno S
CP. Susana Jáuregui F.
C.P. Isaac M. González E.

“Las empresas son exitosas por crear riqueza, no por controlar costos.”

INTRODUCCION

Por el tipo de entregable, servicios e intangibles, las empresas de servicio tienen dificultades para determinar su costo.

Actualmente en países desarrollados, no solamente calculan su costo, sino que utilizan el método de costeo basado en actividades que cada vez se hace más común en industrias como: Servicios bancarios y financieros, servicios de TI, servicios de restaurantes y hoteles, servicios de hospitales y servicios de consultoría y asesoría de firmas contables legales y técnicas. Incluso las metodologías de *Six Sigma* y *Black belt* están siendo utilizadas en las empresas de servicio. Sin embargo, esto no está sucediendo en las empresas mexicanas de servicio.

Por lo anterior, la intención de éste artículo es introducir a contadores, contralores, directores de finanzas y consultores en general, con práctica en México y Latinoamérica, en el conocimiento básico sobre este tema y para entender el uso, objetivo y método del ABC.¹

¿Qué pasa cuando hablamos de los costos en empresas de servicio?, para empezar: ¿existe el rubro como tal, “costo” en una empresa de servicio?, ¿es lo mismo costo y gasto en este tipo de empresas? Como las empresas del servicio presentan un proceso de “conversión” de insumos que se caracterizan por ser intangibles, lo cual se traduce a un consumo inmediato de recursos de la empresa para ser convertidos en el producto terminado que es el servicio, es difícil identificarlos y cuantificarlos.

Definición del costeo basado en actividades (ABC)

Es una metodología para medir costos y desempeño de una empresa, basado en las actividades que desarrolla para otorgar el servicio o producto. Este método identifica todos los costos como variables y no realiza distribuciones o prorrateos basados en volúmenes de horas, de espacio, de unidades de servicio, de personas o cualquier otro concepto aplicable.

El ABC nos permite realizar el seguimiento flujo de actividades de la organización creando vínculos entre las actividades y los “objetos” de costo, que son los servicios a proporcionar al cliente.²

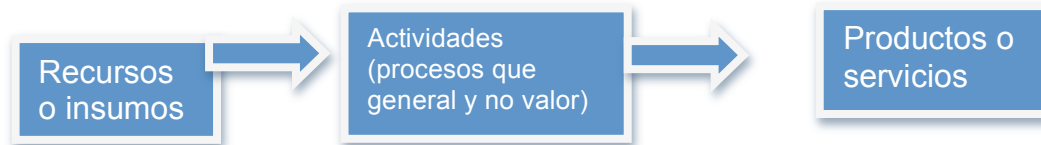
¹ Artículos varios: ABC for service firms: What’s your real product? 2001 John Wiley & Sons, Inc, Journal of Performance Management, Michel Max, Managing Partner

² Presentación Power point de un alumno en Internet de la universidad de Compostela España.



Método ABC

1. El ABC identifica los costos con las actividades que agregan valor y de ahí las traslada a los productos (servicios) en función del uso o consumo que cada servicio hace de las mismas. Así también asigna costos indirectos a cada actividad en proporción al empleo de los recursos.
2. Los productos consumen actividades y las actividades consumen recursos



DETALLE DE ELEMENTOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTOS ABC:

- 1) IDENTIFICACIÓN DE LOS CENTROS DE ACTIVIDAD. Mediante las siguientes tareas:
 - Entrevistas con los responsables del área
 - Cuestionarios detallados que deben responder los responsables de cada área
 - Reportes de las actividades desarrolladas por los responsables de una área en un lapso de tiempo

Posteriormente se reagrupan las actividades por grupos o tareas más significativas para racionalizar la información de gestión. El agrupar las actividades facilita el proceso de asignar sus costos a los productos; ya que en la práctica sería demasiado costoso tratar cada actividad como un centro separado, por tanto; el criterio a utilizar entre otros sería el de identificar las actividades que están estrechamente relacionadas entre si y conformar con ellas un centro de actividad que será consumido en forma más o menos igual por un determinado objeto de costo.

Las actividades se pueden agrupar en cuatro niveles generales como sigue:

- a) **Actividades a nivel de unidades de servicio:** se relacionan con el proceso generador del servicio partir de un volumen expresados en horas/servicio, platillos, proyectos, etc. Ejemplo: actividades relacionadas con el análisis y diseño o preparación de alimentos con el personal que lo realiza. Estas actividades son identificables con el objeto de costo y se deben imputar a éstos con los drivers (horas, tiempo, espacio, plato) tradicionales.
- b) **Actividades a nivel de línea de servicio:** se generan cuando se requiere apoyar la generación del servicio específico: telemarketing, auditoría, postres, etc.
- c) **Actividades a nivel de operación de negocio:** se generan cuando se requiere apoyar el proceso generación del servicio. Estas actividades se relacionan con los servicios totales y no por unidades de servicio, tales como: gerencia , seguros, impuestos, depreciaciones, arrendamientos, servicios públicos, servicios telefónicos, etc, con información precisa acerca de los consumos y equipos adscritos a cada actividad



2) ANÁLISIS DE LOS PROCESOS DE VALOR. Detalle y determinación de las actividades requeridas para producir un bien o un servicio, identificando aquellas actividades que agregan valor o no lo agregan. Una actividad agrega valor a un producto o servicio cuando su eliminación o la disminución de su frecuencia puede afectar negativamente la satisfacción de los consumidores (no cumple las expectativas de los clientes). Entonces las actividades relacionadas con el proceso productivo agregan valor al Servicio, mientras las actividades intermedias como: almacenamiento, inspección, logística, mantenimiento; no agregan valor. El análisis incluye:

- a. Diseño del mapa de actividades o diagrama de flujo: identificar las actividades que integran las operaciones en una organización y específicamente, consiste en DETALLAR cada paso en el proceso de generar el servicio hasta que el servicio es totalmente terminado y listo para su entrega al cliente. Implica analizar todas las operaciones necesarias que se generan en el negocio para lograr la satisfacción del cliente. El flujograma deberá ser un resumen de este análisis.
- b. Definir si cada actividad identificada en el diagrama de flujo agrega valor o no y decidir si se podrá eliminar o reducir, o traspasar a un tercero.

3) ASOCIACIÓN DE LOS RECURSOS CON LOS CENTROS DE ACTIVIDAD:

Los recursos se traducen en costos que se deben asociar con los centros de actividad, para lo cual se deben distinguir dos tipos de costos: DIRECTOS e INDIRECTOS. Recuérdese que los costos directos se identifican directamente con el centro de actividad.

4) ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS DE ACTIVIDADES A LOS OBJETOS DE COSTO
(Selección de los drivers o inductores de costo):

Este paso se relaciona con la asignación de los costos desde los centros de actividad a los objetos de costo. Esto se logra mediante el uso de inductores o promotores de costo (driver de actividad), este es un factor que sirve para CONDUCIR a cada objeto de costo una porción de costos de cada actividad que este consume. Para seleccionar un driver debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Actividades Principales: de transformación , creación e intercambio de bienes por servicios.

Actividades suplementarias: Actividades que complementan y dan ventaja en venta del servicio de la actividad principal.

Facilidad de obtener información relacionada con el inductor

Debe existir una muy buena relación de causalidad entre el inductor y el consumo de éste por parte de cada objeto de costo³

³ <http://www.ii.iteso.mx/Ing%20de%20costos%20I/costos/tema34.htm>



Esto en empresas de Servicios según el giro puede traducirse a:⁴

SERVICIOS DE TI (Tecnología de la Información)		
Recurso	Actividades o procesos generadores de valor	Servicio objeto de costo (Drivers)
<ul style="list-style-type: none"> - Mano obra o sueldos y salarios del personal de TI que manufacturan los intangibles, - Admón y ventas. - Equipos y comunicación - Software - Gastos directos como: gastos de viaje, renta espacio, telefonos, internet,etc 	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades principales: - Análisis de requerimientos - Planeación y diseño de proyecto - Gerencia de proyecto - Soporte de Operaciones - Soporte Técnico - Actividades complementarias: - Mantenimiento del area (capacitación y actualización de MO, equipo y software) - Administración 	<ul style="list-style-type: none"> - Internet/ Intranet - Mensajería - Laboratorios de Automatación - Plataforma de servidores - Servicios de PC (help desk) - LAN/WAN - Telefonía - Soporte de Marketing(call Centers) - Sistema de Gerencia de Información (controles, seguridad de redes, administradores,etc) - Entrenamiento

SERVICIOS DE CONSULTORIA CONTABLE, FISCAL, LEGAL,ETC		
Recurso	Actividades o procesos generadores de valor	Servicio objeto de costo
<ul style="list-style-type: none"> - Sueldos y salarios de consultores , socios, del personal administrativo/socios - Mobiliario y equipo de oficina y transporte del personal. - Gastos directos: renta espacio, teléfonos, internet, gasto de admón. del negocio, publicidad, capacitación - Etc 	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades principales: - Presentación de propuestas - Planeación del trabajo - Análisis de información e investigación con cliente - Desarrollo del trabajo - Resumen y presentación escrita del servicio otorgado - Actividades complementarias: - Prospección del cliente - Administración de sistemas y archivo - Administración y publicidad del negocio 	<ul style="list-style-type: none"> - Auditoria - Fiscal - Laboral - Nóminas - Outsourcing - Legal - Precios de transferencia - Actualización contable - Due Diligence - Cursos y conferencias - Reclutamiento y selección

⁴ Determining the Cost of IT Services by James Gerlach, Bruce Neumann, Edwin Moldawer, etc.solo se tomaron algunos términos y fue traducido y adecuado por los autores de este boletín.



SERVICIOS ALIMENTARIOS (RESTAURANTES Y COMEDORES INDUSTRIALES)⁵

Recurso	Actividades o procesos generadores de valor	Servicio objeto de costo
- Mano obra o sueldos y salarios del personal cocina, restaurante y administrativo - Mobiliario y equipo de cocina, restaurante y servicio de mesas. - Gastos directos: renta espacio, teléfonos, internet, gasto de admón. del negocio, publicidad, etc	- Preparación del menú - Diseño de platillos - Planeación de eventos - Servicio de meseros - Limpieza del local - Limpieza de utilerías - Capacitación - Administración del negocio - Publicidad del negocio	- Eventos dentro y fuera del lugar - Desayunos, comidas y cenas - Renta de utensilios

CONCLUSIONES:

1]. El costeo basado en actividades es una herramienta innovadora que permite a la administración del negocio, además de determinar el costo total en las empresas de servicios por driver u objeto de costo (tipo de servicio), analizar y reflexionar sobre las actividades que se realizan en él y separarlas entre generadoras y no generadoras de valor.

2. Lo anterior, por supuesto, conlleva al incremento de utilidades, mayor riqueza como resultado de su gestión, al hacer lo que hace de una manera más sencilla, menos pesada en actividad=costo y promoviendo constantemente el eficiente, planeado y controlado uso de los recursos materiales, de equipo, humanos y económicos.

3. Habilita a la empresa de servicios con un proceso de auto-evaluación (self-assessment) al implementar este tipo de costeo para enfocar sus recursos y actividades en los objetos de costo (servicios) que le son más rentables como pueden ser los servicios fiscales, precios de transferencia y consultoría en TI, reconoce a aquellos objetos de costo (servicio) que apoyan la comercialización y permanencia de los servicios principales (auditoría, actualización contable, servicios especiales de limpieza y depuración) y da balance a la diversificación de los objetos de negocio (distribución y enfoque de los servicios al cliente) determinando un balance ;y no por prorrateo en base a las ventas, de los costos en que se incurren para prestar cada uno de los servicios.

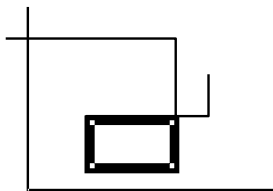
4. Independientemente de su presentación en directos y indirectos en un estado de resultados o costos y gastos, el costeo basado en actividades calcula hasta el costo total del servicio a nivel total empresa incluyendo la incidencia en los objetos de costo (servicios=ventas) de las áreas en donde se incurren los gastos de operación, mercadotecnia, ventas y financieros y permite determinar con mayor exactitud el precio de cada unidad de servicio que se ofrece así como el margen esperado de cada una; pues no necesariamente un servicio caro, conlleva un gasto alto en cobranza o en administración del recurso humano que la genera, aunque el gasto de promoción o publicidad pudiera ser directamente proporcional al volumen de servicio al igual que el gasto de distribución del servicio (gasto de viaje, Internet, redes, etc).

⁵ The application of ABC in a Quick Service Restaurant, Katherina Annaraud, Carola Raab and Jay R. Schrock. Traducción y adecuación por parte de los autores del presente boletín.



5. Este artículo, como su nombre lo indica, son sólo generalidades del Costeo basado en actividades en empresas de servicios; por lo que invitamos al lector a seguir estudiando y acercándose información sobre este tema para poder sentar las bases en su empresa o negocio, que permitan la implementación de este método de costeo. Esperamos haber despertado su curiosidad por aprender y poner en práctica el Costeo basado en actividades en empresas de servicio.





BREVE REPASO DE ALGUNAS GENERALIDADES DE LA NORMATIVIDAD EXISTENTE DEL CONTROL DE CALIDAD



Autor: CPC Jesús Serrano Díaz

Como sabemos la normatividad del control de calidad tiene más de dos años que entró en vigor, por lo que el presente artículo tiene como objetivo hacer un breve repaso a medida de recordatorio de algunas generalidades de la normatividad existente del control de calidad.

Normatividad de calidad existente

Dentro de la estructura actual de las disposiciones normativas de calidad, tenemos al **Código de Ética Profesional** como máxima autoridad en dicha materia seguida de la Norma de Control de Calidad Aplicable a Firmas de Contadores Públicos que Desempeñan Auditorías y Revisiones de Información Financiera, Trabajos para Atestiguar y Otros Servicios Relacionados (**NCC**).

Por lo que a la fecha tenemos la normatividad de calidad como sigue:

- Boletín 3020 “**Control de Calidad para Trabajos de Auditoría**” aplicable para trabajos que se contraten a partir del 1 de enero de 2010.
- “**Norma de Control de Calidad**” (**NCC**) aplicable para trabajos que se contraten a partir del 1 de enero de 2010.
- “**Norma de Revisión de Control de Calidad**” (**NRCC**) su cumplimiento será obligatorio y entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011.
- “**Reglamento de la Norma de Revisión de Control de Calidad**” (**RNRCC**) su vigencia inicia a partir del 1 de enero de 2011.

Algunas generalidades normativas del control de calidad

A continuación plasmó algunas generalidades normativas de control de calidad, mismas que fueron sacadas de las disposiciones que se establecen en los boletines señalados en el punto anterior referentes a la normatividad existente del control de calidad:

- ✓ Habrá amonestación privada por escrito por no entregar a más tardar el 30 de junio de cada año la manifestación de cumplimiento de la **NCC**.
- ✓ La primera manifestación de cumplimiento de la **NCC** debió haberse presentado a más tardar el 30 de junio de 2011, las que hubieran sido presentadas fuera de ese plazo, solamente se les pondrá un sello de presentación extemporánea.



- ✓ Si en el segundo año no se entrega la manifestación, los socios miembros de la firma serán excluidos temporalmente del IMCP hasta que la firma presente su manifestación de cumplimiento de la **NCC** y además se informará a la Junta de Honor de la Federada para sus efectos correspondientes.
- ✓ Cuando las manifestaciones contengan inconsistencias o falsedades en sus afirmaciones, esto se reportará a la Junta de Honor de la Federada a que pertenezca la firma revisada, para sus efectos correspondientes, hay que recordar que las manifestaciones se hacen acompañar de un cuestionario de preguntas relativas al sistema de control de calidad que tengas implementado.
- ✓ En el primer año de vigencia de la norma de revisión del sistema de control de calidad (**NRCC**), no incluirá la revisión de papeles de trabajo que soporten los informes emitidos por las firmas.
- ✓ Las revisiones que inicien durante el año 2011(a partir del segundo semestre) sólo incluirán la revisión de los elementos del sistema de control de calidad (son seis), mismos que deberán estar operando a partir del 1 de enero de 2010 y sólo será para las firmas que se inscriban al programa de revisiones voluntarias, como sigue:
 - La firma lo deberá solicitar por escrito a la Comisión Técnica de Calidad (**CTC**).
 - Cubrir la cuota establecida.
 - Apegarse a la programación de la Comisión Administradora de Calidad (**CAC**).
- ✓ Al menos les pediremos a los revisores del sistema de control de calidad de nuestra firma el cumplimiento de lo siguiente:
 - Confidencialidad
 - Independencia
 - Entrenamiento técnico y capacidad profesional
 - Cuidado y diligencia profesional

Por lo que se refiere a la confidencialidad no se deberá revelar el nombre de la firma revisada, sólo para identificación se asignará un número por la **CTC** que únicamente lo sabrá el jefe de revisores y la firma revisada; se le hará del conocimiento al cliente de la firma por escrito para obtener su autorización y el equipo revisor firmará una carta de confidencialidad.

- ✓ En caso de incumplimiento de lo anterior por los revisores, se considerará como una violación al Código de Ética Profesional y por lo tanto se deberá actuar en consecuencia.
- ✓ De igual manera los socios que no cumplan con las disposiciones relativas a las revisiones, la Junta de Honor del IMCP deberá aplicar al socio responsable del trabajo revisado y/o al (los) socio (s) líder (es), las sanciones siguientes:



- Cuando las deficiencias encontradas en una revisión de calidad sean significativas, se dará una amonestación privada por escrito.
- Si el plan con las medidas correctivas no es presentado o este no es cumplido, el socio será excluido temporalmente del IMCP y será readmitido cuando demuestre que el plan de acción fue implementado satisfactoriamente y cumple con la revisión de control de calidad.
- ✓ En el caso de que un socio se haga acreedor a una tercera exclusión temporal del IMCP, esta será de carácter permanente.
- ✓ Las Federadas podrán imponer sanciones adicionales a las señaladas cuando la Junta de Honor así lo considere procedente.
- ✓ Las revisiones de control de calidad se harán en forma escalonada por número de socios o número de oficinas, iniciándose para 2012 la revisión del sistema de control de calidad y de papeles de trabajo para las firmas seleccionadas, conforme al siguiente calendario:

Año	Número de socios de la firma	Número de oficinas de la firma
2012	10 o más	5 o más
2013	5 o más	3 o más
2014	2 o más	2 o más
2015	1	1

- ✓ La revisión de control de calidad incluirá la revisión selectiva de los informes emitidos por la firma revisada durante los últimos doce meses y sus respectivas bases de datos y papeles de trabajo.
- ✓ El programa de revisión de trabajos, se hará en base en un muestreo que contempla el riesgo implícito de los mismos, diversidad de industrias y otros factores que den una muestra representativa de los trabajos efectuados por la firma revisada, conforme a lo siguiente:

Número de horas del compromiso	Tiempo estimado para la revisión
Menor a 500 hrs.	1 a 2 días hábiles
De 501 a 1000 hrs.	2 a 3 días hábiles
De 1001 a 2000 hrs	4 a 5 días hábiles
Mayores a 5000 hrs.	5 días hábiles

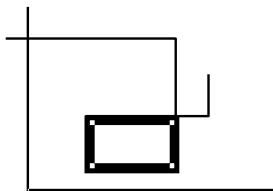
- ✓ En caso de no existir un soporte documental del sistema de control de calidad, el líder deberá suspender la revisión y emitirá el informe correspondiente a la Comisión Administradora de Calidad (**CAC**).



✓ Las revisiones se iniciarán con 30 días de anticipación y con 15 días también de anticipación se requerirá la información sobre su sistema de control de calidad e información estadística como sigue:

- Existencia de revisiones internas de control de calidad
- Número de auditorías
- Número de horas
- Estructura de socios
- Personal profesional contratado
- Etc.





INICIAN REVISIONES DE CONTROL DE CALIDAD A
FIRMAS NUMEROSAS



Autor: CPC Eduardo Santana Baltazar

La voz de la experiencia dice: “No hay fecha que no llegue ni plazo que no se cumpla”.

De acuerdo a la Norma de Revisión de Control de Calidad y a su reglamento, a partir de 2012, la Comisión Técnica de Control de Calidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., inicia la revisión a las firmas de contadores públicos que desarrollan trabajos de auditoría y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados de acuerdo al siguiente calendario:

Año	Número de socios de la firma	Número de oficinas de la firma
2012	10 o más	5 o más
2013	5 o más	3 o más
2014	2 o más	2 o más
2015	1	1

Como observamos en el cuadro anterior, la revisión ya inició, seleccionando para el 2012 las 28 firmas de mayor a menor tamaño, por lo que debemos de ubicar, a partir de que año estamos sujetos a revisión y, tener establecido y en funcionamiento un sistema de control de calidad.

En abril de 2011, se dio el lanzamiento de la página de internet <http://nrcc.imcp.org.mx> a toda la membresía del IMCP, la cual a la fecha es el medio de difusión más importante de los cambios, procedimientos establecidos, proyectos y el estatus de la implementación del sistema de calidad de los trabajos de las firmas de contadores públicos.

En la página, se encuentra a nuestra disposición una biblioteca con información de la normatividad, bibliografía, formatos y anexos para el registro de firmas, de la integración del equipo de revisores y, una guía para implementar el sistema de control de calidad.

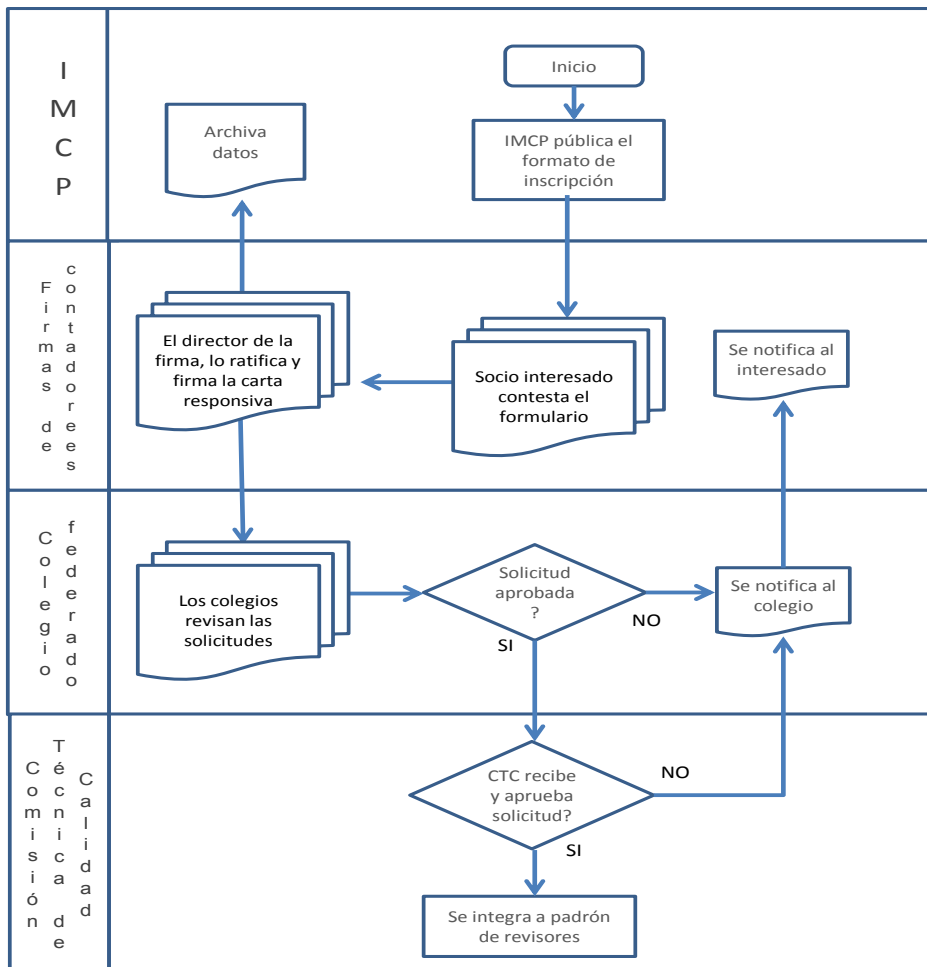
Como resultado de la 1ª fase del proceso de solicitud del registro ante el padrón de firmas del IMCP y su manifestación que concluyó el 30 de junio de 2011, se observó que el mayor porcentaje de los registros, corresponde a firmas con 1 socio y una oficina, a las cuales la norma de control de calidad no establece excepción, por lo que tienen que contar con un sistema de control de calidad independientemente de su tamaño o número de socios.

Por lo anterior y, debido a la capacidad económica de algunas firmas, la Comisión Nacional de Control de Calidad, difundió en agosto de 2009, un manual y la guía para firmas Pequeñas y Medianas, la cual sirve de base para documentar e implementar el sistema de control de calidad, asimismo, por la problemática que representa establecer y tener documentado los procesos de cada firma y, porque cada una de ellas tiene su propia metodología para realizar los trabajos sujetos a revisión, se ofreció a los miembros de nuestro colegio un taller para establecer un sistema de control de calidad.



Aunque, la principal inquietud de la membresía es el “costo de la revisión”, debemos de tener presente que como resultado de la misma, se nos hará llegar un reporte por escrito, y en el caso, que se determinen deficiencias y/o hallazgos importantes, la firma revisada tiene que indicar las acciones y el plazo para corregir las irregularidades observadas. En caso de que después de un plazo no se subsanen las discrepancias detectadas, el socio y/o los socios de la Firma podrían ser sancionados.

Actualmente, se están integrando los equipos revisores, para ello y por medio, de un diagrama de flujo se nos dio a conocer el proceso de selección de los líderes de equipo, como sigue:



Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Los miembros del equipo revisor deben reunir las siguientes características:

- Ser Contador Público
- Tener, por lo menos, ocho años de experiencia profesional. En caso de ser socio retirado, no deberá tener una antigüedad mayor a tres años de retiro.
- Acreditar el requisito de haber participado en revisiones de control de calidad.
- Acreditar el curso de revisión de control de calidad.
- Estar inscrito en el registro actualizado de los revisores
- Ser miembro de un colegio federado al IMCP.

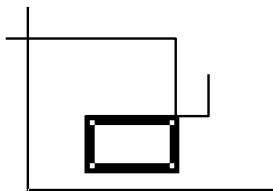


- g. El líder del equipo revisor deberá ser socio activo de una firma y contar con certificación profesional vigente.

Con la finalidad de bajar costos, se solicitó apoyo a cada una de las federadas del Instituto para que participen en la integración de los equipos revisores, quienes como se mencionó, tendrán que recibir un curso de inducción y capacitación para llevar a cabo dichas revisiones es necesario que quienes estén interesados en participar se inscriban directamente con la Federada.

Actualmente se está revisando el sistema de control de calidad de las Firmas más numerosas y a partir, del segundo semestre del presente año, iniciará la revisión de los papeles de trabajo, por lo tanto, debemos de seguir trabajando, en concluir con nuestro sistema de control de calidad, dejar todo bien documentado y con ello, disminuir el riesgo de hallazgos importantes o significativos que afecten la opinión que emitirán los revisores.





LA DEPRECIACIÓN POR COMPONENTES NIF C-6 “PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO”



Autor: CPC Víctor Hernández Molina

Como parte del proceso de convergencia de los principios contables mexicanos a las Normas Internacionales de Información Financiera, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de NIF (CINIF) emitió, durante diciembre de 2010 y 2009, una serie de Normas de Información Financiera (NIF), entre las cuales se encuentra la NIF C-6 “Propiedades, Planta y Equipo”.

¿Cuándo entra en vigor esta NIF?

Esta norma entra en vigor a partir del 1 de enero de 2011, excepto por el requerimiento de segregar las partidas de propiedades, planta y equipo en componentes que tengan una vida útil claramente distinta. Para las entidades que no hayan efectuado dicha segregación, las disposiciones aplicables entran en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2012.

Los cambios contables de reconocimiento y medición producidos por la aplicación de esta NIF, deben reconocerse como un cambio en estimaciones contables, de manera prospectiva. Es decir, sin reformular estados financieros comparativos.

Sin embargo, los cambios en las revelaciones producidas por la aplicación de esta nueva NIF, deben aplicarse de manera retrospectiva, o sea, reformulando comparativos.

¿Qué cambio en relación con el Boletín anterior?

La implementación adecuada de esta NIF, requerirá un esfuerzo importante para todas las entidades que registren saldos de propiedades, planta y equipos significativos. Pudiera parecer que este rubro no tiene mayores inconvenientes, sin embargo, la norma ha cambiado de manera tan integral que existen muchos aspectos nuevos de detalle que pudieran tener impactos significativos en los estados financieros de una entidad.

A continuación se presenta un análisis de sólo uno de los principales cambios que se originan con la emisión de esta NIF, en relación con el Boletín anterior: “Depreciación por componentes”. Dicho cambio en la NIF establece la obligatoriedad de depreciar por separado componentes de una partida de propiedades, planta y equipo que sean representativos y que tengan una vida útil diferente del resto de los componentes de la partida.

¿Cómo se reconoce la depreciación por componentes?

Depreciación por componente

La nueva NIF requiere depreciar por separado cada componente de una partida de propiedades, planta y equipo.



¿Qué es un componente? Un componente es una porción representativa de una partida de propiedades, planta y equipo que usualmente tiene una vida útil claramente distinta del resto de dicha partida. Una partida puede estar integrada por uno o varios componentes.

El anterior Boletín no incluía este requerimiento, consecuentemente, en la práctica las entidades asignaban a cada partida de activo fijo una única vida útil y todos sus componentes se depreciaban sobre esa base.

Este es uno de los cambios más relevantes incorporados por la nueva NIF debido a que su aplicación práctica resulta compleja o muy compleja. Las entidades deberán adaptar sus sistemas de información y desarrollar mayores estimaciones para determinar los valores de cada componente. Por ello, la NIF indica que este cambio contable debe aplicarse a partir del **1 de enero de 2012** y como si se tratara de un cambio de estimaciones, de manera prospectiva.

En el caso que un cliente concluya que sus propiedades, planta y equipo no tienen componentes significativos que deban ser separados, se sugiere, como auditores, obtener evidencia de los análisis de los técnicos especialistas en estos temas: como por ejemplo jefes de planta, ingenieros, etc. Un procedimiento que nos puede brindar cierta evidencia sobre la existencia o no de componentes importantes con vidas útiles diferentes, para confirmar los análisis de los técnicos, es analizar conceptualmente los gastos de mantenimiento, inspecciones y reparaciones mayores pasados y futuros. Si de este análisis resulta que estos gastos (en el pasado y los planificados para el futuro hasta el fin de la vida útil del activo) no son representativos en relación con el costo del activo y que no se reemplazan piezas o partes importantes del activo, se pudiera con esa evidencia documentada apropiadamente por parte de la empresa y en los papeles de trabajo, sustentar su conclusión. En caso de no obtener suficiente evidencia de este análisis se debe considerar la existencia de una limitación en el alcance de nuestro trabajo y, el impacto en nuestro informe.

La aplicación de este cambio contable sobre las bases indicadas, implica que la administración de una entidad deberá:

I. Determinar los diferentes componentes representativos de cada partida de activo fijo.

Es importante considerar que la NIF no establece en qué consiste una porción representativa de una partida de propiedades, planta y equipo para propósitos de identificar un componente. Por ello, se requiere que la administración de la entidad ejerza el juicio para identificarlos.

Sin embargo, la NIF indica que los componentes que tienen un costo de adquisición importante con relación al costo de adquisición total de una partida de propiedades, planta y equipo y que usualmente tienen una vida útil claramente distinta del resto de las partes que integran dicha partida, deben depreciarse de forma separada.

Por lo anterior, es importante evaluar la materialidad de un componente en función al costo total de la partida.

II. Distribuir los importes del costo y amortizaciones acumuladas totales (considerando el ajuste por inflación contabilizado) al 31-12-2011 entre los componentes identificados.



A estos efectos, pudiera ocurrir que en una adquisición de un activo o partida con varios componentes no sea posible obtener de la factura o contrato que avale la adquisición, el costo de adquisición de cada componente importante. En estos casos, la administración de la entidad debe estimar el costo de cada componente importante utilizando cotizaciones de mercado para el mismo o componentes similares o valuaciones técnicas. Por ejemplo, si se adquiere un avión ya en condiciones de ser utilizado, se debe depreciar por separado la estructura y los motores, aún cuando no se estipule esta distinción en los documentos que soportan la adquisición.

Un componente puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otros componentes de la misma partida. En tal caso, ambos componentes pueden agruparse para determinar el monto depreciable y la depreciación posterior.

En la aplicación inicial de esta NIF se deberá distribuir el costo y amortización acumulada reconocida por la entidad hasta el 31 de diciembre de 2011 de cada partida en sus componentes, con el fin de aplicar de manera prospectiva estos nuevos criterios. A tales efectos se debe incluir también el ajuste por inflación registrado de cada partida. Para nuevas adquisiciones, se deberá aplicar este criterio desde su reconocimiento, por lo que no se presentará amortización acumulada a asignar a diferentes componentes.

III. Estimar la vida útil restante (o sea aquella desde el 1-1-2012 y hasta el final de su vida útil) de cada componente a partir del 1 de enero de 2012.

¿Como se define vida útil? Es el período durante el cual se espera:

- Que un componente esté disponible para su uso y genere ingresos a la entidad
- Obtener del componente cierto número de unidades de producción o similares

¿Que es la vida económica de un activo? Es el período durante el cual se espera que el activo pueda ser utilizado, independientemente de las intenciones de la entidad. La vida económica de un componente puede ser mayor a su vida útil.

La vida útil debe considerarse para determinar la depreciación y es una estimación interna de cada entidad. En cambio, la vida económica de un activo es una estimación del mercado y no resulta adecuada para determinar la depreciación.

El anterior Boletín no detallaba los factores a considerar para determinar la vida útil de un activo. La nueva norma indica que para determinar la vida útil de un componente deben tomarse en cuenta todos los factores siguientes:

- a. El desgaste físico esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo de uso del componente, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el componente no está siendo utilizado.
- b. La obsolescencia técnica, por razones de seguridad, de índole ambiental o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el componente.



- c. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del componente, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.
- d. La política de gestión de activos de la entidad, ya que esta puede implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización y, por tanto, la vida útil de un componente puede ser inferior a su vida económica.
- e. La experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Para aplicar la norma de transición se debe determinar la vida útil restante de cada componente a partir del 1 de enero de 2012.

- IV. Depreciar el valor neto contable (ajustado por inflación hasta el 31 de diciembre de 2007, de corresponder) asignado a cada componente en su vida útil restante estimada a partir del 1 de enero de 2012

Fecha de inicio y finalización de la depreciación de un componente

El anterior Boletín no estipulaba específicamente cuando debía iniciarse y finalizarse la depreciación de un componente de activo fijo. La nueva NIF indica que la depreciación de un componente debe:

- I. Iniciar a partir de la fecha en que esté disponible para su uso; esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración, aunque aún no este siendo utilizado.
- II. Cesar en la fecha más temprana entre aquella en que el componente se clasifique como destinado a ser vendido de acuerdo con el Boletín C-15, y la fecha en que se produzca su baja.

Asimismo, la NIF establece que la depreciación no debe cesar cuando el componente esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo. El anterior Boletín estipulaba que las depreciaciones de bienes ociosos debían o no seguir calculándose dependiendo de las circunstancias.

Impacto en el impuesto diferido

Es importante considerar que el cambio contable derivado de amortizar por separado los componentes de una partida de propiedades, planta y equipo afectará el valor neto contable del activo fijo a partir del ejercicio que se aplique este requisito, es decir, en el ejercicio 2012. En este sentido, las entidades deberán determinar las diferencias temporales de impuesto diferido considerando los nuevos valores netos contables de las propiedades, planta y equipo a partir de ese momento.

Pudiera alguna entidad considerar ajustar en forma anticipada los activos o pasivos diferidos, es decir al cierre del ejercicio 2011, antes de aplicar la política contable de depreciación por componente. No consideramos que ese criterio sea aceptable, porque aún no han sido ajustados los saldos contables de propiedades, planta y equipo.

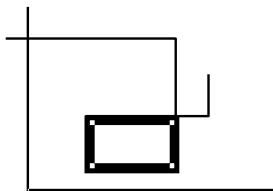
En consecuencia, ambos ajustes (depreciaciones y impuesto diferido relacionado) deben reconocerse en forma simultánea.



Conclusión - Que nos ocupa realizar por estos nuevos cambios?

Lo más recomendable es acercarnos a nuestros clientes lo antes posible para sugerirles comenzar con el análisis en la identificación y separación de componentes en forma inmediata. Como parte fundamental de la auditoría de estados financieros, debemos obtener la evidencia relativa a este análisis dada la importancia de este cambio contable y auditarla con suficiente profundidad y anticipación. En el caso que un cliente no realice un análisis apropiado, debe evaluarse si no estamos frente a una limitación en el alcance de nuestro trabajo.





EL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS



Autor: CPC Ricardo Martín del Campo Romero

La complejidad de nuestro sistema fiscal, la poca cultura tributaria de los gobernados, así como el actuar arbitrario de la autoridad hacendaria, aunado a los despliegues publicitarios cuyo fin es intimidar a los contribuyentes, son algunos factores que sin duda inciden en el bajo nivel de recaudación.

Derivado de lo anterior, el fisco federal ha ido recrudesciendo en mayor medida sus esquemas de fiscalización para elevar la recaudación a nivel nacional, valiéndose para ello de sus facultades de comprobación, no obstante lo anterior, se han visto vulnerados los derechos de los contribuyentes, como es el caso del embargo de cuentas bancarias que hoy en día es una práctica muy aplicada por la autoridad.

FACULTADES DE LA AUTORIDAD

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en atención al cumplimiento de su objeto (la aplicación de la legislación fiscal y aduanera con el objeto de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público), cuenta con la potestad para realizar actos de fiscalización que pueden derivar en un cobro coactivo en términos del artículo 2o de la Ley del SAT.

En ese orden de ideas, resulta necesario mencionar que las actuaciones de la autoridad hacendaria, se rigen por el principio de legalidad, es decir, los actos encaminados a cumplir con la finalidad del Derecho Fiscal (*recaudación*), ostentando el carácter de reglados por la legislación específica al caso en particular.

PROBLEMÁTICA

Actualmente el fisco federal se enfrenta a una baja recaudación tributaria, por ende, al parecer no es capaz de suministrar al Estado la cantidad de recursos necesarios para la satisfacción del interés social, en los diversos sectores como son: salud, seguridad, educación, etc., pues a pesar de existir el deber por parte de los gobernados a contribuir al gasto público de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), y bajo el *principio de autodeterminación de las contribuciones*, no existe una cultura fiscal es decir, los contribuyentes, al no ver reflejada su aportación en la calidad de servicios proporcionados por el gobierno, y en general en el mejoramiento de su calidad de vida, consideran que esos recursos no se encaminan adecuadamente o se dirigen a intereses particulares.

En razón de ello en los últimos años se ha visto un auge en la judicialización de los asuntos entre los contribuyentes y la administración tributaria, pues optan por la defensa, ya que consideran sus derechos vulnerados.



En consecuencia, la autoridad implementa estrategias para lograr la percepción de contribuciones de forma coactiva, entre las cuales se encuentra el embargo de cuentas bancarias.

El embargo de depósitos bancarios es un acto que conlleva graves consecuencias, pues al perfeccionarse el afectado se ve imposibilitado para hacer frente a sus obligaciones económicas con terceros (pagos de nómina, seguros, deudas con acreedores diversos, etc.), ya que sus recursos financieros son imprescindibles para la consecución de su actividad o negocio y si no puede disponer libremente de ellos se causa un daño de imposible reparación, pudiendo en ocasiones llegar al cierre de la empresa.

ANTECEDENTES

Para mayor comprensión del tema es importante realizar un breve estudio de los antecedentes relacionados con la conducta de la autoridad en esta materia y sus efectos, así como su aplicación a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF), publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, vigentes a partir del 1o de enero de 2010.

Ese tipo embargo no es un tema nuevo, ya que su génesis obedece a tratos distintos, es decir, hasta antes de las modificaciones indicadas tenía como finalidad garantizar el interés fiscal, y en la mayoría de las ocasiones acontecía mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) cuando el contribuyente:

- No ofrecía (fenecido el término de ley) la garantía del interés fiscal
- Incurría en el incumplimiento del pago de contribuciones declaradas sin haberlas enterado
- Tenía el carácter de no localizado en el registro que lleva la autoridad fiscal
- Realizaba actos que indujeran a la autoridad a presumir el uso de recursos de procedencia ilícita

Es conveniente puntualizar que el PAE constituye una serie de actos vinculados que lleva a cabo la autoridad de manera forzosa a fin de exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos legales.

Se compone de varias etapas: requerimiento de pago, embargo de bienes o negociación, avalúo o intervención, remate o liquidación de la empresa, subasta y aplicación del producto o sustracción de depósitos bancarios, atendiendo a cada caso en particular (artículos 145 a 196-B del CFF).

PROCEDIMIENTO ACTUAL

Con posterioridad a las reformas señaladas, las autoridades recaudadoras realizan el embargo de cuentas bancarias, bajo la pretensión de aplicar medidas de apremio es decir, con la función de fiscalizar al contribuyente sin obstáculos, ya sea al inicio o durante las facultades de comprobación, además de garantizar el interés fiscal de créditos líquidos y hacer efectivo su cobro, por eso conviene enunciar cómo y cuándo sucede ese tipo de actos.



En aras de una política de recaudación más efectiva, se modificaron los procedimientos de cobro coactivo y las medidas de apremio en materia de facultades de comprobación, lo que desafortunadamente derivó en un abuso de autoridad el uso de las potestades otorgadas.

En efecto, como práctica habitual (no del todo ilegal), las autoridades realizan el congelamiento de cuentas bancarias a los contribuyentes, en razón de una medida de apremio, resguardo de bienes, o de la existencia de créditos fiscales líquidos y exigibles, bajo la denominación jurídica según el objeto que cada uno persigue, a saber:

- El embargo:
 - precautorio (artículo 145, segundo párrafo del CFF)
 - definitivo (artículo 151)
- El aseguramiento precautorio (artículo 145-A del CFF)
- La inmovilización de cuentas (artículos 155, 156 Bis y 156 Ter del CFF)

MEDIDAS DE APREMIO O ASEGURAMIENTO DE BIENES

Embargo y/o aseguramiento precautorio

La autoridad lleva a cabo este tipo de actos, bajo la justificación de evadir las obligaciones de carácter fiscal, por realizar las siguientes conductas:

- Obstaculizar las facultades de comprobación
- No atender requerimientos de información o, en su caso, cumplir parcialmente con lo solicitado, durante la práctica de la visita domiciliaria, revisión de gabinete, o revisión de dictamen de estados financieros

El embargo o aseguramiento precautorio se presenta de forma directa sin que exista la determinación de un crédito, circunstancia que resulta ilegal al no ocasionar ninguna afectación al interés fiscal. En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ha sustentado jurisprudencia en el sentido de la violación de las garantías individuales del gobernado al no otorgarle la seguridad y certeza relativa al monto y alcance sobre el que se practica el embargo, que a la letra se transcribe:

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN.

En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado “de proteger el interés fiscal”, carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados;



además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta (SJFG), Novena Época, Tomo II, p. 27, Jurisprudencia P./J. 17/95, Materia Constitucional Administrativa, número de registro 200320, septiembre de 1995.

El criterio transcrito establece la inconstitucionalidad del embargo precautorio, con base en la vulneración a la garantía de seguridad jurídica esto es, ese tipo de embargo se encausa como un medio de coerción para forzar al causante a encaminar su conducta a la realización de determinados actos solicitados por la autoridad, y no precisamente a garantizar el interés fiscal.

El embargo precautorio (artículo 145 del CFF vigente hasta 2006), y el aseguramiento precautorio (artículo 145- A del CFF en vigor) en esencia ostentan el objeto de hacer efectivas las facultades de comprobación, así como tener al alcance los medios necesarios para poder fiscalizar a un contribuyente, de forma tal que no altere o modifique su contabilidad, y se conozca con precisión su situación fiscal. Su práctica no puede versar para efectos de restringir el libre manejo de sus bienes (cuentas bancarias), pues así no se cumple con el objeto comentado, sino se erige como un mecanismo de garantía para futuros créditos, sin tener al alcance el monto de aplicación y base de certeza del actuar por parte de la autoridad.

Por lo tanto, el embargo de cuentas bancarias por la aplicación de una medida de apremio o aseguramiento de bienes, a pesar de sustentarse bajo cierto resguardo legal no implica que el CFF faculte al fisco federal para afectar la mecánica económica de una persona *latu sensu* (en sentido amplio), ya que el embargo debe sustentarse no sólo en medios de coerción para el cumplimiento de mandatos de índole administrativa, sino atendiendo a su naturaleza es decir, *otorgar certidumbre al contribuyente*, estableciendo mediante resolución el monto determinado y base para garantizar el cumplimiento de pago por el adeudo al fisco.

El tipo de aseguramiento precautorio establecido en el artículo 145-A del CFF en cuanto al legal embargo sobre cuentas bancarias de los contribuyentes, máxime ante la inexistencia de la determinación en cantidad líquida de un adeudo, ya que el mencionado aseguramiento es un medio de localización de contribuyentes que pretenden sustraerse del ejercicio de facultades de comprobación y/o cumplimiento del pago de contribuciones, criterio acogido por la Segunda Sala de la SCJN en la jurisprudencia titulada: **ASEGURAMIENTO DE LOS BIENES O LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE POR OBSTACULIZAR U Oponerse al inicio de las facultades de comprobación o por no señalar su domicilio. El artículo 145-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, no viola la garantía de seguridad jurídica**, visible en el SJFG, Novena Época, Tomo XXXIII, p. 503, Jurisprudencia 2a./J. 11/2011, Materia Constitucional, número de registro 162646, marzo de 2011.

Entonces, el aseguramiento precautorio de bienes se configura como un medio legalmente respaldado, pero sólo para determinados efectos, sin que tal circunstancia justifique el actuar por parte de la autoridad hacendaria que en mal uso de sus facultades, *lo práctica como un medio de coerción que aparenta ser de garantía de futuros créditos fiscales*, lo cual sólo se ve reflejado en los daños y perjuicios causados a los contribuyentes, durante el lapso en el cual persista dicha medida coercitiva.



Créditos fiscales determinados o líquidos

Este supuesto a su vez ostenta dos modalidades de aplicación a saber; como medio de:

- garantía del interés fiscal, tratándose de adeudos impugnados o bajo convenio de pago cobro, respecto de los créditos no impugnados o consentidos

Acciones a considerar

PREVENTIVAS	CORRECTIVAS
Identificar cuáles son los deberes fiscales a cargo por la actividad desarrollada	
Cumplir en tiempo y forma con las obligaciones fiscales	Buscar la asesoría de profesionistas en el área jurídico-fiscal con el objeto de ser orientado e implementar las acciones más apropiadas al caso en particular
Estar, de ser sujeto a facultades de comprobación, al pendiente de los comunicados de la autoridad cuando no se encuentre satisfecha con la información proporcionada por el contribuyente	Ofrecer la sustitución de la garantía
Buscar, en caso de polémica con la autoridad, la asesoría de especialistas en la materia para la toma de decisiones	Interponer los medios de defensa al alcance (amparo indirecto), solicitando la suspensión del acto
No olvidar, si decide impugnar la resolución determinante del crédito, ofrecer la garantía del interés fiscal	

Embargo coactivo en garantía

La autoridad ha procedido en un sin número de casos a embargar las cuentas bancarias de los contribuyentes, sin apegarse a las formalidades del PAE previstas en el CFF, a esa actuación en la práctica se le conoce como “embargos de escritorio”, pues el fisco federal *de manera discrecional no acude al domicilio del contribuyente a requerir el pago del adeudo o, en su caso, a llevar a cabo debidamente el embargo para constituir la garantía del interés fiscal* por encontrarse el crédito controvertido *sub judice* (pendiente de resolución).

Ante ese escenario se desprenden diversas irregularidades, que de manera retrospectiva se manifiestan como abusos por parte de la autoridad hacendaria.

Esta modalidad de embargo de cuentas bancarias es originada por la inexistencia de la garantía del interés fiscal una vez que el crédito liquido se encuentra impugnado, es decir, cuando el contribuyente hubiese impugnado la resolución determinante debe ofrecer la garantía del interés fiscal en términos de los artículos 142, 144 y 145 del CFF por cualquiera de los medios establecidos en el diverso 141 del ordenamiento citado, a efecto de suspender la ejecución del cobro, y *sólo en caso de no cumplir*, la autoridad tiene facultad de iniciar el PAE trabando el embargo sobre los depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya



de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera realizados en cualquier tipo de cuenta a nombre del contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo que tenga aperturadas, y hasta por el monto del crédito fiscal determinado (artículos 141, 141-A, 143, 155, fracción I y 156 BIS del CFF).

Para llevar a cabo el embargo de cuentas bancarias se deben seguir una serie de formalidades específicas debidamente regladas, las cuales no quedan al libre albedrío de la autoridad hacendaria, al contrario, *se aplicarán de manera estricta a efecto de que su actuar se encuentre apegado a derecho* en cumplimiento a la garantía de legalidad en observancia de la CPEUM y el CFF.

En ese orden de ideas, tratándose del requerimiento de la garantía del interés fiscal por encontrarse impugnado un adeudo, la autoridad podrá efectuar el PAE respetando el derecho de audiencia del contribuyente, o sea, *acudiendo al domicilio del contribuyente y notificando el mandamiento de ejecución, para posteriormente solicitarle la garantía y, en caso, de no ser exhibida, congelar las cuentas bancarias.*

Sirve de apoyo la jurisprudencia y tesis que a continuación se transcriben:

PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS PARA COBRAR CRÉDITOS FIRMES NO GARANTIZADOS. ES UNA MODALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, CUYAS FORMALIDADES SE ESTABLECEN EN LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2010, POR LO QUE NO LE SON APLICABLES LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN LA DILIGENCIA DE EMBARGO DE BIENES DE DIVERSA NATURALEZA. De los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación (particularmente la fracción IV de este último), se observa que la autoridad recaudadora no está obligada a requerir al contribuyente ejecutado el pago del monto adeudado, antes de emitir la orden de inmovilización de sus cuentas bancarias, ni tiene que otorgarle el derecho a señalar los bienes sobre los que habría de recaer el embargo, conforme al artículo 155 del propio código, pues en el caso específico de *la inmovilización de las cuentas bancarias de un contribuyente, son aplicables los numerales 156-Bis y 156-Ter de tal ordenamiento, con exclusión de las disposiciones que regulan la diligencia de embargo de otro tipo de bienes*, realizada en el domicilio del ejecutado, pues por la propia naturaleza de aquellos bienes, es decir, las cuentas bancarias abiertas a nombre del gobernado en una institución de crédito, es claro que la orden inicial de inmovilización relativa sólo debe ser dirigida por la autoridad exactora, a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores o a la entidad financiera correspondiente, como lo dispone el artículo 156-Bis. Es por ello que no son aplicables los preceptos que establecen que un ejecutor debe constituirse en el domicilio del deudor a fin de que, previa identificación (artículo 152), lo requiera de pago y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, proceda de inmediato a embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco federal (artículo 151), aunado a que tampoco es el caso de que el ejecutor otorgue a la persona con quien entienda la diligencia de embargo, el derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar (artículo 155).

Fuente: SJFG, Novena Época, Tomo XXXIII, p. 3243, Materia Administrativa, Tesis Aislada VI.1o.A.309 A, número de registro 163043, enero de 2011.

INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES ILEGAL CUANDO LA AUTORIDAD FISCAL NO



TRABA PREVIAMENTE SU EMBARGO. De los artículos 144, 145 y 150 a 155 del Código Fiscal de la Federación, que regulan parte del procedimiento administrativo de ejecución, se observa que el crédito fiscal firme no cubierto o garantizado puede ser exigido por la autoridad siguiendo ciertas formalidades, dentro de las que se encuentra, que exista un requerimiento de pago y embargo. Por otra parte, de una interpretación lógica del artículo 156-Bis del propio ordenamiento, *se advierte que procede la inmovilización de los depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente a consecuencia de su embargo.* Por tanto, *la inmovilización decretada sobre las cuentas bancarias del fiscalizado es ilegal cuando la autoridad no traba previamente su embargo, pues ello rompe con el orden preestablecido para el mencionado procedimiento, traduciéndose en un perjuicio para el contribuyente.*

Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo en revisión 264/2010. Operadora Cever, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Osmar Armando Cruz Quiroz. Secretario: Francisco Manuel Rubín de Celis Garza.

Fuente: SJFG, Novena Época, Tomo XXXIII, p. 1317, Tesis Aislada I.9o.A.146 A, Materia Administrativa, número de registro 162359, abril de 2011.

Es común en la práctica que la autoridad realice los embargos de cuentas sin aplicar previamente el PAE, es decir, notifica el mandamiento de ejecución y requerimiento de garantía, luego el personal del SAT en exceso de sus facultades levanta actas circunstanciadas en las cuales se expresa la no exhibición de la garantía, después elabora los oficios dirigidos a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores ordenando el congelamiento de las cuentas bancarias aperturadas a nombre del contribuyente, violando las formalidades del procedimiento, y posteriormente se comunicara al afectado aludiendo que se trata de la continuación del PAE.

Ante la existencia de un embargo de cuentas bancarias, se debe considerar como cubierta la garantía del interés fiscal, por ende, procede la suspensión del PAE, ello es parte estratégica de la defensa legal en ciertos casos, criterio adoptado por la Segunda Sala de la SCJN en la jurisprudencia del tenor siguiente:

CUENTAS BANCARIAS. LA SUSPENSIÓN CONTRA SU EMBARGO PRECAUTORIO SURTE EFECTOS SIN GARANTÍA ALGUNA. De los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo se advierte que tratándose de la materia tributaria, para que la suspensión surta efectos, la quejosa debe garantizar el interés fiscal cuando previamente se ha determinado algún crédito por la autoridad o, en su caso, puedan causarse daños y perjuicios a un tercero. En esa virtud, cabe concluir que la suspensión contra el embargo precautorio a cuentas bancarias del contribuyente efectuado por la autoridad fiscal, al actualizarse el supuesto del artículo 145, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (actualmente 145-A, fracción III), esto es, sin existir crédito fiscal y por haberse negado a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la medida cautelar surte efectos sin necesidad de otorgar garantía, sin prejuzgar sobre las consecuencias fiscales que pudieran actualizarse por la conducta omisiva del contribuyente. Lo anterior es así, en virtud de que no existe crédito fiscal determinado ni tercero perjudicado que pudiera resultar afectado en términos del artículo 125 indicado, sin que pueda estimarse como tercero perjudicado a la autoridad fiscal, ya que ésta, conforme al artículo 11 de la Ley citada, tiene el carácter de autoridad responsable y no puede reunir ambas calidades en las mismas circunstancias.



Fuente: SJFG, Novena Época, Tomo XXV, p. 299, Jurisprudencia 2a./J. 26/2007, Materia Administrativa, registro número 173061, marzo de 2007.

Créditos fiscales exigibles

Embargo coactivo en cobro

Es una consecuencia lógica por la falta de cumplimiento de una obligación de pago respecto de contribuciones determinadas, derivada de que el contribuyente:

- Estuviese de acuerdo con la determinación de omisión de contribuciones, multas y accesorios
- Hubiese impugnado la resolución determinante del crédito, obteniendo sentencia confirmando su legalidad
- Hubiese incumplido el convenio para pago en parcialidades de un adeudo.

Hipótesis dentro de las cuales el pago es el único medio para que no sean embargadas las cuentas bancarias, y como caso excepcional la prescripción del crédito fiscal, figura jurídica que en la mayoría de los casos la autoridad no deja configurar.

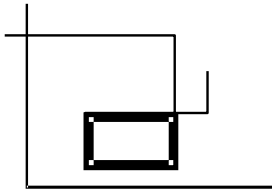
CONCLUSIONES

Si bien las reformas al CFF dotaron a la autoridad de mayores facultades para mejorar la recaudación permitiendo interrumpir el curso normal de las operaciones de los contribuyentes a través del embargo de sus cuentas bancarias en sus diversas modalidades, ya sea por no sujetarse en debida forma al proceso fiscalizador, o bien por no contar con la garantía del interés fiscal, *ello no implica la realización de procedimientos de manera arbitraria*, por el contrario, existe un marco legal aplicable que debe respetarse en estricto sentido en atención a la garantía de audiencia del afectado.

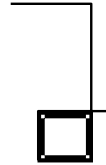
Empero, los embargos de cuentas bancarias levantados de manera irregular es un fenómeno que influye de manera negativa en gran parte de los contribuyentes que fueron o aún son objeto del bloqueo o congelamiento, al impedirles el libre manejo de sus recursos económicos, trayendo consigo el incumplimiento de sus obligaciones frente a terceros, incluso culminando con el cierre de negociaciones, o en demandas del orden común por falta de pagos y el afectado no puede excepcionarse del entero argumentando el embargo de cuentas por parte de la autoridad hacendaria.

Finalmente y derivado de la importancia que pudiera generar un embargo de cuentas bancaria, se recomienda asesorarse con expertos en la materia al inicio, durante y al final de las facultades de comprobación, a efecto de que el patrimonio del contribuyente no se afecte en proporciones relevantes que incidan gravemente en el funcionamiento de su actividad o negocio, y se tenga la oportunidad de implementar las estrategias de defensa más adecuadas al caso en concreto considerando las particularidades de cada contribuyente, ya que la táctica repercutirá no sólo en el ámbito fiscal, sino en materia civil, mercantil, corporativa, laboral, etc.





PROYECTO PARA PRESTACION DE SERVICIOS
“CONTRATOS PPS”
ASPECTOS FISCALES



Autora: Lic. Melissa de Alba Ritz

La asociación pública-privada (PPP) es un término genérico para involucrar a las compañías privadas, en la provisión de servicios públicos y obras. La iniciativa de financiamiento privado (PFI) es el tipo más común de PPP, aunque los gobiernos han desarrollado otro tipo de esquemas, en función de las características de cada país y del sector, en donde se desarrollarían los PPS.

En México, el esquema se denominó Proyectos para Prestación de Servicios (PPS) y esta modalidad de asociación pública-privada permite que el sector privado brinde servicios de apoyo al gobierno para que éste, a su vez, preste un servicio público.

Con esto, en México se desarrolló una nueva modalidad de participación público privada, en la cual un inversionista privado diseña, construye, financia y opera infraestructura de apoyo para prestar diversos servicios a las dependencias y entidades del sector público.

Conforme a las Reglas PPS, estos contratos son contratos o proyectos son el conjunto de acciones que se requieren para que una dependencia o entidad reciba servicios a largo plazo de un inversionista proveer a través de un contrato de servicios de largo plazo, distinto de los definidos como proyectos de infraestructura productiva de largo plazo de inversión condicionada.

Un PPS se desarrolla con base en un contrato de servicios de largo plazo, a través del cual un inversionista proveedor proporciona un conjunto de servicios al sector público, de acuerdo a niveles de calidad definidos durante la vida del contrato. Los servicios contratados en un PPS deberán servir de apoyo para que el sector público pueda dar cumplimiento a las funciones y servicios públicos que tienen encomendados.

En el caso más completo, el inversionista proveedor se hace cargo del diseño, financiamiento, construcción, operación y mantenimiento de los activos y servicios relacionados con esta provisión.

Principales características de los contratos PPS

1.- Se suscribe un contrato de largo plazo en el cual se definen servicios, sus niveles de calidad, estándares de desempeño y mecanismos de deducciones de pago.

2.- A cambio de estos servicios, el inversionista proveedor recibe un pago, el cual el gobierno registra como gasto corriente y tienen prioridad en el proceso de presupuestación.

3.- Existe una clara asignación de riesgos entre el sector público y el privado.

4.- Los PPS se financian a través de capital propio del proveedor inversionista y de banca comercial y de desarrollo. El gobierno no aporta al proyecto.



5.- Los activos pueden ser del inversionista privado o del gobierno (concesión).

Características del Esquema PPS.

CONCEPTO	TRADICIONAL	SPPS
Tipo de contratación	Obra Pública	Servicios
Vigencia	Uno o dos años	Largo plazo, mas de 15 años
Alcance	Desarrollo de infraestructura	Diseño, financiamiento, construcción, equipamiento, operación del inmueble
Concepto de gasto	Inversión	Corriente
Propiedad de infraestructura	Pública	Privada / Pública
Pagos	Estimaciones de obra	Tarifa de servicios
Parámetros	Especificaciones y normas	Modelos de gestión, indicadores de desempeño

Marco Jurídico de los contratos PPS.

Las disposiciones normativas a nivel Federal vigentes a las que deben sujetarse los contratos PPS son las siguientes:

1. Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y su Reglamento.
2. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y su Reglamento.
3. Reglas para la Realización de Proyectos para Prestación de Servicios (SHCP-SFP) publicados en el DOF en marzo de 2003 y actualizadas en abril de 2004.
4. Lineamientos y metodologías y complementarios emitidos por la SHCP.
5. Criterios para la determinación de límites de asignación presupuestaria aplicable a los contratos PPS.



A nivel Estatal tenemos:

1. Decreto 22213/LVIII/08 a través del cual se expide la Ley de Proyectos de Inversión y de Prestación de Servicios del Estado de Jalisco y sus Municipios a través de la cual se proponen modelos de participación y corresponsabilidad entre el Gobierno del Estado y la iniciativa privada.
2. Artículo 38 de la Ley del Gobierno y la Administración Pública Municipal del Estado de Jalisco, en donde se faculta al ayuntamiento a celebrar contratos de asociación público privadas.
3. Reglamentos municipales del régimen de asociación público privada y a falta de estos, se aplica la Ley anterior.

Normas de Información Financiera.

Por lo que respecta a la forma en la que estos contratos deben de registrarse dentro de la contabilidad del proveedor inversionista, tenemos las siguientes normas:

1. INIF 17, Contratos de Concesión de Servicios.
2. Interpretación CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios.

En muchos países, la infraestructura de los servicios públicos, tales como carreteras, puentes, túneles, cárceles, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, el suministro de energía y redes de telecomunicaciones, ha sido tradicionalmente construida, operada y mantenida por el sector público, así como financiada a través del presupuesto público.

Para facilitar la inversión en esta infraestructura, algunos países los gobiernos han establecido contratos de servicios para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, financiamiento, operación y mantenimiento de dicha infraestructura, misma que puede existir y mejorarse o construirse.

Un contrato de concesión de servicios dentro del ámbito de aplicación de esta interpretación supone normalmente una entidad del sector privado (operador), una entidad del sector público. (concedente), la construcción de la infraestructura utilizada para prestar el servicio público o su mejora y el funcionamiento y mantenimiento de la infraestructura durante un período específico en el tiempo.

Al operador se le paga por sus servicios durante el tiempo que rige el contrato, mismo que establece las normas de desempeño, mecanismos o procedimientos de ajuste a los precios y disposiciones para el arbitraje de controversias.

Puntos tratados en estas Normas de Información Financiera.

1. Los derechos del operador sobre la infraestructura.
2. El reconocimiento de la contraprestación del contrato.
3. Los servicios de construcción o mejora.
4. Los servicios de operación.
5. El resultado integral de financiamiento de los préstamos.
6. El reconocimiento de una cuenta por cobrar.



7. El reconocimiento de un activo intangible.
8. Los elementos proporcionados al operador por el concedente.
9. Las revelaciones.

Derecho del Operador sobre la Infraestructura.

- ⊙ **La infraestructura no se debe de reconocer como inmuebles, maquinaria y equipo del operador**, toda vez que el contrato del servicio no le otorga el derecho de controlar el uso de la infraestructura de servicio público.
- ⊙ El operador tiene acceso para operar la infraestructura y así prestar el servicio público en nombre del concedente.

Reconocimiento de la Contraprestación.

- ⊙ Los operadores actúan como proveedores de servicios, por lo que obtienen ingresos por:
 - Prestación de servicios por construcción y mejora de la infraestructura.
 - Prestación de servicios de operación.
 - Si realiza los dos servicios en un único contrato, los ingresos percibidos o por recibir deben reconocerse por cada tipo de servicio, con base a los valores razonables de cada contraprestación, cuando los montos son claramente identificables.

Servicios de Construcción o Mejora.

- ⊙ El operador debe reconocer los ingresos, costos y gastos, de acuerdo con el método de por ciento de avance, reconocer ingresos por obra ejecutada o por aprobar.
- ⊙ La contraprestación debe ser reconocida inicialmente:
 - Cuenta por cobrar (obra ejecutada aprobada por cobrar o por aprobar)
 - Activo intangible (derechos de cobro que se obtenga conforme se obtenga el derecho a cobrar a los usuarios del servicio).

Servicios de Operación.

- ⊙ El ingreso debe reconocerse conforme se prestan los servicios.

Con lo anterior, podemos concluir que los ingresos derivados por los servicios de construcción o mejora a bienes debe de ser considerado como una cuenta por cobrar ya que en estos contratos PPS, como lo hemos mencionado, la finalidad es realizar infraestructura pública, más no la concesión de servicios públicos a particulares, por consiguiente, estamos ante la presencia de un activo financiero tangible.

Además, establecen las Normas de Información Financiera, que la inversión realizada no puede ser considerada como inversión por parte del proveedor privado.



Aspecto Fiscal.
Impuesto sobre la Renta.

El artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece cuales con las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes, siendo las aplicables para el caso en cuestión, las siguientes.

- El costo de lo vendido.
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.

El artículo 37 de la mencionada legislación establece que las inversiones se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por la Ley, sobre el monto original de la inversión.

Por su parte el artículo 38 señalada que para los efectos de la Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en los períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación.

Activo Fijo.- Es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y **que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente** y por el transcurso del tiempo...

Gastos diferidos.- Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Como se puede apreciar con esto, las inversiones realizadas por los proveedores privados en este tipo de contratos PPS, no puede ser un activo fijo en virtud de que NO SE DEMERITAN POR EL USO EN EL SERVICIO DEL PROPIO CONTRIBUYENTE, sino en beneficio del gobierno concedente del contrato en comento.

Como ya lo mencionamos, no se trata de un gasto diferido, ya que no estamos en el supuesto, por un lado de ser activos intangibles, y por el otro, esta disposición regula textualmente a los contratos de prestación de un servicio público concesionado, no siendo este el caso.

Fortalece nuestra conclusión lo establecido en el artículo 39 de la propia legislación de Rentas que establece los porcentos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como por las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, en específico la fracción IV del citado ordenamiento, que a la letra señala:



- ⊙ IV. En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicios público concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

Por todo lo aquí mencionado, llegamos a la conclusión de que la inversión realizada por el proveedor o inversionista privado en los contratos PPS, no es una inversión que se deba depreciar o amortizar por las razones ya expuestas, por consiguiente, se debe de tratar de un gasto estrictamente indispensable para la realización de la actividad, siendo esta en específico, la operación de un contrato PPS, o bien, un costo de conformidad con lo establecido en el artículo 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra establece.

Art. 45-I LISR.- Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes..., sólo se podrá deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio...

Por lo que, de no ser un gasto estrictamente indispensable para realizar la prestación del servicio que conlleva el contrato PPS, debe ser considerado como un costo de conformidad con la disposición aquí expuesta, por consiguiente, debe de deducirse conforme se vayan realizando las erogaciones necesarias para la construcción, mantenimiento y operación del bien objeto del contrato PPS, siempre y cuando se estén obteniendo ingresos por los mismos.

Lo anterior en virtud de que las erogaciones por estos conceptos de construcción y mantenimiento de bien de dominio público son consecuencia de la prestación del servicio en su totalidad objeto del contrato principal que es el de PPS y nunca son propiedad del inversionista privado, cada fase que se va realizando, va adquiriendo la propiedad el gobierno contratante.

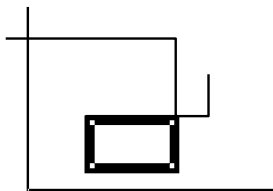
Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Empresarial a Tasa Unica.

- ⊙ Artículo 17 LIVA.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas...
- ⊙ Artículo 3 LIETU.

...

IV. Que los ingresos se obtienen cuando se cobran efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas en el artículo 1 de esta Ley, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado...





RESUMEN DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN,
MARZO 2012



Autor: CPC Enrique Gómez Caro

DÍA

PUBLICACIÓN

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

- 01 OCTAVA Resolución de Modificaciones a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011 y sus anexos 1 y 22.
- 07 RESOLUCIÓN por la que se dan a conocer los formatos únicos de certificado de origen y declaración de origen y sus instructivos de llenado para los efectos del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica.
- RESOLUCIÓN que modifica a la diversa que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica.
- 15 TASAS para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de febrero de 2012.
- 30 DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

BANCO DE MÉXICO

- 07 EQUIVALENCIA de las monedas de diversos países con el dólar de los Estados Unidos de América, correspondiente al mes de febrero de 2012.
- 09 VALOR de la unidad de inversión del 11 al 25 de marzo 2012.
- 12 COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en dólares de los EE.UU.A., a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-Dólares).
- 23 VALOR de la unidad de inversión del 26 de marzo al 10 de abril 2012.



26 COSTO porcentual promedio de captación de los pasivos en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CPP).

COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP).

COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en unidades de inversión a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-UDIS).

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA

09 ÍNDICE nacional de precios al consumidor.

23 ÍNDICE nacional de precios al consumidor quincenal.

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

01 DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile, sobre Cooperación, Asistencia Administrativa Mutua e Intercambio de Información en Asuntos Aduaneros, firmado en la Ciudad de México el ocho de julio de dos mil once.

02 DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Isla del Hombre (Isla de Man) para el Intercambio de Información en Materia Tributaria, hecho en la Ciudad de México el dieciocho de marzo de dos mil once y en Douglas el once de abril de dos mil once.

DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de las Islas Cook para el Intercambio de Información en Materia Tributaria, firmado en las Ciudades de México y Rarotonga, el ocho y el veintidós de noviembre de dos mil diez

07 DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de las Islas Caimán con la Autorización del Gobierno del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, hecho en Gran Caimán el veintiocho de agosto de dos mil diez y en la Ciudad de México el diecisiete de agosto de dos mil diez.

22 DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Jersey sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria, firmado en las Ciudades de México y Saint Helier, el ocho y el doce de noviembre de dos mil diez.




 TESIS Y JURISPRUDENCIAS,
MARZO 2012
 

Autor: CPC Aldo Iván Saldaña Vivanco

Tesis más relevantes publicadas en marzo 2012

Registro No. 2000482

Localización:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VI, Marzo de 2012

Página: 1483

Tesis: IV.2o.A.1 A (10a.)

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

VALOR AGREGADO. EL DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE UN ESTÍMULO FISCAL A LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE JUGOS, NÉCTARES Y OTRAS BEBIDAS, RESPECTO DEL IMPUESTO RELATIVO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE JULIO DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD.

El citado decreto expresamente tomó en cuenta que, por virtud de las tesis 2a./J. 34/2006 y 1a./J. 136/2005 de la Segunda y Primera Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respectivamente, en diversas ejecutorias había procedido el amparo y protección de la Justicia Federal para el efecto de que los quejosos no trasladaran el impuesto al valor agregado a la tasa del 15% sino a la del 0%. A partir de ese antecedente, en dicha determinación administrativa se estableció un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del mencionado tributo que deba pagarse por la importación o enajenación de jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras, de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, endulzantes u otros ingredientes, tales como el yoghurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta presentada en envases menores de diez litros. Con dicha medida el Ejecutivo Federal consideró homologar el tratamiento fiscal de estos productos, de forma que la industria que los produce y su comercialización no se vieran afectados por las distorsiones que se provocan en el mercado, cuando sólo algunos agentes pueden aplicar la tasa del 0% a los productos aludidos como consecuencia de resoluciones jurisdiccionales favorables, y asegurar un tratamiento fiscal idéntico y condiciones de competencia similares para todas las enajenaciones de esos bienes. Ahora bien, para analizar si dicho decreto respeta la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la entrada en vigor de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, cobra relevancia la primera de las referidas tesis jurisprudenciales, que declaró inconstitucional el artículo 2o.- A, fracción I, inciso b), numeral 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ante la inexistencia de elementos que justifiquen el trato diferenciado al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con el 10% o 15% la de aquellos en estado líquido en general. Visto el indicado criterio, cabe advertir que si el beneficio contenido en el comentado decreto se implementó para evitar la afectación provocada por la distorsión en el mercado, como consecuencia de la

aplicación de las jurisprudencias precisadas, entonces la limitación de dicho beneficio a la importación o enajenación de específicos alimentos en estado líquido, no obstante que el trato inequitativo que pretendió suprimirse se refería a la enajenación de alimentos en estado líquido en general, implica un trato desigual entre aquellos que importan o enajenan los incluidos en el decreto y quienes realizan dichas actividades con otros, diferentes, por carecer de una base objetiva y válida que lo justifique, es decir, no existe racionalidad en el trato desigual, ya que no se trata de un medio apto para alcanzar el fin pretendido, si consideramos que subsiste la distorsión en la cadena de comercialización respecto de algunos alimentos en estado líquido. Por tanto, el decreto de marras, respecto del impuesto al valor agregado, viola la señalada garantía.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 491/2011. Tiendas Soriana, S.A. de C.V. y otra. 17 de noviembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretaria: María del Socorro Zapata Barrera.

Nota: Las tesis 2a./J. 34/2006 y 1a./J. 136/2005 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006, página 420, con el rubro: "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996)." y Tomo XXII, octubre de 2005, página 672, con el rubro: "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).", respectivamente.

Registro No. 2000483

Localización:

Décima Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro VI, Marzo de 2012 Página: 296

Tesis: 1a. XXX/2012 (10a.) Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISO 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 4 DE SU REGLAMENTO VIGENTES EN 2005, AL GRAVAR CON LA TASA DEL 15% AL YOGUR PARA BEBER, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Conforme a la fracción I, inciso b), subinciso 1, del referido precepto legal, la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado se aplica a la enajenación de productos destinados a la alimentación en estado sólido o semisólido, exceptuando entre otros, conforme al artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor



Agregado, al yogur para beber. Ahora bien, dado que para determinar los productos que se encuentran en la categoría de "destinado a la alimentación", la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que tal aspecto no radica en su valor nutricional, sino en que sea destinado única y exclusivamente a la alimentación, no existen elementos objetivos y razonables para justificar que se grave al yogur para beber con la tasa del 15%, pues este alto tribunal se ha pronunciado en relación a que el yogur para beber es un producto "destinado a la alimentación". En consecuencia, los artículos 2o.-A, fracción I, inciso b), subinciso 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 4 de su Reglamento vigentes en 2005, al prever una distinción con respecto a la enajenación de productos destinados a la alimentación, por el solo hecho de que se encuentren en estado sólido o semisólido, con respecto a aquéllos en estado líquido, transgreden el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 2508/2011. Ganaderos Productores de Leche Pura, S.A. de C.V. 1 de febrero de 2012. Unanimidad de cuatro votos. Ausente y Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo; en su ausencia hizo suyo el asunto Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Alejandro Castañón Ramírez.

Registro No. 2000338

Localización:

Décima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VI, Marzo de 2012

Página: 1105

Tesis: XV.5o.1 A (10a.)

Tesis Aislada

Materia(s): Común, Administrativa

DECRETOS O ACUERDOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL O SUS UNIDADES ADMINISTRATIVAS. PARA SU IMPUGNACIÓN DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA.

Para impugnar los decretos y acuerdos que emite el Ejecutivo Federal o sus unidades administrativas debe atenderse a su naturaleza, para advertir si reúnen los requisitos de una ley, al ser generales, abstractos, impersonales y permanentes, para que puedan ser abordados desde esa perspectiva y les sean aplicables las reglas relativas, al derivar de la facultad restringida de aquéllos para emitir normas de carácter general, o si son concretos, particularizados y personalizados, lo que lleva a tratarlos como un acto administrativo y, por consiguiente, a ajustarse a los criterios para controvertirlo.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 525/2010. Presidente de la República y otras autoridades. 5 de enero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Polo Rosas Baqueiro.

Secretario: Jorge Rodríguez Pérez.



Registro No. 2000458
Localización:
Décima Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro VI, Marzo de 2012 Página: 1425
Tesis: I.7o.A.20 A (10a.) Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REVISIÓN DE DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS. AL REQUERIR LA AUTORIDAD DIRECTAMENTE AL CONTRIBUYENTE CON BASE EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR ESTIMAR QUE LOS DOCUMENTOS APORTADOS POR EL CONTADOR PÚBLICO FUERON INSUFICIENTES PARA CONOCER SU VERDADERA SITUACIÓN FISCAL, DEBE PORMENORIZAR LAS CIRCUNSTANCIAS, MODALIDADES Y RAZONES QUE LA LLEVARON A TAL CONCLUSIÓN, A FIN DE CUMPLIR CON LA DEBIDA MOTIVACIÓN.

El artículo 52-A, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece una facultad discrecional para la autoridad fiscalizadora, consistente en que tratándose de los dictámenes de estados financieros emitidos por contador público autorizado, a su juicio, podrá requerir directamente al contribuyente cuando estime que los documentos aportados por el especialista fueron insuficientes para conocer su verdadera situación fiscal; sin embargo, dicha facultad no es arbitraria, pues de conformidad con los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del mencionado código, todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, por lo que la autoridad no debe limitarse a manifestar que ante la imposibilidad de conocer la situación fiscal del contribuyente solicita cierta información con base en el precepto inicialmente citado, sino que para cumplir con la debida motivación, debe pormenorizar las circunstancias, modalidades y razones que la llevaron a tal conclusión, esto es, precisando los hechos u omisiones que se hubieran conocido y entrañaran un posible incumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables. Lo anterior se robustece tomando en consideración que los hechos afirmados en los dictámenes elaborados por contador público, en términos del artículo 52 se presumen ciertos, por lo cual, resulta imprescindible que la autoridad detalle las circunstancias especiales que la llevaron a examinar directamente la contabilidad del gobernado prescindiendo del referido dictamen.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 461/2011. 16 de noviembre de 2011. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Encargada del engrose: Adela Domínguez Salazar. Secretario: José Arturo González Vite.

Registro No. 160192
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro VI, Marzo de 2012
Página: 1426
Tesis: I.18o.A.19 A (9a.) Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REVISIÓN DE GABINETE. CUANDO LA AUTORIDAD UNILATERALMENTE DEJA SIN EFECTOS ESA ORDEN Y LO HACE UNA VEZ INICIADO EL PLAZO DE SEIS MESES PARA EL DICTADO DE LA RESOLUCIÓN CORRESPONDIENTE, ESA DETERMINACIÓN SE EQUIPARA A UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

De conformidad con los artículos 42, fracción II, 46-A, 48 y 50 del Código Fiscal de la Federación vigentes en 2004, la revisión de gabinete inicia con el requerimiento de información y documentación y termina con el oficio de conclusión (en caso de no existir irregularidades), o bien, con el oficio de observaciones y la resolución correspondiente (en la cual podrá imponerse un crédito fiscal). En caso de haberse



emitido el oficio de observaciones, el particular tiene veinte días para desvirtuar las irregularidades ahí advertidas y dentro de los seis meses siguientes la autoridad deberá resolver lo conducente. Sobre estas bases, si en la etapa de desahogo de las observaciones la autoridad fiscal deja sin efectos la orden de revisión de gabinete en forma unilateral, tal determinación se equipara a una resolución favorable al contribuyente, ya que de estimarse correcto tal actuar, generaría inseguridad jurídica al gobernado ante la posibilidad de que, mediante una facultad de comprobación similar o distinta, la autoridad revise nuevamente las contribuciones y periodos materia de la facultad inicialmente ejercida.

DÉCIMO OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 403/2010. Corporación Ram, S.C. 4 de octubre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cruz Espinosa. Secretario: Carlos Alberto Araiza Arreygue.



INDICADORES FISCALES,
MARZO 2012

Autor: CPC Enrique Gómez Caro

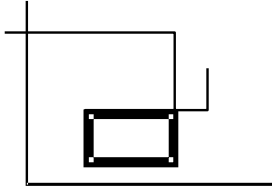
Día de publicación	TC Marzo	TIIE 28 días	TIIE 91 días	Valor de la UDI Marzo
MARZO				
1	12.7891	4.7850	4.8000	4.759053
2	12.7764	4.7850	4.8000	4.759288
3				4.759522
4				4.759756
5	12.7723	4.7738	4.7900	4.759991
6	12.8339	4.7750	4.7900	4.760225
7	12.9777	4.7800	4.8000	4.760459
8	12.9469	4.7738	4.7988	4.760694
9	12.7840	4.7590	4.7875	4.760928
10				4.761162
11				4.761013
12	12.6299	4.7640	4.7838	4.760865
13	12.7150	4.7587	4.7850	4.760716
14	12.6336	4.7650	4.7818	4.760567
15	12.6719	4.7650	4.7818	4.760418
16	12.6591	4.7650	4.7900	4.760269
17				4.760120
18				4.759972
19				4.759823
20	12.6645	4.7650	4.7850	4.759674
21	12.6935	4.7700	4.7900	4.759525
22	12.6833	4.7688	4.7840	4.759376
23	12.8330	4.7683	4.7825	4.759228
24				4.759079
25				4.758930
26	12.8035	4.7683	4.7788	4.759072
27	12.6795	4.7666	4.7793	4.759215
28	12.6706	4.7640	4.7795	4.759357
29	12.8039	4.7640	4.7845	4.759499
30	12.8489	4.7700	4.7875	4.759642
31				4.759784

CPP Pesos	3.26	Mar 2012
CCP Dis.	2.38	Feb 2012
CCP Pesos	4.19	Mar 2012
CCP UDIS	4.45	Mar 2012

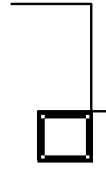
INPC Febrero 2012: 104.556

Tasa de recargos:

Prorroga	0.75 %
Mora	1.13 %



NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 13
MEDICIÓN DE VALOR RAZONABLE



Autores:
CPC José Luis Franco Murayama
CPC Martha Lorena Arreola Núñez
CPC Marco Antonio Sandoval Madrigal
CPC Hugo Ismael Díaz Dueñas
CPC Sergio Arturo Gutiérrez Rodríguez

El 1 de enero del próximo año iniciará la vigencia de la IFRS 13 (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD), que trata sobre la “medición de valor razonable”, en consecuencia y debido a la homologación de las NIF mexicanas con las Internacionales, el CINIF anuncio el proceso de adecuación y auscultación de la NIF A-6 “ Reconocimiento y Valuación” para el primer trimestre del año en curso.

Por esta razón y debido a la importancia que reviste este tema, la COINPRO realizó el análisis de esta norma, cuyo resumen y conclusiones aquí se presentan

Objetivos:

- Esta NIIF define “valor razonable”
- Establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable y
- Requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable

Definición:

Valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.

El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad.

Para algunos activos y pasivos, pueden ó *NO* estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado.

Cuando un precio para un activo o pasivo idéntico es *NO* observable, el valor razonable se mediará utilizando otra técnica de valoración que:

- Maximice variables observables relevantes y
- Minimice el uso de variables no observables.

La definición de valor razonable se centra en los activos y pasivos porque son un objeto principal de la medición en contabilidad.

Esta NIIF también aplica a instrumentos de patrimonio propios



Alcance:

Esta NIIF se aplicará cuando otra NIIF requiera o permita mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable, excepto por:

Medición:

- (a) transacciones con pagos basados en acciones. (NIIF 2 Pagos basados en Acciones)
- (b) transacciones de arrendamiento (NIC 17 Arrendamientos)
- (c) mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, (NIC 2 Inventarios, NIC 36 Deterioro del valor de los Activos, etc)

Revelación:

- (a) activos del plan medidos a valor razonable (NIC 19 Beneficios a los Empleados).
- (b) inversiones en un plan de beneficios por retiro (NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de beneficio por Retiro).
- (c) activos para los que el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición (NIC 36).

El Activo o pasivo

Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto.

Se tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes de mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo

- (a) la condición y localización del activo; y
- (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

La Transacción:

Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes de mercado para vender el activo o transferir el pasivo **en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.**

Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:

- (a) en el *mercado principal* del activo o pasivo; o
- (b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado *más ventajoso* para el activo o pasivo.
(No es necesario llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal)

Aplicación a activos no financieros

Se tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos **mediante la utilización del activo en su máximo y mejor uso o mediante la venta** de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en su máximo y mejor uso

Máximo y mejor uso activo NO financiero

- Qué es físicamente posible
- Qué es legalmente permisible
- Qué es financieramente factible



Aplicación a pasivos e instrumentos de patrimonio propio de una entidad

Una medición a valor razonable supone que un:

- Pasivo financiero,
- No financiero, o
- Instrumento de patrimonio propio de una entidad

Se transfiere a un participante de mercado en la fecha de la medición.

La transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad supone que:

(a) Un pasivo permanecería en circulación y se requeriría al participante de mercado receptor de la transferencia satisfacer la obligación.

(b) Un instrumento de patrimonio propio de una entidad permanecería en circulación y el participante de mercado receptor de la transferencia cargaría con los derechos y responsabilidades asociados con el instrumento.

En ambos casos el pasivo, instrumento NO se liquidaría, ni cancelaría en la fecha de la medición

Cuando NO haya mercado observable para determinar el precio de transferencia se debe:

- a) Buscar un mercado observable para partidas que si están mantenidas por otras partes como activos
- b) Maximizar el uso de variables observables relevantes
- c) Minimizar el uso de variables NO observables

Cuando NO tengan para partidas mantenidas por otras partes como activos se deben:

UTILIZAR TECNICAS DE VALORACION

Riesgo de incumplimiento

El valor razonable de un pasivo refleja el **efecto del riesgo de incumplimiento**.

El riesgo de incumplimiento incluye, el riesgo de crédito propio de una entidad (*).

(*) Como se define en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Aplicación a activos financieros y pasivo financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercado o riesgo de crédito de la contraparte (Párrafo 48)

Una entidad que mantiene un grupo de activos financieros y pasivos financieros está expuesta a riesgos de mercado y al riesgo de crédito (como se definen ambas en la NIIF 7) de cada una de las contrapartes. Si la entidad gestiona ese grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base de su exposición neta a los riesgos de mercado o al riesgo de crédito, **se permite a la entidad aplicar una excepción a esta NIIF para medir el valor razonable**. Esa excepción permite que una entidad mida el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos **financieros sobre la base del precio que recibiría por vender una posición neta a largo plazo** (es decir, un activo) para **una exposición de riesgo concreta o por transferir una posición neta a corto** (es decir, un pasivo) para una exposición de riesgo concreta en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

Se puede aplicar una excepción de determinar el Valor Razonable por tipo de instrumento cuando:

- La entidad mida el valor razonable de un GRUPO de activos y pasivos financieros sobre la base del precio que recibiría por vender una **posición NETA** ó por **Grupo**
- Para cubrir una exposición de riesgo específica
- Se cumplan los requisitos indicados en la NIF 13 (Documentada, revelación, etc.)



Exposición a riesgos de mercado

Al utilizar la excepción del párrafo 48 (Valor razonable neto/Grupo de activos), se debe:

- Asegurarse que el riesgo de mercado del grupo de activos es substancialmente el mismo. (p.e T. de C. combinado con precio de materia prima)
- Duración de la exposición en plazos similares

Exposición al riesgo de crédito de una contraparte particular

Al utilizar la excepción del párrafo 48 (Valor razonable neto/Grupo de activos), se debe:

- Incluir el efecto de la exposición neta de la entidad al riesgo de crédito de esa contraparte,
- Considerar los acuerdos existentes que mitiguen la exposición de riesgo de crédito en el caso de incumplimiento

Valor razonable en el reconocimiento inicial

Cuando se adquiere un activo ó se asume un pasivo, el precio de la transacción es el precio pagado ó recibido (por el activo / pasivo)

El valor razonable (activo/pasivo) es el precio que se recibiría por vender/pagar el activo/pasivo

Si otra NIF requiere que una entidad mida un activo o un pasivo inicialmente a valor razonable y **el precio de la transacción difiere del valor razonable, la entidad reconocerá la ganancia o pérdida** resultante en el resultado del periodo a menos que la NIF especifique otra cosa

Técnicas de valoración

Una entidad utilizará las técnicas de valoración que:

- Sean apropiadas a las circunstancias, y
- Que existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable,

Maximizando el uso de variables observables relevantes y minimizando el uso de variables no observables.

El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio al que tendrá lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de medición en las condiciones de mercado presentes.

Un cambio en una técnica de valoración es adecuado si el cambio da lugar a una medición que iguale o sea más representativa del valor razonable en esas circunstancias, p.e.

- a) Desarrollo de nuevos mercados
- b) Pasa a estar disponible nueva información
- c) Deja de estar disponible información anteriormente utilizada
- d) Mejora de técnicas de valoración
- e) Cambio en las condiciones de mercado

Variable no observable

Variables para las que *los datos del mercado no están disponibles* y que se han *desarrollando utilizando la mejor información disponible* sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.



Jerarquía del valor razonable

1. Precios cotizados en mercados para activos y pasivos
2. Precios cotizados distintos al nivel 1
3. Con variable NO observables

Información a revelar

Revelar información que ayude a evaluar lo siguiente:

- a) Para activos y pasivos que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, *las técnicas de valoración y las variables utilizadas para desarrollar esas mediciones.*
- b) Las mediciones del valor razonable recurrentes utilizando *variables no observables significativas (nivel 3), el efecto de las mediciones* sobre el resultado del periodo u otro resultado integral para el periodo

Para cumplir el objetivo de revelación considerar lo siguiente:

- a) El nivel de detalle necesario
- b) El nivel de énfasis en los distintos requerimientos
- c) El detalle necesario que ha ocurrido en las transferencia entre niveles

Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esa NIIF en forma de tabla, a menos que sea apropiado otro formato

Fecha de vigencia y transición

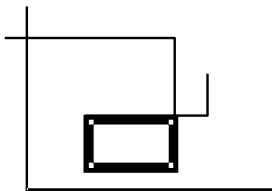
Una entidad aplicara esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del **1ero de enero del 2013**. Se permite su aplicación anticipada.

Esta NIIF se aplicará en forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual en que se aplique inicialmente

Conclusiones

1. Los valores en la contabilidad se han modificado:
 - Costo histórico
 - Modelo de revaluación
 - Valor razonable
2. Esta NIIF trata de regular el concepto de valor razonable que se encuentra disperso en varias Normas.
3. Aplica a:
 - Activos y pasivos financieros
 - Activos y pasivos NO financieros
4. Cuando no hay mercado observable se atienden a técnicas de valuación (Flujos, ingresos, tasas de descuento, etc.).
5. Esta norma aplica a todas las entidades, aunque se aprecia aplicabilidad a:
 - Grupos internacionales con exposiciones complejas (subsidiarias en el extranjero, con operaciones en moneda funcional distinta, saldos intercias, etc.)
 - Entidades financieras que cubren sus riesgos a tipos de cambio, tasas de interés, etc.
6. El auditor esta obligado a identificarlas
7. Se requiere el apoyo de especialistas





ASPECTOS A CONSIDERAR EN LOS PRÉSTAMOS ENTRE PARTES RELACIONADAS



Autor: CP Jorge Velázquez Ávalos

Partiendo del entendido de que el concepto de parte relacionada se encuentra regulado en el artículo 215 párrafo quinto y en el artículo 106 en su décimo párrafo, algo por demás común es encontrar en la práctica préstamos que realizan los accionistas a su (s) empresa (s), dicha operación aun cuando desde luego es completamente legal puede implicar problemas fiscales. Al margen de que a las autoridades fiscales les ha dado desde hace buen tiempo el considerar dichos préstamos como un ingreso omitido de la empresa, en primer lugar habrá que señalar que conforme a lo establece el artículo 106 de LISR es necesario el estipular intereses y que estos sean a un valor de mercado, ya que en caso contrario la autoridad fiscal podrá determinar un ingreso acumulable mediante determinación presuntiva tomando como referencia el valor de la operación el que corresponda entre partes independientes.

El siguiente aspecto a cuidar sería el soporte legal, para tal efecto habría que realizar un contrato de mutuo con interés, un contrato de préstamo mercantil o en su defecto un pagaré (preferentemente ratificado ante un fedatario público para darle una fecha cierta al acto). El contrato de mutuo es un contrato regulado por el código civil y sería la operación natural, cuando los recursos que aporta el socio no derivan de una actividad empresarial. Por otra parte el contrato de préstamo mercantil, se llevaría a cabo cuando el origen de los recursos provienen de una actividad empresarial o en su defecto cuando se incorpora en el contrato lo dispuesto en el artículo 358 del Código de Comercio "Se reputa mercantil el préstamo cuando se contrate en el concepto y con la expresión de que las cosas prestadas se destinan a actos de comercio y no para necesidades ajena a éste".

El manejar un contrato de mutuo con interés o el préstamo mercantil tendrá efectos fiscales diferentes para quien recibe los intereses y para quién los paga.

En el caso contrato de mutuo con interés, la persona física que recibe los ingresos por intereses deberá ubicarse en el capítulo VI del Título IV "De los ingresos por intereses" pudiendo optar por ubicarse en el capítulo IX "De los demás ingresos", aun cuando la LISR no establece la obligación de expedir comprobante, la LIVA si obliga a expedir comprobante con los requisitos del Código Fiscal, ya que dichos intereses causan el IVA para lo cual debe aplicarse retención de las dos terceras partes al considerarse para efectos del IVA como un servicio personal independiente, de acuerdo a lo que establece el último párrafo del artículo 14 de dicho ordenamiento. Por lo que respecta al ISR habrá que aplicar para el 2012 la retención del 0.60 por ciento del monto del capital (como si el pagador fuera una institución financiera).

En el caso del contrato de préstamo mercantil; por la naturaleza del contrato el perceptor de los interés se considera como "empresario" y en mi opinión habría que ubicarlo en el capítulo II del Título IV ya sea como régimen general o intermedio, de igual manera los intereses causan IVA; sin embargo, no serían sujetos de retención al considerarse como un



servicio independiente, pero no como un servicio personal independiente conforme a lo que ya se comento en líneas anteriores.

Otro aspecto a cuidar es el artículo 107 LISR donde se estipula la discrepancia fiscal el cual me permito reproducir y resaltar con negrita en la parte que nos interesa:

“Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y **los depósitos en cuentas bancarias** o en inversiones financieras. **No se tomarán en consideración los depósitos en cuentas bancarias que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.**”

De la redacción anterior cabe la interpretación *a contrario sensu* que los conceptos no contemplados y que se reproducen enseguida calificarán como erogaciones para efectos de la discrepancia fiscal:

- a) Pago por la adquisición de bienes o servicios
- b) Pagos por el uso o goce temporal
- c) Inversiones financieras
- d) Traspasos de cuentas bancarias
- e) Traspasos a las cuentas del cónyuge, ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Por lo tanto cuando el socio realiza un préstamo a su empresa tal concepto se considera como una erogación para efectos de la discrepancia fiscal, lo anterior es confirmado por un precedente reciente del tribunal, mismo que me permito reproducir:

MUTUO CON INTERÉS, CELEBRACIÓN DE UN CONTRATO DE, CUANDO EL CONTRIBUYENTE TIENE EL CARÁCTER DE MUTUANTE, SE CONSIDERA UNA EROGACIÓN PARA EFECTOS DE DISCREPANCIA FISCAL

De conformidad con lo señalado en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la autoridad fiscal se encuentra facultada para estimar como ingresos de una persona física, la discrepancia que surja de la diferencia entre las erogaciones y sus ingresos declarados, cuando los primeros sean superiores; considerando como erogaciones a los gastos, adquisiciones de bienes o inversiones financieras, y para el caso de que el contribuyente revisado hubiere celebrado un contrato de mutuo con interés, teniendo el carácter de mutuante, por dicha cantidad que entregó al mutuuario, se debe considerar como una erogación para efecto de la determinación de una discrepancia fiscal, pues el contrato de mutuo es un contrato traslativo de dominio de cosa fungible, por lo tanto, la entrega de esa cantidad de dinero tiene el carácter de una erogación, pues se trata de la entrega de un bien fungible, que ocasiona una salida de su patrimonio, para formar parte del patrimonio de otra persona, sin que sea óbice que como efecto del contrato de mutuo y la entrega y transmisión de ese bien fungible, se conforme un derecho a favor del mutuante.

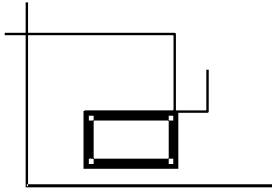


Juicio Contencioso Administrativo Núm. 245/08-16-01-5.- Resuelto por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 11 de mayo de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Juana Griselda Dávila Ojeda.- Secretario: Lic. Luis Alfonso Marín Estrada.

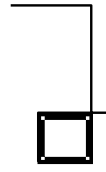
Conclusiones:

1. El realizar préstamos por parte de los socios a su(s) empresas puede ser algo bastante delicado ya que las autoridades fiscales usualmente pretenden fincar una presunción de ingreso omitido en la persona moral que recibe el préstamo.
2. Es necesario que el préstamo se encuentre amparado con un contrato ya sea de mutuo con interés, préstamo mercantil o en su caso un pagaré.
3. Al ser operaciones entre parte relacionadas debe estipularse intereses a valor de mercado.
4. El efecto fiscal de los intereses variaría en función del tipo de contrato que se lleve a cabo.
5. Cuando el accionista otorga un préstamo a la sociedad es importante cuidar si no cae en discrepancia fiscal.





NUEVOS MODELOS DE OPINIÓN DEL DICTAMEN DE SEGURO SOCIAL



Autor: CP y MF Héctor Salazar Cervantes

I. Introducción

La obligación para los patrones de dictaminar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley del Seguro Social (LSS), tiene como antecedente el Reglamento para el pago de cuotas del seguro social, publicado el 28 de noviembre de 1994 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), en donde se incorpora el Título Tercero, “Del dictamen de Contador Público autorizado”, estableciéndose en su artículo 53, la obligación para aquellos patrones que estuvieran obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos del Código Fiscal de la Federación (CFF), el presentar ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), copia con firma autógrafa del informe sobre su situación fiscal y los anexos referentes a las contribuciones por concepto de cuotas obrero patronales.

Posteriormente, con la reforma a la LSS del 20 de diciembre de 2001, se establece en el artículo 16, así como en los artículos 6 y 18 transitorios, la obligación a partir de 2003 para los patrones con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio inmediato anterior, dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el IMSS por Contador Público, asimismo se indica en el segundo párrafo del artículo 16, la posibilidad de que cualquier otro patrón que no cuente con el promedio de trabajadores señalado anteriormente, de presentar su dictamen de manera voluntaria.

El promedio de trabajadores para determinar si un patrón se encuentra obligado a dictaminar, se obtiene dividiendo entre doce, el total de trabajadores que resulte de sumar los que en cada mes del ejercicio fiscal inmediato anterior, prestaron servicios al patrón, tomando en cuenta todos los registros patronales que le haya asignado el IMSS, lo anterior de conformidad con el artículo 152 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de afiliación, clasificación de empresas, recaudación y fiscalización (RLSS).

II. Opinión del Contador Público

Para efectos de emitir su opinión, el RLSS en su artículo 164, establece que el Contador Público registrado deberá de apegarse al texto aprobado por el IMSS, debiendo contener lo siguiente:

- I. La manifestación, bajo protesta de decir verdad, de que la opinión se elaboró en cumplimiento de la Ley y sus reglamentos, y que se realizaron con apego a las normas



de auditoría generalmente aceptadas, así como a los procedimientos de auditoría. Dicha manifestación podrá ser:

- a) Limpia;
 - b) Sin salvedades;
 - c) Con salvedades;
 - d) Con abstención de opinión, o
 - e) Con opinión negativa.
- II. La indicación de que si al enterar el patrón las cuotas obrero patronales del seguro social por el ejercicio dictaminado, incurrió en omisiones que no hubieran sido corregidas antes de la entrega del dictamen, debiendo señalar los conceptos omitidos;
- III. El registro o registros patronales y el ejercicio o periodo dictaminado;
- IV. Las razones por las cuales el Contador Público autorizado determina que no es factible formular con todos sus anexos un dictamen, debiendo explicar ante el IMSS en que consisten esas razones, y
- V. El nombre, firma y número de registro ante el IMSS del Contador Público autorizado.

III. Tipos de Opinión

Los supuestos por los cuales el Contador Público debe utilizar cada una de las manifestaciones en la opinión señaladas en la fracción I del artículo 164 del RLSS, sólo se encuentran reglamentados para el dictamen negativo o con abstención de opinión, en el artículo 169 del reglamento en comento, el cual establece que cuando el Contador Público autorizado carezca de elementos, emitirá dictamen negativo o con abstención de opinión, debiendo mencionar claramente cuáles fueron los impedimentos y su efecto y, de ser posible, la cuantificación de las obligaciones que señala la Ley, a cargo del patrón dictaminado.

Para el dictamen con opinión Limpia, Sin salvedades, y Con Salvedades, es necesario remitirse al instructivo para dictaminar y al acuerdo ACDO.SA1.HCT.310811/247.P.DIR del Consejo Técnico del IMSS publicado en el DOF el 13 de octubre de 2011, en donde de manera general en el encabezado de los modelos de opinión, se señalan los supuestos para seleccionar el que corresponda:

Limpia: Cuando derivado de la revisión el Contador Público autorizado no determina omisiones.

Sin salvedades: Cuando derivado de la revisión el Contador Público autorizado determina omisiones y son pagadas en una sola exhibición o en parcialidades antes de la presentación del dictamen.

Con salvedades: Cuando derivado de la revisión el Contador Público autorizado determina conceptos o sujetos de aseguramiento que el patrón no acepta integrar al salario diario de cotización o afiliarse al régimen obligatorio.



Con abstención de opinión: Cuando el Contador Público autorizado, no cuenta con información, documentación o elementos suficientes para llevar a cabo la revisión que le impida inclusive, emitir una opinión con Salvedades

Con opinión negativa: Cuando el Contador Público autorizado, como consecuencia de su revisión, encuentra que los registros contables no reflejan la integración real del salario base de cotización, según los requerimientos de la LSS y sus Reglamentos.

IV. Evolución de los Modelos de Opinión

A continuación muestro un comparativo de los cambios en el modelo de opinión Limpia a partir de los textos descritos en los acuerdos del H. Consejo Técnico del IMSS, publicados en el DOF en las fechas que se indican:

a) Modelo de Opinión Limpia.

Primer Párrafo: Información sujeta al examen y responsabilidad de la información:

“He examinado la información que se presenta en los anexos I al V adjuntos:

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
Que reflejan <u>el estudio y análisis realizado de la información entregada</u> bajo la responsabilidad de la administración del patrón	Que reflejan la aseveración de la administración del patrón	Preparada bajo la responsabilidad de la administración del patrón

Segundo Párrafo: Objeto del examen

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
Con el propósito de verificar <u>el correcto cumplimiento de las obligaciones patronales previstas la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos</u> , por el ejercicio o periodo del _____ al _____, <u>con excepción del anexo V, el cual contiene información a la fecha de emisión de la presente opinión</u>	Respecto del cumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, por el ejercicio o periodo del _____ al _____	Con el propósito de verificar la correcta inscripción del patrón, de sus trabajadores y que el total de remuneraciones se hubiesen considerado en la integración del salario base de cotización, como lo establece la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos por el ejercicio o periodo del _____ al _____

Tercer Párrafo: Responsabilidad del contador

“Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la misma información...”

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
Con base en la auditoría que practiqué	Con base en mi examen	Con base en la auditoría que practiqué

Cuarto Párrafo: Normas Profesionales aplicables al examen

“Mi examen fue realizado.....”

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
De acuerdo las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que contienen las normas para atestiguar, y por lo tanto incluyó <u>la verificación</u> y la aplicación de los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, con base en pruebas selectivas <u>necesarias, para que la evidencia soporte con claridad y confiabilidad el cumplimiento de la administración.</u>	De acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, <u>que contienen las normas para atestiguar y por lo tanto incluyó la aplicación de los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, con base en pruebas selectivas, de la evidencia soporte de la aseveración de la administración.</u>	De acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales <u>requieren que la auditoría sea planeada</u> y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que la información de los anexos I al V no contienen errores y están preparados de acuerdo con las bases establecidas en la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos. <u>La auditoría consistió en el examen, con base en pruebas selectivas, de las cifras y revelaciones de los anexos I al V, asimismo, incluyó la evaluación de los principios de</u>



contabilidad utilizados, así como de la presentación de los anexos mencionados

“Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión”

Quinto Párrafo: Procedimientos aplicables al examen

“Como parte de mi examen a los anexos I al V adjuntos, apliqué, entre otros, los siguientes procedimientos:

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
<p>1. Revisé la información que presentan los contratos colectivos y/o individuales de trabajo.</p> <p>2. Revisé y evalué el sistema de control interno del patrón, específico al examen que me ocupa.</p> <p>3. Revisé el adecuado registro de los trabajadores, los movimientos afiliatorios de alta, baja, modificaciones de salario y los pagos de cuotas obrero patronales presentados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.</p> <p>4. Comprobé que el patrón cuenta con los registros necesarios para controlar el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores.</p> <p>5. Revisé que las percepciones por concepto de sueldos y salarios, prestaciones y otras remuneraciones que perciben los trabajadores se hubieran considerado en la determinación del salario base de cotización de conformidad con lo establecido, en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social.</p> <p>6. Revisé la retención y entero de las cuotas obrero patronales</p>	<p>1. Revisé la información que presentan los contratos colectivos y/o individuales de trabajo.</p> <p>2. Revisé y evalué el sistema de control interno del patrón, específico al examen que me ocupa.</p> <p>3. Revisé el adecuado registro de los trabajadores, los movimientos afiliatorios de alta, baja, modificaciones de salario y liquidaciones de cuotas obrero patronales presentados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.</p> <p>4. Comprobé que el patrón cuenta con los registros necesarios para controlar el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores.</p> <p>5. Revisé que las percepciones por concepto de sueldos y salarios, prestaciones y otras remuneraciones que perciben los trabajadores se hubieran considerado en la determinación del salario diario integrado base de cotización de conformidad con lo establecido, en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social.</p> <p>6. Revisé la retención y entero de las cuotas obrero patronales, considerando la prima de riesgo de trabajo.</p> <p>7. Revisé la conciliación del total de percepciones de los trabajadores, contra los registros contables.</p> <p>8. ...</p>	<p>1. Revisé la información que presentan los contratos colectivos y/o individuales de trabajo.</p> <p>2. Revisé el adecuado registro de los trabajadores, los movimientos afiliatorios de alta, baja, modificaciones de salario y liquidaciones de cuotas obrero patronales presentados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.</p> <p>3. Comprobé que el patrón cuenta con los registros necesarios para controlar el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores.</p> <p>4. Verifiqué que las percepciones por concepto de sueldos y salarios, prestaciones y otras remuneraciones que perciben los trabajadores se hubieran considerado en la determinación del salario diario integrado base de cotización de conformidad con lo establecido, en el artículo 27 de la Ley del Seguro Social.</p> <p>5. Revisé la retención y entero de las cuotas obrero patronales, considerando la prima de riesgo de trabajo.</p> <p>6. Realicé la conciliación del total de percepciones de los trabajadores, contra los registros contables y contra lo declarado para efectos del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>7.</p>
<p>7. Verifiqué que la clasificación de la empresa para efectos de la determinación y pago de la prima en el seguro de riesgos de trabajo, corresponde a la actividad realizada por el patrón, y verifiqué que el equipo y la maquinaria que utilizan los trabajadores, corresponde a la registrada en su contabilidad.</p> <p>8. Revisé la conciliación del total de percepciones de los trabajadores, contra los registros contables.</p> <p>9.....</p>		



Sexto Párrafo: Opinión

13/10/2011	27/08/2009	05/01/2004
<p>En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, la información presentada por la administración del patrón _____, es razonablemente correcta respecto del cumplimiento, de las obligaciones fiscales en materia de la Ley del Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____ y la información contenida en los anexos del I al V, se encuentra presentada de conformidad con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.</p>	<p>En mi opinión la aseveración de la administración del patrón _____, es razonablemente correcta del cumplimiento, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones fiscales en materia de Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____ y la información contenida en los anexos del I al V, se encuentra presentada de conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.</p>	<p>En mi opinión y bajo protesta de decir verdad el patrón _____, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones fiscales en materia de Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____ y la información contenida en los anexos del I al V, se encuentra presentada de conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.</p>

Modelo de Opinión Sin Salvedades, con Salvedades y con Opinión Negativa

Parten del texto del modelo con opinión limpia con los cambios señalados anteriormente, diferenciándose uno del otro en lo siguiente:

b) Modelo de Opinión Sin Salvedades:

Con dos opciones, dependiendo si las omisiones son cubiertas en una sola exhibición o en parcialidades:

"A. En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, excepto por las omisiones señaladas en el Anexo II, mismas que fueron cubiertas con fecha ____ de _____ de _____, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, **con las obligaciones fiscales en materia de la Ley del Seguro Social**, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, y la información contenida en los anexos I al V, se encuentra presentada de conformidad **con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional**, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización."

"B. En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, excepto por las omisiones señaladas en el anexo II, mismas que serán cubiertas en _____ mensualidades, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, **con las obligaciones fiscales en materia de la Ley del Seguro Social**, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, y la información contenida en los anexos I al V, se encuentra presentada de conformidad **con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional**, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización."

c) Modelo de Opinión Con Salvedades.

A diferencia del modelo de opinión Sin Salvedades, en este modelo se agrega un párrafo antes de la opinión para señalar los conceptos que no se integraron al salario base de cotización, las personas físicas detectadas como sujetas de afiliación al régimen obligatorio y no inscritas, detallando los conceptos de ambas situaciones:

"Verifiqué que los conceptos _____ (detallar) _____ no se integraron al salario base de cotización y (o) las personas físicas que aparecen en la contabilidad del patrón en el rubro de _____ (detallar) _____, no se afiliaron al régimen obligatorio del seguro social, por (detallar los motivos de ambas situaciones), en los registros patronales (relacionar)."

En este modelo las opciones en el párrafo de la opinión también dependen de que se considere que el patrón cubre en una sola exhibición o en parcialidades las omisiones, adicionándose una tercera opción para el caso de que no sean cubiertas las omisiones por el patrón, dándose por parte del IMSS la no aceptación de esta última opción, en virtud de que no es aceptado el dictamen en caso de omisiones y las mismas no estén pagadas o al menos cubierta la primera parcialidad en caso de convenio.

"A. En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, excepto por las omisiones señaladas en el párrafo que antecede, así como por las omisiones señaladas en el Anexo II, mismas que fueron cubiertas con fecha ____ de _____ de _____ el patrón _____, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, **con las obligaciones fiscales en**



materia de la Ley del Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, y la información contenida en los anexos I al V, se encuentra presentada de conformidad con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.

“B. En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, excepto por las omisiones señaladas en el párrafo que antecede, así como por omisiones señaladas en el Anexo II, mismas que serán cubiertas en _____ mensualidades, el patrón _____, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones fiscales en materia de la Ley del Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, y la información contenida en los anexos I al V, se encuentra presentada de conformidad con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.”

“C. En mi opinión y bajo protesta de decir verdad, excepto por las omisiones señaladas en el párrafo que antecede, el patrón _____, cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones fiscales en materia de la Ley del Seguro Social, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, y la información contenida en los anexos I al V, se encuentra presentada de conformidad con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.”

d) Modelo de Opinión Con Opinión Negativa

Se establece en la opinión que las percepciones registradas en la contabilidad y declaraciones no reflejan la situación real en materia de seguro social:

“Las percepciones que están asentadas en los registros contables no reflejan la integración real del salario base de cotización, según los requerimientos de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos.

Debido a lo mencionado en el párrafo anterior, en mi opinión y bajo protesta de decir verdad, los registros y las declaraciones presentados por el patrón _____, no reflejan la situación real en materia de Seguro Social.”

e) Modelo de Opinión Con Abstención de Opinión

Dado la importancia de las limitaciones al alcance en el examen del Contador Público, las cuales es necesario describir, bajo protesta de decir verdad el Contador Público se abstiene de opinar.

“Fui contratado para examinar la información que se presenta en los anexos I al V adjuntos, que reflejan el estudio y el análisis realizado de la información entregada bajo la responsabilidad de la administración del patrón _____, con registro patronal _____ (del domicilio fiscal) _____, [y los consignados en el Anexo 1 del aviso (DICP-02 A1) o Anexo 2 del aviso (DICP-02 A2)] **, con el propósito de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones patronales previstas la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, por el ejercicio o periodo del _____ al _____, con excepción del anexo V, el cual contiene información a la fecha de emisión de la presente opinión. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre la misma información con base en la auditoría que practiqué.*

(Describir las limitaciones al alcance)

Debido a la importancia en la limitación en el alcance de mi examen que se menciona en el (los) párrafo(s) anterior(es) y en vista de la importancia de los efectos que pudieran tener en la correcta afiliación del patrón, de los trabajadores e integración del salario base de cotización, “bajo protesta de decir verdad” me abstengo de expresar una opinión en materia del Seguro Social sobre la información de la administración del patrón _____, por el ejercicio o periodo del _____ al _____.”

V. Conclusión

Resultan importantes y trascendentales los cambios incorporados en los nuevos modelos de opinión vigentes, dentro de los cuales destacan los siguientes:

- a) El Contador Público debe realizar un estudio y análisis de la información entregada bajo la responsabilidad del patrón;
- b) La precisión de que el propósito del examen es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones patronales establecidas en la LSS y su reglamento, por el ejercicio o período dictaminado, con excepción del anexo V, el cual contiene información a la fecha de emisión de la opinión.
- c) La necesidad de contar con evidencia que soporte con claridad y confiabilidad el cumplimiento de la administración;
- d) El hecho de que el Contador Público debe verificar que la clasificación de la empresa para efectos de la determinación y pago de la prima en el seguro de riesgos de trabajo, corresponda a la actividad realizada por el patrón, y verificar que el equipo y la maquinaria que utilizan los trabajadores, corresponde a la registrada en su contabilidad,



- e) El énfasis en el sexto párrafo de la opinión que la información contenida en los anexos del I al V, se encuentra presentada de conformidad con las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, así como lo establecido en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización.

Sin lugar a duda, estos cambios generan modificaciones en los anexos respectivos, mismos que próximamente serán publicados en el DOF, exigiendo al Contador Público un mayor grado de especialización en la materia.



ORDER NOW
AT www.PLATTZ.COM



Instituto de Contadores Públicos de México, A.C.

Ciudad de México y/o en: Avenida Toluca Campos, Colinas Chaparral, Tel. (52) 55 53 54 55 Fax (52) 55 53 54 55 Web www.icpmg.org.mx E-mail: icpmg@icpmg.org.mx

Miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Filiación al Colegio de Profesiones