Javier Alejandro Sánchez Vega

La contabilidad como obligación

Enfoque contable, mercantil, financiero, jurídico y fiscal



CONTABILIDAD

Instituto Mexicano de Contadores Públicos



LA CONTABILIDAD COMO OBLIGACIÓN

ENFOQUE CONTABLE, MERCANTIL, FINANCIERO, JURÍDICO Y FISCAL

Javier Alejandro Sánchez Vega

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Derechos reservados
© 2018 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas 11700, Ciudad de México
www.imcp.org.mx
© 2018 Javier Alejandro Sánchez Vega

La contabilidad como obligación
enfoque contable, mercantil, financiero jurídico y fiscal
ISBN 978-607-8628-15-5
1ª edición, diciembre de 2018

Azucena García Nares Gerencia Editorial
Norma Berenice San Martín López Coordinación Editorial
José Luis Raya Cruz Coordinación de Diseño
Gabriela Salcedo Martínez Diseño de portada
Elizabeth Martínez Suástegui Diagramación
Roberto Chávez Sánchez Corrección de estilo
Eduardo Sosa Uraga Analista de producción
Shutterstock ® Images Banco de imágenes

La transformación a libro electrónico del presente título fue realizada por **Capture®**.

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta obra debe ser reproducida o transmitida, mediante ningún sistema o método, electrónico o mecánico (incluyendo el fotocopiado, la grabación o cualquier sistema de recuperación y almacenamiento de información), sin consentimiento previo y por escrito del editor.

Publicado en México /*Published in Mexico*

Dedicatoria

A mi amada Ely, por su amor, por ser mi luz, compañera y amiga, por alentarme, por inspirarme y por su gran apoyo, tanto en lo personal como en lo profesional.

A Andy, mi niño, por su cariño y apoyo.

A mis amadas hijas: Ale y Sandy y a mi nieta Sofía.

A mis padres quienes me dieron vida, amor, educación, apoyo y consejos.

A mis hermanos, familiares y amigos, quienes siempre me apoyan.

A los directivos y catedrádicos de la Barra Nacional de Abogados y de la Universidad de Negocios ISEC por mi formación académica.

A mis colegas y amigos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. y miembros de la Comisión de Auditoría Fiscal del citado Colegio.

Sobre el autor

JAVIER ALEJANDRO SÁNCHEZ VEGA

Originario de la Ciudad de México, cursó la Licenciatura en Contaduría en la Universidad de Negocios ISEC.

Cursó un Diplomado en Impuestos en el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

El servicio social lo realizó en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el área de Auditoría fiscal, participando en el programa Fiscalización Permanente de dicha Secretaría.

Cursó la Licenciatura en Derecho en la Universidad de Negocios ISEC.

El servicio social lo realizó en el área de Orientación legal de la Procuraduría de Justicia del Distrito Federal.

Cursó la Maestría en Derecho Administrativo y Fiscal en la Facultad de Derecho de la Barra Nacional de Abogados.

Actualmente es Doctor en Derecho por la Facultad de Derecho de la Barra Nacional de Abogados.

Es Contador Público Certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Es miembro de la Comisión de Auditoría Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México.

Es autor de diversas obras publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.



Abreviaturas

CC	Código de Comercio
CCC	Cultura con Capacidad de Cambio
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LGTOC	Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
PAE	Procedimiento Administrativo de Ejecución
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

CONTENIDO

Introducción

Capítulo 1. Historia de la Contabilidad

1.1 Antecedentes
1.2 Antecedentes en otros países
- 1.2.1 Época Antigua
- 1.2.2 Edad Media
- 1.2.3 Edad Moderna
  - 1.2.3.1 Benedetto Cotrugli Rangeo
  - 1.2.3.2 Fra Luca Pacioli
  - 1.2.3.3 Fabio Besta
- 1.2.4 Época Contemporánea

1.3 Antecedentes en México
- 1.3.1 La profesión de Contador Público
- 1.3.2 Organismos profesionales de Contadores Públicos en México
  - 1.3.2.1 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
  - 1.3.2.2 Asociación Mexicana de Contadores Públicos
  - 1.3.2.3 Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera

1.4 Agrupaciones profesionales internacionales
- 1.4.1 Asociación Americana de Contadores Públicos
- 1.4.2 Asociación Interamericana de Contabilidad
- 1.4.3 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
- 1.4.4 Federación Internacional de Contadores Públicos

Capítulo 2. De las obligaciones

2.1 Definiciones
2.2 La relación jurídico-tributaria
2.3 Nacimiento de la obligación fiscal
2.4 Elementos y obligaciones fiscales
- 2.4.1 De los sujetos
  - 2.4.1.1 El sujeto activo
  - 2.4.1.2 El sujeto pasivo

2.5 Obligación jurídica de llevar contabilidad
- 2.5.1 Código de Comercio
- 2.5.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta
- 2.5.3 Código Fiscal de la Federación
- 2.5.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado

2.6 La obligación fiscal
2.7 Clasificación de las obligaciones civiles

2.7.1 Obligaciones de dar
2.7.2 Obligaciones de hacer
2.7.3 Obligaciones de no hacer
2.7.3.1 Llevar doble contabilidad
2.7.3.2 Duplicidad de libros sociales
2.7.3.3 Simulación de actos o contratos
2.7.3.4 Ocultar, alterar o destruir la contabilidad
2.7.3.5 No conservar la contabilidad en los plazos establecidos
2.7.3.6 Ocultar o destruir la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas por el contribuyente
2.7.4 Obligaciones de permitir
2.7.5 Obligaciones de tolerar
2.8 La obligación sustantiva
2.9 Obligaciones formales

Capítulo 3. Contabilidad: concepto y generalidades

3.1 Concepto
3.2 Naturaleza
3.3 Finalidad
3.4 Características de la información financiera
3.4.1 Características generales
3.4.2 Características según la NIF A-1
3.4.3 Características cualitativas
3.5 Importancia
3.6 Postulados básicos
3.7 Relación con otras materias
3.8 Estructura
3.9 Clasificación
3.9.1 Contabilidad administrativa
3.9.2 Contabilidad de costos
3.9.3 Contabilidad financiera
3.9.4 Contabilidad gubernamental
3.9.5 Contabilidad industrial
3.9.6 Contabilidad mercantil
3.9.7 Contabilidad de sociedades
3.9.8 Contabilidad por sector, régimen o actividad
3.9.9 Contabilidad electrónica fiscal
3.9.9.1 Definiciones
3.9.9.2 Disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación
3.9.9.3 Conservación de la contabilidad y los comprobantes
3.9.10 Contabilidad internacional
3.9.11 Contabilidad creativa

Capítulo 4. El Derecho contable

4.1 Definiciones
4.1.1 Derecho
4.1.2 Derecho contable
4.2 Antecedentes
4.2.1 Antecedentes en otros países
4.2.2 Antecedentes en México

Capítulo 5. La obligación de exhibir la contabilidad

5.1 Conceptos
5.2 Generalidades
5.2.1 Antecedentes
5.2.2 De la exhibición
5.2.2.1 Exhibición a los accionistas
5.2.2.2 Exhibición a las autoridades fiscales
5.2.2.3 La contabilidad como medio de prueba
5.3 Causales de exhibición de la contabilidad
5.4 De la comunicación
5.5 De la publicación de los estados financieros
5.5.1 Generalidades
5.5.2 Normatividad sobre la publicación de estados financieros
5.5.2.1 Código de Comercio
5.5.2.2 Ley General de Sociedades Mercantiles
5.5.2.3 Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
5.5.2.4 Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas
5.5.2.5 Ley del Mercado de Valores
5.5.3 Control constitucional
5.6 Obligaciones de los contribuyentes y facultades de las autoridades fiscales
5.6.1 Obligaciones de los contribuyentes
5.6.2 Facultades de las autoridades fiscales

Capítulo 6. Contabilidad electrónica fiscal

6.1 Objeto
6.2 Requisitos de los asientos contables
6.3 Requisitos de las pólizas contables
6.4 Elementos que integran la contabilidad

Capítulo 7. Obligaciones en materia civil, mercantil, financiera, jurídica y fiscal

7.1 Obligación en materia civil
7.2 Obligación mercantil
7.2.1 Obligaciones en el Código de Comercio
7.2.1.1 Antecedentes
7.2.1.2 El Código de Comercio en la actualidad

7.2.1.3 El sistema de contabilidad
7.2.1.4 Del sistema de registro
7.2.1.5 Obligación de conservar los libros
7.2.1.6 El Libro Mayor
7.2.1.7 Libros de actas
7.2.1.8 Requisitos de los registros contables
7.2.1.9 Plazo de conservación
7.2.1.10 Opciones para conservar la documentación
7.2.1.11 Obligación de exhibir los libros
7.2.1.12 Los libros como prueba
7.2.2 Obligaciones en la Ley General de Sociedades Cooperativas
7.2.3 Obligaciones en la Ley General de Sociedades Mercantiles
7.2.3.1 Aprobación del balance anual
7.2.3.2 Responsabilidad solidaria
7.2.3.3 Obligaciones de los comisarios
7.2.3.4 Requisitos mínimos del informe
7.2.3.5 Requisitos de la información financiera
7.2.3.6 Obligación de llevar contabilidad
7.2.4 Obligaciones financieras
7.2.4.1 Normas de Información Financiera
7.2.4.2 Clasificación de las NIF
7.2.4.3 Naturaleza de las NIF
7.2.4.4 Normas Internacionales de Información Financiera
7.2.5 Obligaciones fiscales
7.2.5.1 Obligaciones en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento
7.2.5.2 Obligaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta
7.2.5.3 Obligaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado
7.2.5.4 Obligaciones en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Capítulo 8. Jurisprudencia en materia de Contabilidad

8.1 Generalidades
8.2 Tesis de Jurisprudencia en materia de Contabilidad

Capítulo 9. Reglas sobre la Contabilidad electrónica fiscal

9.1 Fundamento legal
9.2 Envío de la contabilidad al SAT
9.3 Información necesaria
9.3.1 Catálogo de cuentas
9.3.2 Balanza de comprobación
9.3.3 Pólizas del periodo
9.3.4 Auxiliar de folios de comprobantes fiscales
9.3.5 Auxiliares de cuenta y subcuenta

9.3.6 Catálogo de monedas
9.3.7 Catálogo de bancos
9.3.8 Catálogo de métodos de pago

Capítulo 10. Infracciones y delitos relacionados con la contabilidad

10.1 Del incumplimiento
10.2 Posibles causad del incumplimiento
10.3 Infracciones relacionadas con la contabilidad
10.3.1 Concepto
10.3.2 Diferencia entre infracción y delito
10.3.3 Medidas de apremio
10.3.4 Legislación aplicable
10.3.5 Responsables de las infracciones
10.3.6 Infracciones relacionadas con la Contabilidad electrónica fiscal

Capítulo 11. Personas obligadas a llevar y enviar la contabilidad

11.1 Obligados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta
11.2 Calendario de envío de la contabilidad
11.2.1 Catálogo de cuentas
11.2.2 Balanza de comprobación
11.2.3 Opción para utilizar Mi Contabilidad
11.2.4 Opción para utilizar Mis Cuentas

Fuentes de consulta

Introducción

La Contabilidad, para algunos, es una ciencia, para otros es una técnica, una disciplina profesional, una herramienta administrativa, arte, profesión, un medio de control, una forma de conocer las operaciones y resultados de una entidad económica, unos estados financieros que reflejan la realidad de una empresa, industria, negocio o comercio, por un determinado periodo o a una determinada fecha. Lo cierto es que, a lo largo de los siglos, la Contabilidad es eso y mucho más, como lo veremos en el desarrollo de esta obra.

Derivado de lo anterior, podemos apreciar las bondades que brinda la Contabilidad a los diversos usuarios e interesados en el tema, sin embargo, algunas personas pueden desconocer que, en diversas materias, como la Civil, Mercantil, Financiera y Fiscal, es una obligación y, por tanto, está regulada por diversas leyes, reglamentos, las Normas de Información Financiera (NIF), el Código Fiscal de la Federación (CFF), entre otras, las cuales se analizan y se plasman en la presente obra.

Precisamente, por tratarse de una obligación en diversas materias, debemos analizar el origen y la evolución de la Contabilidad. En sus orígenes, llegó a convertirse en un medio de prueba en caso de controversia entre particulares o entre particulares y el Estado. Actualmente, es una forma de informar a las autoridades fiscales sobre las operaciones que realiza una entidad económica, misma que puede derivar en la fiscalización a los contribuyentes que están obligados a llevarla y enviarla al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Capítulo 1

Historia de la Contabilidad

1.1 Antecedentes

1.2 Antecedentes en otros países

El contador, abogado y economista Federico Gertz Manero ha realizado diversas investigaciones que nos ilustran sobre el origen y evolución de la Contabilidad. Debido a la importancia de los antecedentes, nos basaremos en los estudios e investigaciones realizados por él sobre este tema en forma breve, con la finalidad de obtener información orientadora.

1.2.1 Época antigua

Gertz, citando al Dr. Louis Karpinsk (*Historia de las Matemáticas)*, afirma que, en relación con el origen de los números, en los tiempos prehistóricos el hombre dibujó símbolos en las paredes de sus cavernas, aparentemente, algunos de ellos son números, esto ocurrió antes del año 10 000 a.C.[1]

Gertz afirma que para el año 6 000 a.C. había los elementos necesarios para poder considerar la existencia de actividad contable; por un lado: la escritura y los números, por otro: todos los elementos económicos indispensables para la imperante necesidad de auxiliarse de la Contabilidad; dichos elementos son, entre otros: el concepto de propiedad, el gran volumen de operaciones mercantiles, la aceptación general de una unidad de medida de valor y el crédito en los mercados. Con base en lo expuesto, este autor afirma que la práctica contable a partida simple data del año 6 000 a.C.[2]

Gertz, citando a Jean Fourastie (*La Contabilité*) nos dice que entre los años 3 400 y 3 200 a.C., los asirios llevaban la Contabilidad por medio de un índice de contratos, debido a que la recolección de impuestos obligó a los causantes de aquella época a conservar pruebas de sus pagos en tabletas de barro.

Gertz cita la Enciclopedia Británica, encontrando que en el Imperio Egipcio, en el año 2500 a.C., los escribas llevaban testimonios de todas las actividades financieras.

Gertz afirma que en el *Código de Hammurabi* se hace mención de la práctica contable (Beger-París, 1901).[3]

Para comprender la importancia de este código, en Wikipedia encontramos información sobre el *Código de Hammurabi*, creado c. 1750 a. C. (según la cronología media) por el rey de Babilonia Hammurabi: es uno de los conjuntos de leyes más antiguos que se han encontrado y uno de los ejemplares mejor conservados de este tipo de documentos creados en la antigua Mesopotamia y, en breves términos, se basa en la aplicación de la ley del Talión, y unifica los códigos existentes en las ciudades del imperio babilónico.

En este código, se regulan el comercio, el trabajo asalariado, los préstamos, los alquileres, las herencias, los divorcios, la propiedad, las penas por delitos de robo, asesinato, etcétera.[4]

De lo anterior podemos comprobar que, en efecto, el *Código de Hammurabi* consideraba, entre otras actividades, el comercio, el trabajo asalariado, los préstamos y la propiedad, las cuales requieren de la actividad contable para el registro y control de esas operaciones.

Gertz, cita a C. Pagan (*I Libri Comerciali*) quien afirma que en Grecia y, sobre la práctica contable, nos dice que en Atenas, en el siglo V, a.C., había leyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros con el fin de anotar las operaciones celebradas.

También afirma que los banqueros griegos llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara (*History of Modern Banks of Issue Conant*).

En cuanto a Roma, Gertz nos dice que en el año 325 a.C., fue promulgada la “Ley Paetelia Papiria” en la cual se admitió la comprobación del nexum, la cual entendemos como una figura contractual entre los romanos, la cual era escrita por el acreedor con el consentimiendo del deudor en el Codex; éste, era un documento en el que se registraban, a un lado, los ingresos “Acceptum”, al otro, los gastos, “Expensum”. Esta Ley fue la primera que dio fuerza probatoria a los asientos efectuados en los libros de contabilidad.

Gertz nos dice que Egipto, Mesopotamia, Grecia y Roma practicaron la Contabilidad en la época antigua.[5]

En esa época los romanos llevaban dos libros con las características de los actuales libros contables:

1. El *Adversaria*. Se llamaba así porque se escribía en dos hojas unidas por el centro, y en el cual se realizaban asientos referentes a los movimientos de ingresos y egresos.

2. El *Codex*. Es un documento guía, en él se asentaban operaciones en las que se especificaban las operaciones que afectaban o no a la caja.

En el cuadro siguiente se aprecia la comparación de los registros en la *Adversaria* y en el *Codex*.

Cuadro 1. Comparativo entre el *Adversaria* y el Codex.[6]

Adversaria	
Acceptum	Expensum
Ingresos	Egresos
Codex	
Accepti	Respondi
Asientos que afectan a caja	Asientos que afectan a caja
Asientos que no afectan a caja	Asientos que no afectan a caja

1.2.2 La Edad Media

La Edad Media comprende desde el año 476 hasta el año 1492. Gertz nos comparte sus investigaciones en las distintas etapas de la Edad Media:

Durante el periodo romántico, el comercio era una práctica común y, por tanto, el ejercicio de la Contabilidad fue algo usual.

En Europa, en el siglo VIII, se conserva el antecedente de una ordenanza de Carlo Magno, Emperador del Sacro Imperio Romano Germánico, conocido como el "Capitulare de Villis", en el cual se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en un libro que presentaba por separado los ingresos y egresos.[7]

Durante los siglos VIII al XII Europa Central se caracterizó porque la práctica contable la llevaban los escribanos, bajo las órdenes de los señores feudales. El Rey Guillermo de Inglaterra ordenó el denominado Domesday Book, en el cual se llevaban los ingresos y egresos de la Corona, con el objeto de llevar una acuciosa cuenta y razón de los bienes del Erario, este libro se completó en el año 1086.[8]

Los libros de Francesco Datini (1366-1400) muestran la imagen de una contabilidad a partida doble que involucra, por primera vez, cuentas patrimoniales; al haberse inventado la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se había solucionado el problema

que tenían los comerciantes de esa época.[9]

Gertz afirma que en Derecho Mercantil aparece el denominado *Consulado del Mar*, cuya primera redacción se estima fue del siglo XIII, el cual regulaba la práctica contable, con disposiciones específicas sobre los libros de contabilidad:

- Que el registro de las operaciones consumadas se hicieran de acuerdo con el orden progresivo de sus fechas.
- Que en los libros de contabilidad no se dejaran blancos entre las partidas.
- Que se hiciera mención del documento para el que se hubiera otorgado la operación.
- Que para evitar alteraciones en los asientos se prohibía el uso de las cifras numéricas dentro de la redacción de dichos asientos.
- Que únicamente dentro de determinadas condiciones los libros de contabilidad pudieran hacer fe en los juicios.[10]

Al respecto, observamos los siguientes avances en materia contable:

- Se regulaba la forma de llevar los libros de contabilidad.
- Se ordenaba llevar los libros en forma cronológica.
- Se obligaba a citar el documento que soportaba la operación realizada.
- Contenía medidas de seguridad para evitar posibles fraudes, al evitar el uso de cifras numéricas en la redacción y descripción de las operaciones realizadas.
- Se condicionaba el uso de la contabilidad como medio de prueba en juicios.

1.2.3 Edad Moderna

La Edad Moderna se inició oficialmente en 1453 con la conquista de Constantinopla por los turcos. La primera edición de la obra clásica en contabilidad de Pacioli, *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita*, fue impresa el 10 de noviembre de 1494 en Venecia.[11]

Luca Pacioli, fraile italiano y científico matemático, fue quien evolucionó, sistematizó, difundió y popularizó el sistema conocido como “partida doble”, desarrollado por las ciudades del norte de Italia en la Baja Edad Media. La obra de Pacioli: *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita* tuvo amplia difusión por la invención de una imprenta móvil atribuida a Gutenberg.

La escuela representada por Pacioli tenía como fundamento el control del patrimonio de la empresa utilizando cuentas y la partida doble, la cual entendemos como: a todo cargo, corresponde un abono (o varios). Las cuentas representaban

los derechos y obligaciones que el comerciante tenía con cada cliente, deudor o acreedor. Además de Luca Pacioli, otro personaje importante de la escuela fue Benedetto Cotrugli. Una innovación de esta escuela fue la creación de la cuenta de capital, que determinaba la deuda de la empresa con los propietarios. La creación de numerosas sociedades por acciones en esa época generó la necesidad de esta separación del patrimonio de la empresa de la de los propietarios.[12]

I.2.3.1 Benedetto Cotrugli Rangeo

Gertz considera como pionero en el estudio de la partida doble a Benedetto Cotrugli Rangeo, nativo de Dalmacia, autor de *Della mercatura et del mercante perfetto*, obra que concluyó el 25 de agosto de 1458 y se publicó hasta 1573.

Este autor hace referencia a un documento denominado *El Libro*, el cual es un pequeño tratado de instrucciones para la práctica del comercio; en éste, la contabilidad es tocada de una manera breve en un capítulo, pero en forma suficientemente explícita como para establecer la identidad de la partida doble. Señala el uso de tres libros: *Cuaderno* (Mayor), *Giornale* (Diario) y *Memoriale* (Borrador o recordatorio), establece que cada año deberá verificarse la situación de la empresa y un “Bilancione” (Balance) deberá ser levantado; las pérdidas y ganancias que arroje deberán llevarse a la cuenta de Capital.

La importancia de *El Libro* radica en el hecho de anteceder a la clásica *Summa* de Paciolo en treinta y seis años.[13]

I.2.3.2 Fra Luca Pacioli

Gertz, en su ensayo histórico, nos dice que Fra Luca Pacioli nació en el burgo de San Sepolcro, Toscana, hacia el año de 1445, ingresó joven a la orden de San Francisco de Asís, se especializó en el estudio de Teología y Matemáticas. En 1494 publica su célebre obra *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita*. Hace referencia a la contabilidad en el *Distinctio nona tractus XI Trattato de’ computi e delle scriture*.

Este autor nos dice que el *Tractus XI* se refiere al método contable que desde entonces se conoció como “A lla Veneziana”. Con gran detalle comienza el tema contable, con la explicación del Inventario. Acto seguido, explica el *Memoriale*, un libro donde se anotaban las transacciones en orden cronológico, Posteriormente, Paciolo explica el *Giornale* (Diario), en éste, toda operación se registraba por sus efectos de crédito y débito.

El *Quaderno* es la denominación que recibe el Mayor, el cual llevaba un índice que

facilitaba la localización de la cuenta deseada.[14]

A este Fraile se le conoce con diversos nombres,[15] entre ellos:

- Fratris Lucae Paciole
- Fray Luca Paciuolo
- Fray Luca Paciolo
- Fray Luca Pacioli
- M Luca Paciolo
- Luca Pacioli
- Luca Paciolo
- Pacioli
- Paccioli
- Paciolo
- Pacciolo
- Paciolus
- Paciouolo
- Paciuoli
- Fra Lucas de Paciolo
- Fra Luca Paciolo
- Fra Luca Pacioli
- Lucas

A la máxima obra de Fra Luca Pacioli: *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita*, se le considera la primera en forma escrita, la cual trata sobre la teoría y las características principales del método de “la partida doble” en la Contabilidad y, por tal motivo, se le identifica y reconoce como el padre de la Contabilidad a partida doble.

Pacioli consideraba un primer libro: *Memoriale*, el cual utilizaba como “Borrador”, actualmente no se utiliza.

A los libros que siguen utilizándose, Pacioli los denomina:

- *Quaderno*, a lo que hoy se conoce como Libro Mayor.
- *Giornale*, a lo que conocemos como Libro Diario.[16]

Pacioli, en nuestra opinión, es considerado por la doctrina como el padre de la Contabilidad porque deja como legado muchas aportaciones en esta materia, entre

ellas:

- Al inicio del año el propietario debía:
  - Levantar un inventario.
  - Hacer una lista o relación tanto de sus activos como de sus pasivos.

- Las operaciones debían registrarse cronológicamente en el libro *Memoriale*.
  - El libro *Giornale* (Libro Diario)
  - Utilización de índices en el libro *Quaderno* (Libro Mayor).

Con esas aportaciones, Pacioli revolucionó la Contabilidad y estableció las bases para registrar las operaciones utilizando la “partida doble”

I.2.3.3 Fabio Besta

Según Gertz, a Fabio Besta (1845-1922) se le conoce como “el moderno” padre de la Contabilidad (Maestro di Ragioneria), estructuró una nueva teoría (Teoría Positiva del Conto) a través de una profunda y consistente búsqueda histórica de la contabilidad en antiquísimos manuscritos.[17]

I.2.4 Época Contemporánea

A inicios del siglo XIX, la contabilidad empieza a sufrir modificaciones de fondo y forma bajo el nombre de Principios de Contabilidad.

Francia fue la encargada del estudio de la naturaleza de las cuentas y la relación existente entre ellas. Derivado de ese estudio, comenzaron a formular principios que coordinaran el contenido de la contabilidad.

La primera gran escuela de comercio que enseñó contabilidad fue la Universidad de Pennsylvania en 1881.[18]

1.3 Antecedentes en México

Los aztecas llevaban un adecuado control de sus transacciones mercantiles, demostrando en la ordenada cuenta y razón que llevaban los tributos que recibían de los pueblos a los que dominaban según lo refiere el Códice Mendocino. Mediante sus mayordomos, recibían los tributos y se encargaban de distribuirlos adecuadamente entre los guerreros, los sacerdotes de culto y demás personajes importantes, generalmente en especie.

Posteriormente en la época de la conquista, en 1519, cuando se fundó el

Ayuntamiento de Veracruz, se nombra contador a Alfonso de Ávila. En 1536 el virrey Antonio de Mendoza establece la contabilidad de la Casa de la Moneda, la cual es tenida como el libro de contabilidad más antiguo de nuestro continente.[19]

1.3.1 La profesión de Contador Público

En 1905, se crea la carrera de Contador de Comercio, dos años después, Fernando Díez Barroso sustenta el primer examen profesional para ser el primer Contador Público Titulado (CPT).[20]

Fernando Díez Barroso presentó el primer examen profesional el 25 de mayo de 1907 en la Escuela de Comercio y Administración, obteniendo el título de Contador de Comercio; esa fecha se considera como el inicio de la profesión de Contador Público en México. Años más tarde, en 1925, la Secretaría de Educación Pública revalidó su diploma para otorgarle el de Contador Público.

Fernando Díez Barroso se dedicó a estudiar, investigar y proyectar la profesión contable en México, fue fundador y el primer presidente del Instituto de Contadores, hoy Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En su persona se encuentra el símbolo de una profesión contable moderna que coadyuvó en forma importante a forjar el país en el que hoy vivimos.

1.3.2 Organismos profesionales de Contadores Públicos en México

I.3.2.1 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es la Federación fundada en 1923, conformada por 60 Colegios de profesionistas que agrupan a más de 20 mil Contadores Públicos en todo el país.

Es un organismo eminentemente social, que persigue como propósito primordial atender las necesidades profesionales y humanas de sus miembros, para así elevar su calidad y preservar los valores que han orientado la práctica de la carrera de Contador Público.

Es una institución normativa, puesto que de ella han emanado disposiciones como el código de ética profesional, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de esta institución.

Durante más de 30 años fue el cuerpo normativo en principios de contabilidad generalmente aceptados, y ahora ha delegado esta función en el organismo independiente Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de

Información Financiera (CINIF).

Desde hace más de 20 años estableció un programa de educación profesional continua, que ha servido como base para que desde 1998 se haya creado la certificación profesional del contador público. Es la primera institución en México que en el año 2005 recibió el Certificado de Idoneidad para actuar como entidad certificadora por parte de la Secretaría de Educación Pública.

Este organismo emite la normatividad relativa al trabajo del auditor independiente, normas que son utilizadas en diversos países además de México. En un entorno global el IMCP pertenece al organismo regional AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad), que agrupa a la profesión de toda América, y al organismo mundial IFAC (International Federation of Accountants).

La máxima autoridad del IMCP reside en la Asamblea General de Socios, conformada por todos los contadores asociados a alguno de los colegios federados que forman parte del IMCP. El órgano de gobierno lo constituye la Junta de Gobierno integrada por el Comité Ejecutivo Nacional y los Presidentes de los 60 colegios federados.

La Junta de Gobierno delega sus facultades directivas en el Comité Ejecutivo Nacional, integrado por el Presidente, el Vicepresidente General, diez Vicepresidentes de Operación, cinco Vicepresidentes Regionales, el Secretario, el Tesorero y el Protesorero. La vigilancia del organismo queda a cargo del Auditor, y su administración a cargo del Director Ejecutivo.[21]

Se considera como la primera mujer contadora en México a Sor Juana Inés de la Cruz, de acuerdo con testimonios, era la encargada de llevar cuenta y razón de las actividades del convento en donde profesó, además de ser una de las grandes poetisas del mundo.

El 25 de mayo de 1907 se ha aceptado como la fecha del nacimiento de la profesión contable en México. En ese día presentó su examen don Fernando Díez Barroso, mediante el cual recibió el primer título de Contador de Comercio que se expidió en México. Más adelante, por una iniciativa del mismo Díez Barroso los planes de estudio fueron modificados y el título otorgado cambió al de Contador Público. Por tal razón, se celebra como Día del Contador el 25 de mayo.

Diez años después, el 11 de septiembre de 1917, se celebró una junta donde se reunieron Fernando Díez Barroso, Mario López Llera, Ernesto M. Díaz, Agustín Castro, Arnold Harmony, Roberto Casas Alatriste, Luis Montes de Oca, Edmundo Pérez Barreira, Tomás Vilchis, Maximino Anzures y Santiago Flores, quienes tenían

la intención de practicar la Contaduría, y para darle un fundamento académico se sometió al Congreso de Comerciantes un proyecto de ley cuyo propósito era justamente la creación de la carrera.

Aun cuando se considera el 6 de octubre de 1923 como la fecha en que se creó el Instituto, en realidad fue el 11 de septiembre de 1917 cuando se constituyó la Asociación de Contadores Titulados, misma que entonces agrupaba a contadores de comercio, y que cambió de nombre al de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México en ese mismo 1923.

Posteriormente, después de muchas discusiones que culminaron con una serie de pláticas y debates muy formales, se decidió suprimir el adjetivo “Titulado” y así se pasó a dar vida al nombre de la institución como Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), durante la asamblea extraordinaria del 12 de septiembre de 1955 y bajo la presidencia de Tirso Carpizo.

> Los comienzos del ejercicio profesional fueron muy penosos para los contadores mexicanos. Pocos o nadie creían en ellos, se les consideraba faltos de experiencia, muchas personas no sabían lo que era un Contador Público, se creía que eran Tenedores de Libros por horas, cuando más se les consideraba Peritos Contadores, para actuar ante los tribunales, no faltó quien pretendiera designarlos como Licenciados en cuestiones mercantiles, pero además muchas personas los reputaban como Tenedores de Libros sin colocación.

expresó Rafael Mancera refiriéndose al periodo de 1907 a 1917 al dictar una conferencia en el Club Rotario de la Capital el 29 de julio de 1947.

Es evidente la influencia de nuestros vecinos del norte y de los británicos que manejaban las cuentas de los negocios importantes de aquellos tiempos, debido a su prestigio bien ganado y a su reputación mundial, amén de que en aquel entonces casi no había grandes negocios propiamente mexicanos, lo que resultaba en el menosprecio o indiferencia hacia los contadores nacionales.

Es de entenderse claramente el árido terreno en el que empezó a sembrarse la idea de nuestra profesión y también es explicable el fracaso y el desencanto de algunos de nuestros primeros colegas.

En este sentido, Rafael Mancera narra que:

> [...] los primeros contadores mexicanos trataron de ejercer desde luego como profesionistas independientes, pero algunos de ellos, por falta de ambiente para su trabajo hubieron de retirarse de la Contaduría Pública y

> se dedicaron, ya fuera a los negocios, al magisterio, al servicio de la Administración Pública o a trabajar como contadores privados de algunas empresas.
>
> Otros con mejor suerte pudieron mantener abiertos sus entonces modestos bufetes, pero pronto comprendieron la necesidad de perfeccionar sus conocimientos, ya que en aquel entonces, en la Escuela de Comercio no se enseñaban ni siquiera algunos elementos de auditoría. Fue así como los pioneros de la carrera en México y otros contadores recibidos anteriormente, empezaron a hacer viajes de estudio al extranjero y a leer libros extranjeros, especialmente americanos e ingleses, con los cuales se fueron perfilando mejor las metas verdaderas del ejercicio profesional. [...]

A fines de 1919, la Asociación de Contadores Titulados aprobó una iniciativa de Díez Barroso y Casas Alatriste para fundar, dentro de la misma agrupación, un cuerpo técnico de contadores que se denominó Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, contando con personalidad jurídica propia. Este cuerpo técnico iba dirigido a aquellas personas que obtuvieran el título oficial de contador, siempre y cuando cumplieran con altos rangos de exigencia de carácter ético y técnico. Desde entonces nació el espíritu que distingue al Instituto, la excelencia.

Fue hasta el 6 de octubre de 1923 cuando se consideró madura y claramente definida la esencia del Instituto, al adquirir la facultad para canjear los antiguos títulos de Contador de Comercio por los de Contador Público.

En ese año el Presidente de la República era Álvaro Obregón, a quien la revuelta delahuertista le estalló en diciembre, dos meses después de creado el Instituto.

En el Instituto, el 14 de febrero de 1925 se aprobaron los estatutos y el proyecto de escritura constitutiva, protocolizada el 19 de ese mismo mes ante el Notario Público José G. Silva.

La directiva del Instituto quedó formada como sigue: Fernando Díez Barroso, Presidente Honorario; Luis Montes de Oca, Presidente; Rafael Mancera, Secretario; David Thierry, Tesorero; Roberto Casas Alatriste, Primer Vocal; Santiago Flores, Segundo Vocal y Agustín Zea, Auditor.

Con vistas ya al reconocimiento de un organismo que representara a la profesión contable nacional, siendo Presidente del Instituto don Tirso Carpizo (1953-1955), se modificaron los estatutos de nuestro organismo, que adoptó la denominación de Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

El primer paso para la unificación de la profesión contable fue la celebración de la

Primera Convención de Contadores, efectuada en 1957, en ocasión del aniversario de oro de la Contaduría Pública. Estas convenciones se establecieron como evento bianual, al cual asistían cada vez más colegios e institutos.

En 1964, una comisión formada por don Manuel Fernández Márquez, don Ramón Cárdenas Coronado y don Rosendo Millán Torres, sentó las bases para la constitución del IMCP como organismo nacional, la cual se consumó con el acuerdo de los organismos asistentes a la Quinta Convención Nacional de Contadores Públicos, celebrada en Chihuahua en 1965.

Este acuerdo otorgó al IMCP la representación de la profesión contable nacional, es decir, la autoridad moral de actuar en nombre de todos los contadores. La representación de derecho llegó el 20 de enero de 1977, fecha en que la Asamblea de Socios, celebrada en Guadalajara, Jalisco, constituyó al IMCP en Federación de Colegios de Profesionistas.

El reconocimiento oficial fue extendido por la autoridad el 28 de junio de 1977, al obtenerse ante la Dirección General de Profesiones el registro de la primera federación de Profesionistas de México, siendo Presidente del Instituto Gabriel Mancera Aguayo. La denominación actual de nuestro organismo es desde entonces, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

El 1° de mayo de 1998 entra en vigor el Reglamento de Certificación y se presenta al Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría (COMPIC). Este organismo acuerda que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la única entidad profesional con su respaldo para certificar a los contadores, en reconocimiento a la seriedad e institucionalidad de nuestra organización.

Al término del primer periodo se habían certificado 771 contadores, encabezando la lista Roberto Resa con el certificado No. 1, ya que en su gestión se inició este proyecto. Ahora como una realidad, beneficia a la sociedad que recibe los servicios del contador.

El 8 de septiembre de 1998, en los Pinos, el Presidente de la República, Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, entregó las constancias a los primeros 575 Contadores Públicos Certificados. La certificación ya era un hecho y ponía a nuestro país a la vanguardia en actualización profesional.

La certificación del contador público se enfrentaba a problemas internos porque algunos colegas no comprendían la trascendencia de ese hecho, y otros disentían en virtud de que no les parecía que tuviera un costo a cubrir, sin comprender que el

Instituto, para subsistir, debe recuperar al menos sus erogaciones. Pero también se presentaban los problemas externos con certificaciones de otros organismos sin la profesionalidad con que trabajaba nuestro Instituto y el reconocimiento con el que contaba.

El 7 de septiembre de 1999, el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública (COMPIC) trataba ese problema acordando excluir a los organismos que contravenían sus lineamientos, y aún así certificaban a contadores.

El 9 y 10 de julio de 1999 se aplicó el primer Examen Uniforme de Certificación en la Ciudad de México y en Los Mochis, simultáneamente, el cual aprobaron 32 colegas.

Al 31 de agosto de 1999 se habían certificado 5707 contadores, lo que recompensaba las críticas y las controversias que se suscitaban.

Ligada a la certificación y precursora de la misma, la Norma de Educación Profesional Continua tiene un papel primordial, pues en la revalidación de la certificación, el cumplimiento de la norma sustituye la presentación del Examen Uniforme de Certificación. Para ese entonces el cumplimiento de la norma cobraba mayor relevancia.

Otro gran reto del Instituto fue dar vida al Patronato para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, que evolucionó al Consejo Mexicano para Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, cuyo documento constitutivo resultó de un proceso concienzudo de auscultación y consensos entre los involucrados.

En acto solemne el 21 de agosto de 2001, ante la presencia del Presidente de la República, Vicente Fox Quesada, se constituyó el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de 59 colegios de profesionistas en toda la República Mexicana, cuenta con más de 19 000 contadores públicos asociados a la fecha. El IMCP ha venido cultivando estrechas relaciones con diferentes organismos y asociaciones trascendentales en la vida diaria de nuestro país.

Desde su nacimiento hasta nuestros días el IMCP ha tenido una gran influencia en la vida profesional, económica, académica, social, política y cultural de México, lo que ha dejado plasmado en su huella fiel a seguir ante organismos como la UNAM, el ITAM, la ANFECA, el IMEF, la AEF, el IMAI, la IMAI, la SHCP, y la SEP; por mencionar solo algunos.[22]

I.3.2.2 Asociación Mexicana de Contadores Públicos

La Asociación Mexicana de Contadores Públicos (AMCP), Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C. nace en 1972, con los siguientes objetivos:

- Realizar acciones necesarias para lograr mantener y acrecentar la imagen del contador público.
- Proporcionar a los asociados todos los elementos tendientes a complementar su capacitación integral.
- Desarrollar la investigación necesaria para mantenerse a la vanguardia de las organizaciones colegiadas.
- Defender los intereses de la profesión en lo general y de los asociados en particular.
- Mantener comunicación con los asociados, con los consumidores de sus servicios y con la sociedad en general, mediante la utilización de los medios orales, escritos y técnicos en general.[23]

I.3.2.3 Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera

El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) es el organismo encargado de emitir la normatividad contable aplicable a las entidades en México.

El CINIF es el encargado directo de desarrollar dicha normatividad, para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados “Normas de Información Financiera (NIF)”, mejoras a las mismas o, en su caso, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera (INIF)”, y “Orientaciones a las Normas de Información Financiera (ONIF)”, siendo las Mejoras un documento que incluye propuestas de cambios puntuales a las NIF, y a las INIF y las ONIF.

Los pronunciamientos del CINIF son producto de un largo proceso que se inicia con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia de información financiera que ameritan la exposición de una solución concreta o de una interpretación por parte del CINIF.

Después del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros del Consejo Emisor del CINIF, se formula un documento como un borrador para discusión, el cual, una vez que ha sido aprobado por los votos de al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo, se envía al Comité Técnico Consultivo del CINIF para que realice recomendaciones o valide la normatividad propuesta para su divulgación.

Además, el CINIF emite interpretaciones a las NIF, que tienen por objeto:

- Aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF
- Proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF, o bien, sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios.

Organismos que integran el CINIF (Asamblea de Asociados):

- Asociación de Bancos de México.
- Asociación Mexicana de Instituciones Bursátiles (AMIB).
- Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros (AMIS).
- Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA).
- Banco de México.
- Consejo Coordinador Empresarial (CCE).
- Consejo Mexicano de Negocios (CMN).
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).
- Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF).
- Grupo Bolsa Mexicana de Valores (Grupo BMV).
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP).
- Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF).
- Secretaría de la Función Pública (SFP).
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Respecto a la agrupación de profesionistas en materia de Contabilidad, podemos afirmar que todas tienen fines comunes:

- Representar a los contadores públicos ante organismos públicos, organismos e instituciones privadas y ante la sociedad.
- Apoyar e influir en la creación de las normas que regulen la actuación profesional del contador público, entre éstas: ética profesional, auditoría, financieras, fiscales, etcétera.
- Promover la actualización profesional del contador público a través de diversos medios, entre otros: cursos, libros técnicos, conferencias, etcétera.
- Evaluación. Aplicando exámenes de certificación y analizando los asuntos turnados a la Comisión de Honor del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En cuanto a las Normas de Información Financiera (NIF), se tienen las siguientes consideraciones:

- Están integradas por un conjunto de conceptos generales.
- Establecen diversas normas particulares para la presentación de la información que contienen los estados financieros.
- Son producto de un proceso de auscultación, es decir, se someten a la consideración de los organismos que componen el CINIF, a la opinión de la profesión contable y de los diversos interesados en la información financiera.
- Una vez aprobadas las NIF, son de observancia obligatoria para quienes preparan información financiera.
- Las NIF, pretenden unificar criterios en materia contable.
- Las NIF son el marco regulador en la presentación de estados financieros.
- Las NIF toman en consideración los estándares internacionales y, por tanto, tienen como objetivo que la información financiera sea comparable, y su calidad sea reconocida por otros países.

1.4 Agrupaciones Profesionales Internacionales

Las Agrupaciones Internacionales que regulan la profesión contable tienen como finalidad establecer la normatividad en esta materia, unificar criterios, estandarizar la calidad en la presentación de la información financiera, regular la actuación de los profesionales en Contabilidad y publicar los estándares aceptados por la comunidad internacional en esta materia.

A lo largo de la historia moderna se han creado diversos organismos internacionales que regulan a la profesión contable, entre ellas se encuentran las siguientes:

1.4.1 Asociación Americana de Contadores Públicos

En 1887, surge una importante agrupación profesional, denominada American Association of Public Accountants (AAPA).

La AAPA estaba conformada por tres Comités:

- Comité de Finanzas y Auditoría.
- Comité de elecciones, cualificaciones y exámenes.
- Comité de Estatutos.

En 1957, cambió de denominación, a lo que actualmente es el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).[24]

El AICPA establece estándares profesionales y técnicos generalmente aceptados para CPAS en múltiples áreas. Hasta los años 70, el AICPA tomó el monopolio virtual en este campo,

En la década de 1970, transfirió su responsabilidad de establecer los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) a la recién formada Financial Accounting Standards Board (FASB). Después de esto, mantuvo su función de establecimiento de estándares en áreas tales como Auditoría de estados financieros, Ética profesional, Servicios de certificación, Control de calidad de la firma CPA, Práctica fiscal CPA, Valoración de negocios y Práctica de planificación financiera. Antes de la aprobación de la ley Sarbanes-Oxley, los estándares de AICPA en estas áreas se consideraban "generalmente aceptados" para todos los practicantes de CPA.

A principios de la década de 2000, los encargados de formular políticas públicas federales concluyeron que las auditorías independientes de los estados financieros de las empresas públicas reguladas por la US Securities and Exchange Commission, se preocuparon de que el establecimiento de estándares de la AICPA y las funciones de aplicación relacionadas se transfirieran a un órgano facultado por el gobierno, con más autoridad de aplicación que una asociación profesional no gubernamental, como la que la AICPA podría proporcionar.

La AICPA mantiene sus considerables estándares de establecimiento de normas, cumplimiento de éticas y prácticas firmes de monitoreo de calidad para la mayoría de los CPA que practican, que sirven a negocios privados y a individuos.[25]

1.4.2 Asociación Interamericana de Contabilidad

En 1914 nace la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)
Uno de sus principales objetivos es lograr la mejor formación profesional de los Contadores Públicos con calidad y ética.[26]

De lo anterior, podemos deducir lo siguiente:

Las agrupaciones internacionales que regulan la profesión contable tienen como objetivos principales:

- Regular la actuación de la profesión contable.
- Promover la estandarización de criterios contables.
- Establecer las normas necesarias para que la información contable sea confiable, útil, oportuna y de calidad internacional.
- Difundir los criterios y marco normativo entre los asociados, miembros o afiliados

a cada organismo internacional.

- Promover la actualización profesional de manera continua.
- Promover la unión e integración de los asociados, miembros o afiliados a un determinado organismo internacional.
- Representar a la profesión contable en la región a la que pertenece el organismo internacional.

1.4.3 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

En 1973, se crea el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CINIC), IASC, por sus siglas en inglés, (International Accounting Standards Committee). En 2001 delega sus funciones al IASB.

El IASC es un organismo internacional de carácter privado, su propósito es uniformar los principios y prácticas contables que deben adoptar y observar las organizaciones profesionales en materia contable de los países miembros.

El CNIC fue fundado como resultado de un acuerdo entre sociedades contables en los siguientes países:

- *Australia:* Instituto de Contadores Certificados de Australia (ICAA por sus siglas en inglés) y Contadores Practicantes Certificados de Australia (CPA Australia por sus siglas en inglés).
- *Canadá:* Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA por sus siglas en inglés).
- *Francia:* Orden de Expertos Contables de Francia.
- *Alemania:* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Alemania (IDW por sus siglas en alemán).
- *Japón:* Instituto Japonés de Contadores Públicos Certificados.
- *México:* Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).
- *Países Bajos:* Instituto de Contadores y Auditores Registrados de Países Bajos.
- *Reino Unido y República Irlandesa* (representado como uno solo): Instituto de Contadores Certificados de Escocia (ICAS, por sus siglas en inglés), Instituto de Contadores Certificados de Inglaterra y Gales (ICAEW, por sus siglas en inglés), Asociación de Contadores Certificados (ACCA, por sus siglas en inglés), Instituto Certificado de Administradores Contables (CIMA, por sus siglas en inglés), e Instituto Público de Finanzas y Contabilidad (CIPFA, por sus siglas en inglés).
- *Estados Unidos:* Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés).[27]

Al respecto, podemos concluir que cada uno de los organismos internacionales de Contadores Públicos busca la convergencia, armonización y estandarización de la normatividad que regula la actuación de dichos profesionistas, mediante los llamados Estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS), por sus siglas en inglés o las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1.4.4 Federación Internacional de Contadores Públicos

La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), fue creada en 1977 y su misión consiste en desarrollar y promover una profesión contable con estándares armonizados, capaces de promover servicios de alta calidad consecuente con el interés público.

La IFAC, nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la Auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológico y de formación profesional.

En la organización funcionan comités de educación, ética, normas técnicas, de auditoría, congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

La IFAC reconoce a la IASC como única corporación responsable y con capacidad para publicar en su propio nombre Normas Internacionales de Contabilidad.[28]

Al respecto, podemos deducir que este organismo internacional de Contadores Públicos busca la convergencia, armonización y estandarización de la normatividad que regula la actuación de dichos profesionistas en materia de contabilidad y auditoría, mediante las llamadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

---

[1] Gertz Manero, Federico (2006). *Origen y evolución de la contabilidad*, México, Editorial Trillas, 6ª edición, pp. 17 a 21.

[2] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 24 a 25.

[3] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op cit., pp. 26 a 27.

[4]https://es.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digo_de_Hammurabi 17-feb-2017. 12:20.

[5] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 26 a 49.

[6]https://www.google.com.mx/search?q=imagenes+de+codex+contabilidad&biw=1366&bih=673&tbm=isch&imgil=3OEisUphmPYtxM%253A%253B967IHugwufdvdM%253Bhttp%25253A%25252F%25252Fes.slideshare.net%25252Fsalomonda%25252Fhistoria-de-la-contabilidad-16338841&source=iu&pf=m&fir=3OEisUphmPYtxM%2

53A%252C967IHugwufdvdM%252C_&usg=__gBBNRtSvy3d9d5L2vmibIa4TATo%3D&ved=0ahUKEwj0vIzx3pfSAhWL3YMKHRpTARkQyjcIMg&ei=SD6nWPT4M4u7jwSapoXIAQ#imgrc=FUi4ekHLfX-QhM: 17-feb-2017. 12:19

[7] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 55 y 56.

[8] *Ibídem*, pp. 58 y 59.

[9] *Ibidem*, p. 71.

[10] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 74 y 75.

[11] https://www.google.com.mx/search?dcr=0&source=hp&q=contabilidad+edad+moderna&oq=contabilidad-edad&gs_l=psy-ab.1.2.0i30k1l10.1823.13109.0.16361.19.18.1.0.0.0.169.2226.0j18.18.0....0...1.1.64.psy-ab..0.19.2248...0j38j0i131k1j0i10k1.0.Al9ipZgNTXg

[12] http://www.escuelapedia.com/contabilidad-en-la-edad-moderna/

[13] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 84 y 85.

[14] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 85 a 90.

[15] Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportional ita*. 2ª Ed. Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.. México. 1994, pp. XL a LX.

[16] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 7 y 23.

[17] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., p. 128.

[18] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., pp. 114 a 118.

[19] http://contaives.blogspot.mx/2010/02/historia-de-la-contabilidad-en-mexico.html

[20] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op cit., p. 138.

[21] http://imcp.org.mx/quienes-somos/que-es-el-imcp 19-FEB-2017. 19:00

[22] http://imcp.org.mx/quienes-somos/historia 12-FEB-17. 18:05.

[23] http://amcpdf.org.mx/?page_id=3829 19-FEB-2017. 19:15.

[24] http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/History of the AICPA.aspx. 12-feb.-17. 16:46.

[25] https://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants. 12-feb-17- 17:07.

[26] http://www.contadores-aic.org/index.php?node=920 12-feb-17. 17:13

[27] https://es.wikipedia.org/wiki/Comit%C3%A9_de_Normas_Internacionales_de_Contabilidad 12-feb-17 17:23.

[28] http://www.gestiopolis.com/federacion-internacional-contadores-publicos-ifac/12-FEB-17 17:38.

Capítulo 2

De las obligaciones

2.1 Definiciones

En la doctrina, podemos encontrar diversas definiciones de obligación,[1] a continuación se citan algunas:

El Diccionario Jurídico Mexicano se refiere a la obligación como:

> OBLIGACIÓN. I (Del latín *obligatio onis*)
> [...]
> La obligación, dicen las Institutas, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.[2]

Por su parte, Manuel Borja Soriano en su obra *Teoría general de las obligaciones*, expone:

> Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con la otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor.[3]

Por su parte, Gutiérrez y González define a la obligación en sentido amplio como sigue:

> La obligación en un sentido amplio, ES LA NECESIDAD JURÍDICA DE CUMPLIR VOLUNTARIAMENTE, UNA PRESTACIÓN, DE CARÁCTER PATRIMONIAL (PECUNIARIA O MORAL), A FAVOR DE UN SUJETO QUE EVENTUALMENTE PUEDE LLEGAR A EXISTIR, O EN FAVOR DE UN SUJETO QUE YA EXISTE.[4]

De las definiciones anteriores, podemos decir que entendemos por “obligación” la relación jurídica entre dos personas, físicas o morales, en la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta por disposición expresa de la ley con la otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial (pecuniaria o

moral).[5]

2.2 La relación jurídico-tributaria

Humberto Delgadillo Gutiérrez en su obra *Principios de derecho tributario,*[6] nos explica la relación jurídico-tributaria y las consecuencias jurídicas que produce, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La relación jurídico-tributaria:

Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

2.3 Nacimiento de la obligación fiscal

El hecho imponible:

Lo entendemos como una hipótesis normativa, es decir, es un supuesto que prevén las leyes fiscales; cuando éste se realiza, se considera como el nacimiento de la obligación fiscal.

De acuerdo con la doctrina, el momento del nacimiento de la obligación fiscal es muy importante porque permite determinar lo siguiente:

- Conocer los supuestos y el momento en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como lo es llevar contabilidad en medios electrónicos y su envío al Servicio de Administración Tributaria (SAT) mensualmente.
- Conocer las leyes, códigos, reglamentos y disposiciones legales aplicables, con la finalidad de cumplir con todas ellas.
- Conocer la capacidad de cumplir con las cargas administrativas a cargo del contribuyente.
- Determinar la época de exigibilidad de la obligación fiscal y, por tanto, establecer el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- Conocer las infracciones aplicables contenidas en la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

Adicionalmente, se deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones: La obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley.

Obligación Formal:

Entre las principales obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes es llevar contabilidad en medios electrónicos y enviarla mensualmente al SAT.

En nuestro tema, las obligaciones formales son aquellas establecidas en las diversas leyes fiscales, cuyo cumplimiento es obligatorio, consisten en:

- Llevar contabilidad en medios electrónicos.
- Enviar mensualmente la contabilidad en medios electrónicos al SAT.
- Permitir la fiscalización electrónica de la contabilidad previo cumplimiento de los requisitos previstos por el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su Artículo 53-B.

Las obligaciones de llevar contabilidad en medios electrónicos y enviarla mensualmente al SAT, son consideradas como una carga administrativa para los contribuyentes, el incumplimiento de estas obligaciones se castiga con las infracciones previstas en el CFF, en su Artículo 84.

2.4 Elementos y obligaciones fiscales

2.4.1 De los sujetos

Los sujetos en la relación jurídico-tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo, a continuación se analiza cada uno de ellos:

2.4.1.1 El sujeto activo

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria está constituida por:

- La Federación.
- Las entidades federativas.
- Los municipios.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de contribuciones en el ámbito de su competencia.

La Federación y las entidades federativas, dentro de sus atribuciones, pueden establecer las contribuciones que consideren necesarias para cubrir el gasto público y las obligaciones a cargo de los contribuyentes, entre estas últimas, la de llevar y conservar la contabilidad a disposición de las autoridades fiscales competentes.

2.4.1.2 El sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo y cumplir con todas las obligaciones que le impongan las leyes fiscales, tales como llevar contabilidad en medios electrónicos, conservarla a disposición de las autoridades fiscales y enviarla mensualmente al SAT.

Obligación del sujeto pasivo de llevar contabilidad conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR):

La obligación de llevar contabilidad para los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se encuentra regulada por diversas disposiciones de la LISR, como se muestra a continuación:

- Personas Morales del Título II (Artículo 76, Fracción I, LISR)
- Personas Morales del Título III (Artículo 86, Fracción I, LISR)
- Personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Artículo 110, Fracción II, LISR)
- Personas físicas del régimen de arrendamiento (Artículo 118, Fracción II, LISR)

Facilidades para cumplir con la obligación de llevar y enviar la contabilidad: El SAT ha implementado facilidades administrativas en favor de determinados contribuyentes para que cumplan con la obligación de llevar y enviar la contabilidad en medios electrónicos, y son las siguientes:

- Personas físicas del Régimen de Incorporación Fiscal (Artículo 112, Fracción III, LISR). Estos contribuyentes deben llevar su contabilidad en la herramienta Mis Cuentas.
- También podrán utilizar la herramienta Mis Cuentas aquellos contribuyentes que sean personas físicas y en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos menores a $2’000,000.00 (dos millones de pesos 00/100 m.n.)
- Las personas morales que hayan presentado el aviso y optado por acumular sus ingresos bajo el esquema de flujo de efectivo, podrán utilizar la herramienta Mi Contabilidad.

Esta herramienta fue diseñada por el SAT para facilitar el cumplimiento a los medianos, pequeños y micro empresarios, esta aplicación está disponible a partir de febrero de 2017, es una herramienta informática que permite clasificar las facturas electrónicas de ingresos y gastos para determinar en forma automática los pagos provisionales de ISR y definitivos de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y cumplir con la contabilidad de sus negocios, con un esquema simplificado para el cumplimiento

de las obligaciones fiscales.

La opción de acumulación de ingresos es un régimen mediante el cual las personas morales constituidas únicamente por personas físicas que no tengan ingresos superiores a cinco millones de pesos pueden optar por pagar el impuesto sobre la renta mediante flujo de efectivo, es decir, acumulando sus ingresos y sus deducciones autorizadas correspondientes al periodo de que se trate, o bien al aplicar el coeficiente de utilidad a los ingresos.

La opción elegida no puede modificarse durante el ejercicio y, en ambos supuestos, puede aplicarse la deducción inmediata de inversiones. Esta medida beneficia a personas morales con ingresos menores a cinco millones de pesos; es decir, casi 300 000 contribuyentes.

Para optar por este beneficio:

- Las personas morales constituidas y registradas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) hasta el 31 de diciembre de 2016 deben presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones.
- Las personas morales que inicien operaciones o reanuden actividades a partir de 2017 deben presentar la opción de tributación durante el mes siguiente a aquel en que presenten el aviso.

Al utilizar la opción de acumulación de flujo de efectivo quedan relevados de cumplir, entre otras, con las siguientes obligaciones:

- Enviar la contabilidad electrónica e ingresar de forma mensual la información contable.
- Presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.

Así, Mi Contabilidad es una opción para que los pequeños negocios declararen más rápido y más fácil (Fuente: página del SAT-Mí Contabilidad).

Obligación del sujeto pasivo de llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación:

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad en medios electrónicos y su envío al SAT, de conformidad con lo ordenado por el Artículo 28 del CFF, son:

- Las personas morales, incluidas las personas morales con fines no lucrativos.
- Las personas físicas con actividad empresarial, actividades profesionales con ingresos superiores a $ 2’000,000.00 y arrendamiento, con la condicionante de

que no estén haciendo uso de la aplicación Mis Cuentas.

2.5 Obligación jurídica de llevar contabilidad

En México, la obligación de llevar contabilidad la encontramos en diversas leyes y reglamentos fiscales, así como en la denominada Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) y otras leyes. Entre las leyes federales se encuentran: el Código de Comercio (CC), la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), el CFF y su reglamento. En estos ordenamientos legales se establece que los contribuyentes y demás obligados a llevar contabilidad, deben apegarse a las disposiciones aplicables atendiendo al régimen fiscal al que pertenezca el obligado.

A continuación se mencionan las leyes y las disposiciones que regulan la obligación de llevar contabilidad:

2.5.1 Código de Comercio

En el Artículo 33 del CC se establece que el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características del negocio. Pero deberá satisfacer ciertos requisitos mínimos.

2.5.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta

El Artículo 86, Fracción I de esta ley, establece que las personas morales a que se refiere este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes: llevar los sistemas contables de conformidad con el CFF, su reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) y efectuar registros en los mismos respecto de sus operaciones.

En el Artículo 28, Fracciones I a IV, del CFF se dispone que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán seguir las siguientes reglas:

- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento del CFF.
- Los asientos de la contabilidad serán analíticos.
- Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal.
- Llevarán el control de sus inventarios de mercancías, productos en proceso y productos terminados.

2.5.3 Código Fiscal de la Federación

En artículo 28, fracciones I a IV, del CFF se dispone que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán seguir las siguientes reglas:

- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento del CFF.
- Los asientos de la contabilidad serán analíticos.
- Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal.
- Llevarán el control de sus inventarios de mercancías, productos en proceso y productos terminados.

2.5.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Artículo 32, Fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece que los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere este Artículo 2-A, tienen las siguientes obligaciones:

- Llevar registros contables y separación de operaciones exentas y gravadas.
- Registros contables de comisionistas.

2.6 La obligación fiscal

Entendemos por “obligación fiscal” la relación jurídica entre dos sujetos, el primero de ellos llamado “contribuyente” o “sujeto pasivo”, el cual debe cumplir con la disposición constitucional de contribuir para los gastos públicos y con las disposiciones contenidas en las leyes fiscales que le sean aplicables, en favor del “sujeto activo” que es el Fisco.

La “obligación fiscal” consiste, principalmente, en una prestación de carácter patrimonial a cargo del sujeto pasivo (contribuyente) y en la realización o abstención (según lo dispongan las leyes de la materia), de diversos actos o actividades.

La principal obligación de dar, a cargo del contribuyente, es el pago de contribuciones al Fisco, entendido este último como el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

La principal obligación de hacer por parte del contribuyente, es cumplir con diversas disposiciones contenidas en las leyes fiscales consistentes en actividades administrativas, lo que se conoce como “carga administrativa”

La principal obligación de no hacer, o de abstención por parte del contribuyente, es la de no realizar los actos o actividades sancionados por las leyes fiscales, algunos de éstos se conocen como infracciones a las disposiciones fiscales y otros, más graves, son delitos de carácter fiscal.

En otros términos, la obligación desde el punto de vista fiscal es aquella en la que existe una relación jurídica, que nace por presentarse las situaciones previstas por las leyes fiscales, mismas que imponen obligaciones al contribuyente (sujeto pasivo) y facultades o derechos al sujeto activo, denominado “fisco” o “autoridad fiscal”.

Entre las principales facultades o derechos que las leyes fiscales otorgan al Fisco, se encuentran:

- Recibir contribuciones, conocidas como créditos fiscales.
- Revisar las operaciones y la contabilidad del contribuyente mediante: revisión de gabinete, visita domiciliaria, fiscalización electrónica.
- Determinar créditos fiscales.
- Cobrar en forma coactiva los créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

Por lo anterior, el contribuyente está obligado a pagar las contribuciones que le correspondan conforme a las disposiciones fiscales, a presentar avisos, a presentar declaraciones periódicas, a llevar contabilidad, a abstenerse de realizar prácticas indebidas, abstenerse de cometer infracciones o delitos fiscales y atender los requerimientos de información y documentación que le pidan las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación.[7]

2.7 Clasificación de las obligaciones civiles

De acuerdo con la doctrina, en el derecho romano, se reconocía una clasificación de las obligaciones civiles atendiendo al objeto:

- Obligación de *dare* (dar): el deudor se obligaba a transferir el dominio de una cosa o al pago de una deuda.
- Obligación de *facere* (hacer): el deudor se obligaba a hacer algo.
- En el derecho romano también se reconocía una clasificación de las obligaciones civiles atendiendo al sujeto:
- Obligaciones de sujeto único: Son aquéllas en que existe un acreedor y un deudor.
- Obligaciones de sujeto múltiple: Son aquéllas en que hay varios acreedores o varios deudores, o bien, varios acreedores y deudores a la vez (mixtas). También

se consideraba una subclasificación: obligaciones conjuntas o mancomunadas.

Actualmente, de acuerdo con la doctrina, las obligaciones civiles y fiscales pueden clasificarse en:

- Obligaciones de dar.
- Obligaciones de hacer.
- Obligaciones de no hacer.
- Obligaciones de permitir.
- Obligaciones de tolerar.

En los apartados siguientes se analiza cada una de las citadas obligaciones.

2.7.1 Obligaciones de dar

El Código Civil Federal (CCF), de aplicación supletoria, señala en su Artículo 2011, Fracción III, que la obligación de dar consiste en el pago de la cosa debida.

El CCF, de aplicación supletoria, señala en su Artículo 2062 que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

En cuanto a las obligaciones de dar en materia fiscal, consisten principalmente en contribuir para los gastos públicos, conforme a lo siguiente:

El sujeto pasivo (contribuyente), al ubicarse en los supuestos jurídicos o de hecho previstos por las leyes fiscales, contrae la obligación de pagar las contribuciones que resulten a su cargo mediante la autodeterminación de las mismas.

El fundamento legal de la obligación de dar lo encontramos en el Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en el Artículo 1° del CFF y en otras Leyes fiscales, a continuación se cita lo dispuesto por las primeras:

> Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
>
> [...]
>
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A continuación se realiza la interpretación jurídica del citado precepto constitucional:

1. Todos los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público.

2. Los impuestos únicamente pueden ser establecidos en leyes y su destino deberá de ser el gasto público.

3. Los impuestos deben de ser proporcionales a la capacidad de los sujetos y equitativos.

En cuanto al primer principio, la redacción del Artículo 31, Fracción IV, establece como sujetos obligados al pago de las contribuciones únicamente a los mexicanos; no obstante, la interpretación de los tribunales del Poder Judicial de la Federación ha determinado que dicha obligación deberá de hacerse extensiva a todos los residentes en México con independencia de su nacionalidad, así como aquellos contribuyentes que sin tener una presencia física en territorio nacional, tienen una fuente de riqueza.

En el segundo principio que se establece en el Artículo 31, Fracción IV, de la CPEUM, es fácil advertir que nuestra obligación de pago de impuestos se deberá de encontrar establecida en una ley, entendiéndose por tal aquella disposición que es producto del proceso legislativo emitida por el Congreso Federal, con todas sus etapas y consecuencias. En la medida en que los actos o actividades realizadas por el contribuyente se ubiquen en los supuestos previstos en la ley, nacerá la obligación de contribuir al gasto público.

Tercer principio, por proporcionalidad debemos entender que la contribución debe tener elementos objetivos que permitan graduar la capacidad contributiva de los gobernados, cuidando que paguen de manera cualitativamente superior aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad de pago, que aquellos contribuyentes que no tienen capacidad de pago, de igual manera dicho principio se extiende a considerar que la ley no debe gravar aquellos fenómenos que no denoten efectivamente capacidad económica de los gobernados.

La equidad, en su expresión más esencial, debe interpretarse como la obligación que tiene la ley de darle el mismo tratamiento a sujetos que se encuentran en la misma situación y, a su vez, distinto tratamiento a sujetos que son cualitativamente distintos.

Como resultado, la ley fiscal deberá de atribuirle los mismos ingresos y/o deducciones, a sujetos que se encuentran en la misma situación, teniendo la facultad de distinguir en su trato para aquellos contribuyentes que no son cualitativamente similares.

De lo anterior se desprende que únicamente puede obligarse a los gobernados a

contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

En este sentido, la legalidad, proporcionalidad y equidad tributarlas representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo, principios cuyo cumplimiento significa la justicia tributaria.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido que se cumple con la garantía de justicia tributaria contenida en el artículo constitucional antes transcrito, cuando se satisfacen los siguientes requisitos fundamentales:

- Que la contribución se encuentre establecida en la ley.
- Que sea proporcional y equitativa.
- Que se destine a cubrir los gastos públicos.

En consecuencia, si falta alguno de estos requisitos, la contribución pretendida por el Estado será contraria a lo establecido por el Artículo 31, Fracción IV, de la CPEUM.

Como ha quedado señalado, de acuerdo con el Artículo 31, Fracción IV, de la CPEUM, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributarla consiste en gravar al sujeto pasivo de la relación jurídico tributarla de conformidad a su real capacidad económica para contribuir al gasto público.

El vocablo “proporcional” aparece en la Constitución de 1857, cuyo antecedente histórico es el Artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía:

> Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

A su vez, la Declaración 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció:

> Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.

De estos antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

En conclusión, la obligación de pagar contribuciones en nuestro país tiene su fundamento en la CPEUM, en su Artículo 31 Fracción IV, se señala que los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Entidad Federativa o Municipio en que residan, de la manera *proporcional y equitativa que dispongan las leyes*.

De aquí se deriva lo que los tratadistas denominan como principios constitucionales de los impuestos y, en general de las contribuciones, el que éstas se destinen a cubrir los gastos públicos, que sean proporcionales, equitativas y que se encuentren establecidas en una ley.

Si alguna contribución no cumple con alguno de estos cuatro principios no tendría validez constitucional y ningún particular estaría obligado a pagarla. En el caso concreto del principio de proporcionalidad, éste se refiere a que se debe contribuir en proporción a los ingresos que se obtienen, y se relaciona con la generalidad de las contribuciones, la cual establece que quienes tengan capacidad contributiva paguen algún impuesto con el mínimo sacrificio posible.

El respeto al principio de proporcionalidad tributario está íntimamente vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

El reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de la contribución que el particular debe pagar al Estado para sufragar los gastos públicos.

Las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben reconocer la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, es decir, medir adecuadamente la capacidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo con la realidad económica de cada uno de ellos.

En este mismo sentido, el Artículo 1° del CFF, dispone que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Los preceptos legales citados nos obligan a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que las mismas dispongan.[8]

2.7.2 Obligaciones de hacer

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 2027 del CCF, de aplicación supletoria, si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la sustitución sea posible.

Esto mismo se observará si no lo hiciere de la manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho.

Las obligaciones de hacer en materia fiscal consisten en cumplir con las disposiciones legales que les sean aplicables a los contribuyentes por los actos o actividades que realicen o de acuerdo al régimen fiscal en que tributen, dichas disposiciones pueden consistir en soportar diversas cargas administrativas, las cuales pueden consistir en:

- Inscribirse en el RFC.
- Presentar avisos.
- Presentar declaraciones de impuestos.
- Llevar contabilidad en medios electrónicos, conservarla y enviarla mensualmente al SAT.
- Determinar las contribuciones a su cargo.
- Contestar los requerimientos de la autoridad fiscal.
- Conservar la contabilidad y la documentación que ampara las operaciones realizadas por el contribuyente y ponerla a disposición de la autoridad.[9]

En el tema que nos ocupa, la contabilidad en medios electrónicos se refiere a la obligación de llevar los registros y asientos contables utilizando los citados medios electrónicos e ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de Internet del SAT.

Para dar cumplimiento formal al ingreso mensual de información contable, únicamente se enviará la balanza de comprobación y el catálogo de cuentas con el código agrupador del SAT que permita su interpretación.

Adicionalmente, los contribuyentes deben tener la posibilidad de generar información electrónica de sus pólizas contables y auxiliares para entregarla al SAT, solo cuando:

- El SAT ejerza facultades de comprobación directamente al contribuyente o a terceros relacionados (compulsas).
- El contribuyente solicite una devolución o realice una compensación.

Los contribuyentes del Régimen de Arrendamiento, Servicios Profesionales e Incorporación Fiscal quedan relevados del envío de Contabilidad Electrónica,

siempre y cuando registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica Mis Cuentas.[10]

Como lo comentamos, la obligación de llevar contabilidad se establece en diversas leyes; en este sentido, el CFF, en su Artículo 28, dispone que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

> De conformidad con lo ordenado por el Artículo 28, Fracción I, del CFF, la contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en los Artículos 33 y 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) se establece la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

De la lectura del precepto legal anterior, podemos apreciar que la contabilidad no se limita a los registros contables y a sus reportes, tales como: catálogo de cuentas, auxiliares, balanza de comprobación y libros contables (diario y mayor), para las autoridades fiscales, la contabilidad abarca, adicionalmente, cualquier medio de registro de operaciones o comprobantes, libretas de apuntes, registros manuales o automatizados, libros sociales, estados de cuenta bancarios y de inversiones, declaraciones presentadas, avisos, control de inventarios y cualquier otro medio de control y registro de las operaciones realizadas por el contribuyente. Por lo anterior, es recomendable que todas las operaciones realizadas por el contribuyente estén registradas de manera correcta y completa, a fin de evitar que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades presuntivas.

El Artículo 28, Fracción III, del CFF, establece que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el RCFF y las disposiciones de carácter general que emita el SAT. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Adicionalmente, el citado Artículo 28, Fracción IV, del CFF, establece que los

contribuyentes deberán ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto, anexo 24 de la RMF.

El Artículo 28, Fracción II, del CFF, dispone que los registros o asientos contables deberán cumplir con los requisitos que establezca el RCFF y las disposiciones de carácter general que emita el SAT.

Atendiendo a lo ordenado por el Artículo 28, Fracción II, del CFF, a continuación analizamos lo dispuesto por los Artículos 33 y 34 del RCFF.

El Artículo 33 del RCFF establece que para los efectos del Artículo 28, Fracciones I y II del CFF, se deberá cumplir con diversas obligaciones, entre las principales se citan las siguientes:

A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:

- Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas, así como las pólizas de dichos registros y asientos.
- Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes.
- Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos.
- Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros, incluyendo los correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;
- Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;
- La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados.
- La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;
- La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades.
- Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B. Los registros o asientos contables deberán:

- Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad. Por analíticos entendemos que deben ser registrados de manera detallada.

- Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.
- Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados.
- Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción.
- Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.
- Cuando estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación.
- Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquellos que se localicen en el extranjero.
- Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.
- Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;
- Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal.

- Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones.

Asimismo, el Artículo 34 del RCFF establece que para los efectos del Artículo 28, Fracción III, del CFF, se deberá cumplir con diversas obligaciones, entre las principales se citan las siguientes:

- El contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación.
- El contribuyente que se encuentre en suspensión de actividades deberá conservar su contabilidad durante el plazo que establece el Artículo 30 del CFF, en el domicilio que tenga manifestado en el registro federal de contribuyentes, en caso de cambio, deberá presentar aviso.
- Los contribuyentes podrán optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que mediante reglas de carácter general autorice el SAT.

El anexo 24 de la RMF nos proporciona los requisitos y contenido de la contabilidad en medios electrónicos, como sigue:

A. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo.
B. Código agrupador de cuentas del SAT.
C. Balanza de comprobación.
D. Información de las pólizas del periodo.
E. Información de los auxiliares de folios fiscales asignados a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas.
F. Información de los auxiliares de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel.
G. Sello digital de la contabilidad electrónica.
H. Catálogo de monedas.
I. Catálogo de bancos.
J. Catálogo de métodos de pago.

Al respecto, se hacen los siguientes comentarios y sugerencias:

- El catálogo de cuentas y la balanza de comprobación (A y B) deberán enviarse a

dos niveles (cuenta mayor y subcuenta a primer nivel) del código agrupador del SAT (C).

- Fundamento legal: Regla 2.8.1.4 de la RMF para 2015.
- Respecto al punto E, se puede utilizar un reporte auxiliar de folio fiscal para incluir las referencias de los comprobantes fiscales de las pólizas contables.
- Fundamento legal: Regla 2.8.1.4 de la RMF para 2015.
- La contabilidad se debe llevar conforme a las normas de información financiera que les sean aplicables (NIF, IFRS, US GAAP, NIIF, etcétera).
- Fundamento legal: Regla 2.8.1.4 de la RMF para 2015.

Procedimiento y requisitos para el envío de la contabilidad en medios electrónicos:

- Contar con la firma electrónica vigente.
- Contar con el (los) archivo(s) XML comprimidos en formato .zip con la nomenclatura establecida.
- Contar con acceso a internet para realizar el envío.

Una vez que el contribuyente tiene el o los archivos.zip con el detalle de su contabilidad en medios electrónicos, de acuerdo a los esquemas (XSD) publicados por el SAT para “catálogo de cuentas”, “balanza de comprobación” o “pólizas del periodo” “auxiliar de cuenta o subcuenta” y “auxiliar de folios fiscales”, deberá ingresar a la página del SAT, trámites y servicios, buzón tributario (autenticarse con su Firma Electrónica (Fiel) o bien, con su usuario y contraseña) seleccionar:

- Aplicaciones - Contabilidad Electrónica - Envío.
- Dentro del proceso de envío, el sistema da la opción de sellar la información a enviar.
- Se deberá seleccionar la información a enviar, indicando alguno de los siguientes motivos de envío:
  - Envío mensual.
  - Acto de fiscalización.
  - Fiscalización compulsa.
  - Devolución.
  - Compensación.
- Se deben adjuntar los archivos a enviar de acuerdo con el motivo de envío seleccionado.
- El sistema pide confirmación del envío, y al seleccionar “de acuerdo” se realiza el envío de la información contable por el periodo correspondiente.
- La información se procesará, y posteriormente el contribuyente podrá ingresar a la consulta de acuses para verificar si su información terminó de procesarse y

obtendrá el acuse definitivo de aceptación o rechazo de la misma. (Fuente: página del SAT).

El 6 de enero de 2017 se publicó el Anexo 24 de la RMF para el ejercicio 2017. Esta RMF contiene los lineamientos que deberá cumplir el contribuyente en materia de contabilidad en medios electrónicos, también se da a conocer el Anexo Técnico, que contiene las instrucciones para la elaboración de cinco archivos con formato XML para el envío de la contabilidad, identificados como anexo 24, versión 1.3.

La versión 1.3 posiblemente será la única que acepte el SAT, por tanto, los contribuyentes deberán actualizar sus programas de contabilidad a esa versión. A continuación se mencionan los principales cambios:

- La indicación del método de pago o cobro en las pólizas.
- No será posible el envío de balanzas de comprobación con fechas anteriores a 2015.
- Las cuentas de activo, pasivo y capital, atendiendo a su naturaleza, podrán presentarse como deudora o acreedora.

2.7.3 Obligaciones de no hacer

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 2028 del CCF de aplicación supletoria, el que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención.

En materia fiscal, en cuanto a las obligaciones de no hacer, se entiende que el contribuyente se debe abstener de realizar las conductas que las leyes de la materia prohíben y, en consecuencia, infraccionan o tipifican y sancionan, entre ellas:

- Llevar doble contabilidad.
- Duplicidad de libros sociales.
- Simular actos o contratos.
- Ocultar, alterar o destruir la contabilidad.
- No conservar la contabilidad en los plazos establecidos.
- Ocultar o destruir la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas por el contribuyente.

En los apartados siguientes se analiza cada una de las conductas prohibidas, las cuales están tipificadas y sancionadas por el CFF.

2.7.3.1 Llevar doble contabilidad

De acuerdo con lo ordenado por el Artículo 111, Fracción II del CFF, las conductas que se consideran ilícitas son las siguientes:

- Registrar las operaciones contables en dos o más libros con diferente contenido.
- Registrar las operaciones contables en dos o más sistemas con diferente contenido.
- Registrar las operaciones fiscales en dos o más libros con diferente contenido.
- Registrar las operaciones fiscales en dos o más sistemas con diferente contenido.

Del análisis al precepto legal citado, se observa que no hace distinción a lo siguiente:

- Si se trata de una o varias operaciones contables registradas en dos o más libros o sistemas.
- Si se trata de una o varias operaciones fiscales registradas en dos o más libros o sistemas.

Consideramos que al no existir esa precisión, se podría interpretar que con una sola operación de tipo contable o fiscal, registrada en dos o más libros o sistemas, se estaría encuadrando un contribuyente en alguna de las conductas ilícitas a que se refiere el citado Artículo 111, Fracción II, del CFF.

2.7.3.2 Duplicidad de libros sociales

Se deben registrar las operaciones sociales en dos o más libros con diferente contenido.

Del análisis al Artículo 111, Fracción II del CFF, se observa que no hace distinción a lo siguiente:

- Si se trata de una o varias operaciones sociales registradas en dos o más libros sociales.

Consideramos que al no existir esa precisión, se podría interpretar que con una sola operación de tipo social, registrada en dos o más libros, se estaría encuadrando un contribuyente en alguna de las conductas ilícitas a que se refiere el citado Artículo 111, Fracción II, del CFF.

Sanción:

El artículo citado Artículo 111, Fracción II, del CFF, prevé que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien registre sus operaciones

contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

Delito calificado:

El delito previsto en el Artículo 109, inciso d) del CFF (equiparable a la defraudación fiscal), será calificado cuando el contribuyente no lleve los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o, por asentar datos falsos en dos sistemas o registros.

Se entiende por delito calificado aquel que es agravado, en este supuesto, la pena correspondiente se aumentará en una mitad, con fundamento en el Artículo 108 del CFF.

2.7.3.3 Simulación de actos o contratos

Definiciones:

Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas (Artículo 2180 del CCF):

- *Convenio*. Es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones (Artículo 1792 del CCF).
- *Contrato*. Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos, toman el nombre de contratos (Artículo 1793 del CCF).

Objeto de los contratos:

Conforme a lo dispuesto por el Artículo 1824 del CCF, son objeto de los contratos:

- La cosa que el obligado debe dar.
- El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Al respecto, cuando se trata de bienes, el contribuyente debe demostrar a las autoridades fiscales que se realizó la operación con la orden de compra, la constancia de recepción de los bienes y la constancia de entrada a su almacén, así como los registros contables correspondientes.

Cuando se trata de prestación de servicios, el contribuyente deberá acreditar a las autoridades fiscales que celebró un contrato de prestación de servicios con el proveedor, describir en qué consiste el servicio,

describir la forma en que recibió el servicio, proporcionar los datos de las personas que le prestaron el servicio, el tiempo durante el cual le prestaron el servicio, el lugar o lugares en donde se prestó el servicio, constancia de asistencia de los prestadores del servicio a los lugares designados por el contratante, comprobantes fiscales que amparan el pago de los servicios y su registro en la contabilidad.

Generalidades:

La simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente o concertadas las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

El negocio simulado no responde a la verdad, tiene solo una apariencia contraria a la realidad.

Las partes colaboran en la creación del acto aparente, en la producción de una apariencia jurídica que constituye el acto simulado.[11]

Clasificación:

De conformidad con lo previsto por el Artículo 2181 del CCF, la simulación puede ser:

- Absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real.
- Relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Para probar la simulación absoluta, bastará con que la autoridad fiscal demuestre que el acto no ha ocurrido.

Para probar la simulación relativa, será necesario que la autoridad fiscal demuestre la existencia de dos actos jurídicos: el que sirvió para aparentar y el que realmente hubiera acontecido.[12]

Nulidad:

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 2183 del CCF, pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública, es decir, en perjuicio del fisco federal.

Sanción:

El Artículo 109, Fracción IV, del CCF dispone que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Al respecto, consideramos que las autoridades fiscales deberán demostrar:

- Que el acto no ocurrió en la realidad.
- Que con la realización de dicho acto, el contribuyente obtuvo un beneficio indebido.
- Que derivado del acto inexistente, existe un perjuicio al fisco federal.

2.7.3.4 Ocultar, alterar o destruir la contabilidad

Esta situación se presenta cuando la autoridad fiscal, al ejercer sus facultades de comprobación o fiscalización, requiere al contribuyente la exhibición o el envío de la contabilidad y éste se niega, o bien, cuando la autoridad fiscal comprueba que el contribuyente ha alterado o destruido la contabilidad.

Sanción:

El Artículo 111, Fracción III, del CFF establece que impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

2.7.3.5 No conservar la contabilidad en los plazos establecidos

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 67 del CFF, las facultades de las autoridades fiscales para requerir a los contribuyentes la exhibición de la contabilidad se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que el contribuyente esté obligado al envío de la contabilidad. Las personas físicas están obligadas a enviar la contabilidad al quinto día hábil del segundo mes posterior al que corresponde la información a enviar, como ejemplo podemos citar: la balanza del mes de enero de 2018, deberá enviarse el quinto día hábil de marzo de 2018, a partir de ese día inicia el cómputo del plazo (cinco años).

Las personas morales están obligadas a enviar la contabilidad al tercer día hábil del segundo mes posterior al que corresponde la información a enviar, como ejemplo podemos citar: la Balanza del mes de enero de 2018, deberá enviarse el tercer día hábil de marzo de 2018 a partir de ese día inicia el cómputo del plazo (cinco años).

El plazo a que se refiere el citado Artículo 67 del CFF será de diez años, cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código (cinco años).

2.7.3.6 Ocultar o destruir la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas por el contribuyente

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 111, Fracción III, del CFF, se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya, total o parcialmente la documentación relativa a los asientos contables, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

La inobservancia de las disposiciones de no hacer, que expresamente señalan las leyes fiscales, es castigada por las autoridades fiscales con fundamento en los preceptos legales aplicables contenidos en el CFF, cuando la conducta realizada por el contribuyente es considerada grave, es sancionada con mayor severidad porque son acciones prohibidas que demuestran la voluntad dolosa del contribuyente que las realiza y, en ocasiones, son consideradas como agravantes. Estas conductas al ser detectadas por la autoridad fiscal traen como consecuencia:

- Requerimientos por parte de la autoridad.
- Revisión de las autoridades fiscales en las modalidades mencionadas.
- Determinación de créditos fiscales.
- Determinación presuntiva.
- Infracciones.
- En caso de delitos, la autoridad fiscal formula querella.
- Cobro coactivo mediante el PAE.
- Embargo de cuentas bancarias.
- Intervención de la negociación.

Para evitar lo anterior, es conveniente que el contribuyente conozca todas las obligaciones que le son aplicables de acuerdo a su régimen de tributación y cumplirlas en tiempo y forma.[13]

2.7.4 Obligaciones de permitir

La doctrina, en cuanto a las obligaciones de permitir, afirma que estas consisten en que los contribuyentes debemos de cooperar con las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, en lo relativo a permitir:

- El acceso y revisión de la documentación, almacenes y poner a disposición de

las autoridades la contabilidad, equipos, documentación, datos, informes, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente.

- El acceso a todas las instalaciones que estén mencionadas en la orden de visita.
- La verificación de bienes y mercancías.
- La verificación del domicilio del contribuyente.
- La revisión de la información que sea requerida por las autoridades.
- La revisión de la información de terceros relacionados en los casos de compulsa.[14]

2.7.5 Obligaciones de tolerar

En cuanto a las obligaciones de tolerar, éstas se refieren principalmente a que debemos evitar oponernos o resistirnos a que las autoridades fiscales cumplan con el ejercicio de sus facultades de comprobación, es decir, debemos acceder a que estas realicen sus actividades de revisión, de las formas siguientes:

- Proporcionándoles un espacio digno dentro de las instalaciones del contribuyente (en ocasiones, los contribuyentes no les facilitan el trabajo, asignándoles un lugar inadecuado para trabajar, con el fin de causarles molestia y se retiren en un corto plazo o que el personal del SAT evite ir al domicilio por la incomodidad o imposibilidad de realizar su revisión).
- Facilitarles equipos o instrumentos para realizar su revisión, tales como calculadoras, copiadora, útiles de escritorio, escritorio y silla.
- Responder a los cuestionamientos y dudas sobre las operaciones realizadas por el contribuyente revisado, sobre la documentación que las soporta.
- Elaborar hojas de trabajo que faciliten al personal del SAT autorizado la revisión, esas hojas de trabajo deben entregarse en forma clara y detallada.
- Entregar al personal del SAT facultado para realizar la revisión, reportes, auxiliares, pólizas, etc., siempre que lo soliciten por escrito.

El incumplimiento de las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer, de permitir o de tolerar que expresamente señalan las disposiciones fiscales, traen como consecuencia:

- Rechazo de deducciones.
- Requerimientos.
- Multas (el hecho de pagar la multa no libera al contribuyente del cumplimiento de una obligación).
- Revisión por parte de las autoridades fiscales en las modalidades citadas.

- Pre liquidación de créditos fiscales.
- Determinación de créditos fiscales por parte de la autoridad. Determinación presuntiva por parte de la autoridad.
- Inicio del PAE.
- Embargo de bienes.
- Inmovilización de cuentas bancarias.
- Intervención de la negociación
- Bloqueo o cancelación del certificado digital, con lo que se impide al contribuyente expedir facturas digitales.
- Formular querella en el caso de delitos fiscales relacionados con la contabilidad

Como podemos apreciar, no sólo se tiene la obligación de pagar contribuciones al fisco, ésa es la “obligación sustantiva”, debemos cumplir con todas las obligaciones de acuerdo al régimen en que estemos tributando, mismas que se denominan “obligaciones formales”.[15]

2.8 La obligación sustantiva

Por obligación sustantiva entendemos, como mencionamos en el párrafo que antecede, la obligación de pagar contribuciones al Fisco, es una obligación de dar. Es considerada por la doctrina como la obligación principal del contribuyente.

La obligación sustantiva, consistente en el pago de contribuciones al fisco está prevista por diversas disposiciones legales, en materia de contribuciones federales, entre otras, la encontramos regulada en las siguientes disposiciones:

- La Fracción IV, del Artículo 31 de la CPEUM.
- El Artículo 1° del CFF.
- El Artículo 1° de la LISR.
- El Artículo 1° de la LIVA.
- El Artículo 1° de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIESPS).

2.9 Obligaciones formales

Por obligaciones formales entendemos, como ya mencionamos, que consisten en cumplir con las demás obligaciones que tienen los contribuyentes de acuerdo con el régimen fiscal en el que tributan. Entre las principales obligaciones formales que tienen los contribuyentes se encuentran:

- Inscribirse al RFC.
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen.
- Presentar avisos.
- Acumular sus ingresos gravables, considerar las deducciones autorizadas y determinar la base imponible y determinar si tiene contribuciones a cargo o a favor.
- Presentar declaraciones periódicas (provisionales y definitivas).
- Presentar declaraciones informativas.
- Presentar declaraciones anuales.
- Llevar contabilidad en medios electrónicos.
- Enviar la contabilidad al SAT o utilizar la herramienta Mis Cuentas.
- Conservar la contabilidad en los plazos que establece el Artículo 67 del CFF y en los plazos que establezcan otras leyes, por ejemplo, la LGSM y el CC.
- Poner a disposición de la autoridad los elementos que integran la contabilidad, establecidos en el Artículo 28 del CFF.
- Atender los requerimientos de información y documentación que le notifique la autoridad fiscal vía Buzón electrónico o personalmente.
- Atender las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.
- Atender las visitas domiciliarias.
- Atender las revisiones de gabinete.
- Atender las revisiones electrónicas.
- Permitir la revisión de tenencia de mercancías, tanto en bodegas, locales, vía pública o en el domicilio del contribuyente.
- Comprobar la legal estancia en el país de bienes provenientes del extranjero.

---

[1] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La obligación Civil y Fiscal*, México (2011), Editorial Sista, 2ª ed., pp. 25 y 26.

[2] Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, México (1994), Editorial Porrúa, 7ª ed., p. 2247.

[3] Borja Soriano, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*, México (2000), Porrúa, pp. 69 a 71.

[4] Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho de las obligaciones*, México (1995), Porrúa, 10ª ed., p. 43.

[5] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La obligación Civil y Fiscal*, op. cit., p. 26.

[6] Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*, México (2007), Editorial Limusa, 2ª ed., p. 97.

[7] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La obligación Civil y Fiscal*, op. cit., pp. 27 y 28.

[8] *Ibídem*, pp. 32 y 33.

[9] *Ibíd*., p. 33.

[10] http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electronica.aspx

[11] https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1783/9.pdf

[12] Registro 2007105 I. 3° C. 142 C (1Oa) Tribunales Colegiados de Circuito. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 9, agosto de 2014, p. 1960.

[13] *Ibídem*, pp. 33 y 34.

[14] *Ibíd*., p. 35.

[15] *Ibíd*., pp. 35 y 36.

Capítulo 3

Contabilidad: concepto y generalidades

3.1 Concepto

A fin de conocer más sobre el tema que nos ocupa, citamos algunas definiciones:

> La Contabilidad es una técnica que está regida por un conjunto de principios propios cuyo objeto es mostrar la historia financiera de una unidad económica para fines informativos propios y de terceros.[1]

Comentario:

De la definición anterior podemos apreciar que el autor habla de un conjunto de principios propios, que anteriormente se regía por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Actualmente, la Contabilidad se rige por los postulados básicos, contenidos en las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).

Contabilidad (accounting) I. Registro e información de las transacciones (u operaciones).[2]

Contabilidad. Es un registro metódico que lleva la cuenta y razón de las operaciones de una negociación y, por consecuencia, la formación de estados que muestren la situación financiera del negocio y los resultados obtenidos.[3]

Contabilidad. Orden o registro para la información de las transacciones.

En una forma más resumida podemos decir que es la técnica de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz.

En un sentido más amplio, la Contabilidad es la disciplina que se enriquece con las áreas administrativa, jurídica y fiscal, financiera, costos y auditoría. También se podría agregar que es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos, o sucesos que son, cuando menos en parte, de carácter financiero, así como de interpretar los

resultados.[4]

Contabilidad. Es la disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, comercios e instituciones de beneficencia, etcétera).[5]

La NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*, define el concepto de Contabilidad en los términos siguientes:

> La Contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.[6]

Los autores: Pérez, Campero Olguín, tomando en consideración la definición normativa antes citada, emiten la siguiente:

> [...]
> La Contabilidad es una técnica para registrar las operaciones realizadas por una entidad económica y, de esta manera, producir información financiera (estados financieros) que sirva de base a los interesados en la misma para la toma de decisiones.[7]

La Contabilidad es la técnica que nos ayuda a registrar, en términos monetarios, todas las operaciones contables que celebra la empresa, proporcionando, además, los medios para implantar un control que permita obtener una información veraz y oportuna a través de los Estados Financieros, así como una correcta interpretación de los mismos. [8]

En otra de sus obras, Gertz define a la Contabilidad como “la historia financiera de una unidad económica”.[9]

La Licenciada en Administración Janneth Mónica Thompson Baldiviezo propone la siguiente definición de Contabilidad:

> La Contabilidad es la Ciencia que proporciona información de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa; con el apoyo de técnicas para registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, “transacciones y eventos”, de forma

> continua, ordenada y sistemática, de tal manera que se obtenga información oportuna y veraz, sobre la marcha o desenvolvimiento de la empresa u organización con relación a sus metas y objetivos trazados, con el objeto de conocer el movimiento de las riquezas y sus resultados.[10]

Consideramos que las definiciones anteriores nos dan una idea general de lo que se entiende por Contabilidad, no obstante, creemos que son limitadas en cuanto a su esencia y alcance, por tal motivo, se propone lo siguiente:

Contabilidad. Es una técnica que se utiliza para el registro cronológico, ordenado y sistemático de las operaciones que realiza una entidad económica en términos cuantitativos, tomando como base las disposiciones legales y normativas que le sean aplicables, como resultado, genera información útil, valiosa, clara, precisa, eficaz, oportuna, confiable y veraz, misma que se ve reflejada en los estados financieros que muestran la situación financiera y patrimonial de la entidad, así como sus resultados, a una fecha o periodo determinado, sirviendo como base su correcta interpretación para la toma de decisiones a los diversos usuarios o interesados.

3.2 Naturaleza

La Contabilidad es considerada por diversos doctrinarios como:

- *Ciencia*. Porque es un conocimiento verdadero, sistemático, verificable y falible.
- *Técnica*. Porque opera con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar.
- *Tecnología o sistema de información*. Porque registra las operaciones realizadas, las procesa y las resume, de tal forma que cumpla con los criterios básicos que uniforman la interpretación de la información financiera.

La Contabilidad, como ciencia, utiliza un método denominado contable, que se compone de cuatro pasos:

- Captación de los hechos de contenido económico susceptibles de ser contabilizados.
- Cuantificación de los hechos contables.
- Representación mediante registro de los hechos en cuentas contables (instrumentos conceptuales) anotados en libros de contabilidad (instrumentos materiales).
- Agregación de la información registrada que se presenta de forma sintetizada en los estados financieros (cuentas anuales).[11]

3.3 Finalidad

La finalidad de la Contabilidad es suministrar información en un momento dado de los resultados obtenidos durante un periodo de tiempo, que resulta de utilidad a sus usuarios en la toma de decisiones, tanto para el control de la gestión pasada, como para las estimaciones de los resultados futuros, dotando tales decisiones de *racionalidad* y *eficiencia*.[12]

3.4 Características de la información financiera

3.4.1 Características generales

De acuerdo con la doctrina, la contabilidad debe reunir las siguientes características:[13]

- *Utilidad*. La contabilidad debe resultar útil a los distintos usuarios de la información financiera. Entre los principales usuarios de la información financiera se encuentran:
  - Accionistas.
  - Gobierno corporativo.
  - Consejo de Administración.
  - Comisarios.
  - Proveedores.
  - Acreedores (instituciones financieras).
  - Autoridades fiscales.
  - Trabajadores.
  - Auditores internos y externos.

- *Pertinencia*. La información contable debe apegarse y cumplir con los objetivos y las necesidades de los accionistas, directivos y de los diversos usuarios de la información financiera de una entidad.
- *Oportunidad*. La información financiera de una entidad debe ser oportuna para la toma de decisiones apropiadas, basándose en los resultados obtenidos y en la situación financiera que presenta dicha entidad en cualquier tiempo.
- *Integridad*. La información contable debe considerarse de manera integral, no parcialmente, a fin de contar con información completa para la toma de decisiones.
- *Certidumbre*. La Contabilidad debe ofrecer seguridad respecto de la información que presenta, no debe provocar dudas o sospechas a los usuarios e interesados en ésta.

- *Prudencia*. Las estimaciones o provisiones que se incluyen en la información contable deben ser cuidadosamente analizadas y reconocidas, por ejemplo, la estimación para cuentas de dudosa recuperación, la vida útil de los equipos, etcétera.

3.4.2 Características según la NIF A-1

La NIF A-1 nos indica cuáles son las principales características de la información financiera:

- *Cuantitativa*. Se expresa en unidades monetarias.
- *Descriptiva*. Muestra la posición y desempeño financiero de una entidad.
- *Objetivo esencial*. Es útil al usuario en la toma de decisiones.
- *Manifestación fundamental*. Los estados financieros.
- *Enfoque*. Proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad y proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo.[14]

3.4.3 Características cualitativas

De acuerdo con la NIF A-1, las características cualitativas primarias de los estados financieros son:

- *Confiabilidad*. Asociada con características secundarias: la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la información suficiente.
- *Relevancia*. Asociada con características secundarias: la posibilidad de predicción y confirmación, así como la importancia relativa.
- Comprensibilidad.[15]
- Comparabilidad. La NIF A-4, nos proporciona con amplitud las características cualitativas de los estados financieros[16] como sigue:
- *Confiabilidad*. La información financiera posee esta cualidad cuando su contenido es congruente con las transacciones, transformaciones internas y eventos sucedidos y el usuario la utiliza para la toma de decisiones...

El objetivo de la Contabilidad es mostrar cifras confiables para la toma de decisiones de diversos usuarios de la información financiera, por tanto, debe reunir los requisitos de verificabilidad y representatividad:

- *Verificabilidad*. La información debe poder comprobarse y validarse. La información contable puede ser corroborada por personas distintas de quienes la elaboraron, por ejemplo, los auditores internos o externos, consultas en el buró

de crédito, compulsas por parte de las autoridades fiscales por operaciones con clientes o proveedores, etcétera.

- *Representatividad*. Debe existir una concordancia entre su contenido y las transacciones, transformaciones internas y eventos que han afe tado a la entidad. La información contable debe considerarse como un todo, por tal motivo, los auditores externos, al emitir su opinión sobre los estados financieros, manifiestan que la emiten tomando en su conjunto la información contenida en dichos estados financieros.

Características asociadas:

— *Veracidad*. La información debe reflejar las transacciones, transformaciones internas y eventos realmente sucedidos.
— *Objetividad*. La información debe presentarse de manera imparcial, es decir, que no sea subjetiva o que esté manipulada o distorsionada en beneficio de uno o varios grupos o sectores. Por objetividad entendemos que la contabilidad debe mostrar cifras apegadas a la realidad, es decir, no debe contener la perspectiva de quien la elabora o presenta, basándose en situaciones o hechos no realizados, o pretendiendo mejorar los resultados o cifras de diversas cuentas ficticiamente, para influir en aquellos interesados en la entidad.
— *Información suficiente*. El sistema de información contable debe incluir todas las operaciones que afectaron económicamente a la entidad y expresarse en los estados financieros de forma clara y comprensible.

- *Comprensibilidad*. Los Estados Financieros deben proporcionar información que sea entendible por los usuarios. En otras palabras, la comprensibilidad hace referencia a que la información que se vaya a leer permita a los usuarios captar adecuadamente lo que se está comunicando en dichos estados financieros.

- *Relevancia*. La información financiera posee esta cualidad cuando influye en la toma de decisiones económicas de quienes la utilizan.

  Por relevancia entendemos que la contabilidad es considerada esencial para la toma de decisiones por parte de los usuarios e interesados en ella. La relevancia es la característica de la información financiera de poseer una utilidad notoria, potencial o real, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de la información financiera. Una información es, por tanto, relevante, cuando es susceptible de influir en la toma de

decisiones de los usuarios.

La relevancia de una información implica que de su consideración pueden establecerse diferencias en una decisión, ayudando a los usuarios a realizar predicciones sobre las consecuencias de acontecimientos pasados, presentes o futuros, o a confirmar o corregir expectativas previas.[17]

Características asociadas:

- *Posibilidad de predicción y confirmación*. La información financiera debe contener elementos suficientes para coadyuvar a los usuarios a realizar predicciones; asimismo, debe servir para confirmar o modificar las expectativas o predicciones, permitiendo a los usuarios evaluar la certeza y precisión de dicha información.
- *Importancia relativa*. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad. La importancia relativa la entendemos como alguna operación, cuenta o actividad que tiene importancia significativa, en materia de auditoría se le conoce como “materialidad”

- *Comprensibilidad*. La información proporcionada en los estados financieros debe facilitar su entendimiento. Para este propósito es fundamental que los usuarios tengan la capacidad de analizar la información financiera.

  La información contable debe ser entendible para los usuarios, debe estar presentada y clasificada de manera clara, debe estar organizada estructuralmente, debe evitar demasiados tecnicismos para que sea accesible para las personas no expertas en la materia contable.

- *Comparabilidad*. La información financiera debe permitir a los usuarios identificar y analizar las diferencias y similitudes con la información de la misma entidad y con la de otras entidades, a lo largo del tiempo. La información contable debe permitir la comparabilidad, tanto con otras empresas con actividad similar como con la misma empresa en distintos periodos, por ejemplo, el estado de resultados del ejercicio 2018 contra el correspondiente a 2017.

A continuación se cita un ejemplo de la nota a los estados financieros relativa a la comparabilidad:

De acuerdo con el Boletín B-10, mientras no se presente un entorno económico inflacionario, no se reconocen los efectos de la inflación, por lo que las cifras al 31

de diciembre de 2018 y 2017 se presentan a pesos de las fechas en que se realizaron y contabilizaron los actos respectivos.

Por lo anterior, es necesario tener presente dichas consideraciones para elaborar cualquier análisis sobre las cifras y datos contenidos en los estados financieros que se acompañan.

3.5 Importancia

El CINIF se ha pronunciado en relación con la importancia de la Contabilidad en la serie NIF a, Marco conceptual, sección, Objetivo de los estados financieros, en los términos siguientes:

> Los objetivos de los estados financieros se derivan principalmente de las necesidades del usuario en general, las cuales dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con esta. [18]

En el párrafo que antecede, vemos que uno de los objetivos de los estados financieros es producir información útil para el usuario, atendiendo a sus necesidades y a la naturaleza de las actividades que realiza la entidad, y expresan su desempeño financiero y administrativo. Los estados financieros sirven de base para la toma de decisiones económicas, de manera oportuna, para optimizar el uso adecuado de sus recursos y evaluar sus resultados.

La información financiera es cualquier tipo de declaración que exprese la posición y desempeño financiero de una entidad, con el objetivo esencial de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.[19]

Los estados financieros deben permitir al usuario general evaluar:

a) El comportamiento económico-financiero de la entidad.

b) La capacidad de la entidad para mantener y optimizar sus recursos, obtener financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamiento y, en consecuencia, determinar la viabilidad como negocio en marcha.[20]

Si se consideran las necesidades comunes del usuario general, los estados financieros deben serle útiles para:

- Tomar decisiones de inversión.
- Evaluar la solvencia y liquidez de la entidad, su grado de endeudamiento y la

capacidad de generar flujos de efectivo suficientes para cubrir los intereses y recuperar sus inversiones o crédito.

- Evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos o ingresos por sus actividades operativas.
- Distinguir el origen y las características de los recursos financieros de la entidad, así como el rendimiento de los mismos.
- Evaluar la gestión de la administración y conocer la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad, así como el cumplimiento de sus objetivos.
- Conocer la generación y aplicación del flujo de efectivo, productividad, rentabilidad, capacidad financiera, etcétera.[21]

Se aduce que los estados financieros de una entidad satisfacen al usuario general, si estos proveen elementos de juicio, respecto a su nivel o grado de:

- *Solvencia (estabilidad financiera)*. Es la capacidad de la entidad para cubrir sus compromisos a largo plazo y sus obligaciones de inversión.
- *Liquidez*. Para evaluar la suficiencia de efectivo en el corto plazo.
- *Eficiencia operativa*. Evaluar niveles de producción o rendimiento de recursos.
- *Riesgo financiero*. Para evaluar la posibilidad de que ocurra un evento en el futuro que cambie las situaciones actuales.[22]

En síntesis, los estados financieros deben proporcionar información de una entidad sobre:

- Su situación financiera, conformada por los recursos económicos y sus fuentes de financiamiento.
- Su actividad operativa.
- Sus flujos de efectivo o, en su caso, los cambios en su situación financiera.
- Sus revelaciones sobre políticas contables, entorno y viabilidad como negocio en marcha.[23]

3.6 Postulados básicos

La NIF A-1 establece que los postulados básicos son los fundamentos que la configuran; asimismo, considera los siguientes postulados básicos:

- *Sustancia económica*. Obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable.
- *Entidad económica*. Identifica y delimita al ente.

- *Negocio en marcha*. Asume su continuidad.

De acuerdo con la NIF A-2, los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan, económicamente, son los de:

- *Devengación contable*. Los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan, económicamente, deben reconocerse, de manera contable, en su totalidad, en el momento en que ocurren.
- *Periodo contable*. Los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan, de forma económica, deben identificarse con un periodo convencionalmente determinado, a fin de conocer, de manera periódica, la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad.
- *Asociación de costos y gastos con ingresos*. Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.
- *Valuación*. Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.
- *Dualidad económica*. La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas.
- *Consistencia*. Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.[24]

3.7 Relación con otras materias

En México, la Contabilidad, tiene relación con las siguientes materias:

- Administración.
- Economía.
- Derecho, en sus diversas áreas: Privado, Civil, Mercantil, Corporativo, Laboral, Tributario, Fiscal, etcétera.
- Finanzas.
- Ciencias exactas: Matemáticas, Matemáticas Financieras, Estadística, etcétera.

La Contabilidad administrativa la entendemos como un sistema de información que pretende satisfacer las necesidades de la administración, aplicándose a la planeación, control y toma de decisiones de una entidad.

En cuanto a la Economía, esta permite conocer hechos como la inflación y la devaluación, entre otros. Por lo anterior, debemos reconocer que los estados financieros se pueden ver afectados por el entorno económico o inflacionario; en consecuencia, la economía proporciona herramientas al contador público en la elaboración de estados financieros.

El Derecho tiene estrecha relación con la Contabilidad, ya que ésta debe considerar diversas leyes, en especial las fiscales (LISR, LIVA, CFF, entre otras, y sus reglamentos). Asimismo, aplicar el derecho mercantil por las actividades de la entidad, el Derecho corporativo que regula las operaciones entre grupos de sociedades, el Derecho civil en cuanto a contratos, derechos y obligaciones, el Derecho privado por las operaciones entre particulares, el Derecho laboral por las obligaciones contraídas entre trabajadores, la empresa (patrón) y las autoridades fiscales por las retenciones del ISR y las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Las Finanzas tienen una importante relación con la Contabilidad, ya que permiten al contador público elaborar presupuestos, flujos de efectivo, proyecciones, elegir fuentes de financiamiento, conocer los efectos del apalancamiento financiero, entre otras herramientas.

La Estadística se aplica en diversas áreas de la Contabilidad, entre ellas, Administración, Finanzas y Auditoría (muestreo estadístico).

3.8 Estructura

Para Gertz, la Contabilidad a “partida doble” registra la totalidad del patrimonio de una entidad, tanto de los bienes y derechos que lo forman en cuentas llamadas de activo o deudoras, como de las personas que han aportado dichos bienes o los han financiado, las cuales se registran en cuentas llamadas de pasivo o capital, según sea el caso, mismas que son de naturaleza acreedora. En ambos grupos de cuentas (deudoras y acreedoras) se registra cada una de las operaciones que afectan el patrimonio por su causa y efecto que, en materia de contabilidad, llamamos cargo y abono; de ahí su nombre de “partida doble” (partida significa asiento o registro).

La suma del monto de los bienes que se registran en las cuentas de activo es igual

a la suma de las cantidades aportadas o de financiamiento, las cuales se registran en el pasivo y/o en el capital.

La doctrina reconoce la igualdad de las operaciones realizadas con la siguiente ecuación contable:

$$\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Capital}$$

Al registrar cada operación que se realiza, siguiendo el principio de causa-efecto, se continuará conservando la igualdad, la cual tiene como fundamento técnico el axioma de la igualdad, y el respeto irrestricto de este principio garantiza la verdad contable.[25]

La Contabilidad a “partida doble”, mediante el axioma de la igualdad (“dualidad económica”) preserva el balance de las cuentas; para ello, ha sido necesario, a través del tiempo, elaborar un conjunto de reglas aceptadas por los diversos usuarios e instituciones que regulan la materia contable.

En la materia contable, a este conjunto de reglas se le conoce como “postulados básicos” y las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF).

3.9 Clasificación

De acuerdo con diversos tratadistas, entre los que se encuentran Lara Flores y Kholer, la Contabilidad debe cubrir las necesidades de diversas entidades, y cumplir con múltiples objetivos económicos, colectivos, comerciales, mercantiles, fiscales y sociales.

Por lo anterior, la Contabilidad ha evolucionado y se ha especializado en diversas materias, por lo tanto, la podemos clasificar, principalmente, en:

- Contabilidad administrativa.
- Contabilidad de costos.
- Contabilidad financiera.
- Contabilidad gubernamental.
- Contabilidad industrial.
- Contabilidad mercantil.
- Contabilidad de sociedades.
- Contabilidad por sector, régimen o actividad.
- Contabilidad electrónica fiscal.

- Contabilidad internacional.
- Contabilidad creativa.

En los siguientes apartados se analizará cada una de ellas.

3.9.1 Contabilidad administrativa

La Contabilidad administrativa forma parte del proceso contable, es requerida y utilizada por la dirección de una entidad económica, en el caso de grupos de sociedades, por el gobierno corporativo, con la finalidad de que les sean reportadas las operaciones realizadas en un periodo determinado para la toma oportuna de decisiones.

La Contabilidad administrativa está diseñada o adaptada a las necesidades de información y control de los diferentes niveles administrativos.

Se caracteriza porque se emiten diversos informes sobre diversas operaciones realizadas por la entidad económica, mismos que sirven a los directivos para la toma de decisiones. En el caso de las operaciones relacionadas con la producción, abarcan desde las cantidades de productos como su importe.

En el caso de informes especiales abarcan, por ejemplo, las áreas u operaciones en proceso de cambio, las propuestas de reorganización, conocidas también como reingeniería e información sobre las investigaciones en cuanto al mal funcionamiento o ineficiencias, detectadas por la dirección, la contraloría, el contador de la empresa, el área de auditoría interna o por los auditores externos.[26]

3.9.2 Contabilidad de costos

Es la rama de la Contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva. Incluye el diseño y la operación de sistemas de costos; la determinación de costos por departamentos, funciones, actividades, productos, unidades de medida, territorios, periodos y otros aspectos; asimismo, los costos futuros, llamados también estimados y los costos estándar y los costos históricos.[27]

3.9.3 Contabilidad financiera

La Contabilidad financiera registra los ingresos, gastos, activos y pasivos que se llevan comúnmente en las oficinas generales de una entidad económica.[28]

Con base en la definición anterior, podemos decir que la Contabilidad financiera

analiza los movimientos y saldos de las cuentas que tienen relación con las finanzas de la empresa, ya sea con recursos propios o de terceros, y proporciona información sobre la situación financiera de la entidad para la toma de decisiones.

3.9.4 Contabilidad gubernamental

- *¿Qué se entiende por Contabilidad gubernamental?*
  Son los principios, costumbres y procedimientos asociados con la contabilidad de las unidades gubernamentales municipales, estatales y federales.[29]

- *¿Quiénes están obligados a llevar Contabilidad gubernamental?*
  De acuerdo con la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), esta es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, entidades federativas, los ayuntamientos de los municipios, los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales, y los órganos autónomos federales y estatales.

  En el marco de la LGCG, las entidades federativas deberán asumir una posición estratégica en las actividades de armonización para que cada uno de sus municipios logre cumplir con los objetivos que dicha ley ordena. Los gobiernos de las entidades federativas deben brindar la cooperación y asistencia necesarias a los gobiernos de sus municipios, para que éstos logren armonizar su contabilidad, con base en las decisiones que alcance el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

- *¿En qué se basa la Contabilidad gubernamental?*
  Conforme a lo dispuesto por el Artículo 21 de la LGCG, la contabilidad se basará en un marco conceptual que representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable para satisfacer las necesidades de los usuarios y permitirá ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en las finanzas públicas.

- *¿Qué institución se encarga de definir el marco conceptual?*
  El órgano de coordinación para la armonización de la Contabilidad gubernamental es el CONAC, el cual tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, previamente formuladas y propuestas por el secretario técnico.

- *¿Cuál es la función del CONAC?*

  El CONAC desempeña una sola función, debido a que los instrumentos normativos, contables, económicos y financieros que emite deben ser implementados por los entes públicos, mediante las modificaciones, adiciones o reformas a su marco jurídico, lo cual podría consistir en la eventual modificación o expedición de leyes y disposiciones administrativas de carácter local, según sea el caso.

  El CONAC, en el marco de la LGCG, está obligado a contar con un mecanismo de seguimiento que informe el grado de avance en el cumplimiento de las decisiones de dicho cuerpo colegiado.

- *¿Cuáles son las funciones del secretario técnico del CONAC?*

  El secretario técnico del CONAC realizará el registro de los actos que los gobiernos de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal ejecuten para adoptar e implementar las decisiones tomadas por el CONAC en sus respectivos ámbitos de competencia.

  El secretario técnico será el encargado de publicar esta información, asegurándose de que cualquier persona pueda tener fácil acceso a la misma. Lo anterior cumple con la finalidad de proporcionar a la población una herramienta de seguimiento, mediante la cual se dé cuenta sobre el grado de cumplimiento de las entidades federativas y municipios. No se omite mencionar que la propia LGCG establece que las entidades federativas que no estén al corriente en sus obligaciones, no podrán inscribir obligaciones en el Registro de Obligaciones y Empréstitos.

- *¿Cómo y cuándo se aprobó el marco conceptual de la Contabilidad gubernamental?*

  El acuerdo en el cual se aprobó el marco conceptual de la Contabilidad gubernamental fue sometido a opinión del Comité Consultivo, integrado por distintos grupos de trabajo, contando con la participación de representantes de entidades federativas, municipios, la Auditoría Superior de la Federación (ASF), las entidades estatales de fiscalización, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos.

  El citado acuerdo se emitió con el fin de establecer las bases para que el gobierno federal y los gobiernos de las entidades federativas y municipales cumplan con las obligaciones que les impone el Artículo cuarto transitorio de la LGCG.

El citado acuerdo fue aprobado en la Ciudad de México, el día 18 de agosto del año 2009, por el titular de la Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de Secretario Técnico del CONAC.

3.9.5 Contabilidad industrial

La Contabilidad industrial es utilizada por empresas de transformación, extracción o producción de bienes, sirve para registrar los ingresos, compras, gastos directos e indirectos, activos y pasivos que se controlan por procesos productivos, lotes, por líneas de productos, etcétera.

Este tipo de contabilidad se caracteriza porque registra el proceso productivo de manera especial, en algunas ramas de la industria se realiza de forma muy detallada, y varía de acuerdo a sus necesidades.

A continuación se muestran los conceptos que se consideran para registrar contablemente el citado proceso productivo:

- *Compra de materias primas o materiales*. Se registran en la cuenta de *Almacén de materias primas*.
- *Consumo de materias primas o materiales*. Se traspasa de la cuenta de *Almacén de materias primas* a la de *Almacén de producción en proceso*.
- *Productos terminados*. Se traspasa de la cuenta Almacén de *producción en proceso* a la cuenta de *Almacén de productos terminados*.

Una vez concluido el proceso productivo, se procede a determinar el costo por cada producto:

- *Costo*. Dentro del costo de cada producto, se consideran los costos de las materias primas utilizadas, insumos, mano de obra, costos indirectos y otros gastos indirectos de fabricación.
- Las empresas industriales, en general, requieren llevar Contabilidad de costos.
- Según Neuner, la Contabilidad de costos es una fase de la Contabilidad general, mediante la cual se registran, resumen, analizan e interpretan los detalles de los costos del material, de la mano de obra y de los gastos generales necesarios para producir un artículo.[30]

3.9.6 Contabilidad mercantil

La Contabilidad mercantil es la que utilizan las empresas dedicadas al comercio.

Las empresas comerciales realizan, principalmente, actividades de compraventa de diversos bienes, la intermediación, distribución o suministro de bienes sin participar en procesos de fabricación.

De conformidad con el Artículo 3° del CC, se consideran comerciantes:

- Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio hacen de él su ocupación ordinaria.
- Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles.
- Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.

El Artículo 33 del Código de Comercio establece que el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio.

De conformidad con el citado Artículo 33 del CC, el sistema de contabilidad que adopte el comerciante deberá satisfacer los siguientes requisitos:

- Identificar las operaciones individuales y sus características y relacionarlas con los documentos comprobatorios.
- Identificar desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- La preparación de los estados financieros del negocio.
- Relacionar e identificar las cifras de dichos estados financieros, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales.
- Implementar los sistemas de control interno para impedir la omisión del registro de operaciones y sus correcciones, en su caso.

3.9.7 Contabilidad de sociedades

La Contabilidad de sociedades estudia las particularidades contables que presenta la regulación jurídico-mercantil de las empresas, tomando en consideración:

- El tipo de sociedad.
- El objeto de la sociedad.

La Contabilidad de sociedades reconoce las particularidades de registro e información contable, así como la normatividad aplicable de acuerdo al tipo de sociedad, entre otras:

- Sociedades y asociaciones civiles.
- Sociedades mercantiles.
- Sociedades con fines no lucrativos (incluyendo a las donatarias).

Contabilidad de las sociedades y asociaciones civiles:

- El CCF en su Artículo 2683, hace referencia a la *obligación de las asociaciones civiles* a llevar contabilidad; asimismo, se establece el derecho de los socios a vigilar que las cuotas se dediquen al fin de la asociación, y con ese objeto pueden examinar los *libros de contabilidad y demás papeles* de ésta.
- El Código Civil Federal, en su Artículo 2718, hace referencia a la obligación de las sociedades civiles a llevar contabilidad, estableciendo que el socio o socios administradores están obligados a rendir cuentas.

Al respecto, se deduce que los socios administradores, para estar en posibilidad de rendir cuentas, *deben llevar contabilidad*.

De los preceptos legales citados, se encuentra debidamente establecida y regulada la obligación que tienen los socios y administradores de llevar contabilidad. De conformidad con lo previsto por el Artículo 25, Fracción III del CCF, se consideran *personas morales* a las *sociedades civiles*. Por lo anterior, las *sociedades civiles* tributan en el Título II de la LISR, el cual se refiere a las personas morales.

De conformidad con la Regla 3.21.6.1 de la RMF para el ejercicio 2017, las personas morales que tributan en el Título II de la LISR y en el ejercicio inmediato anterior no hayan rebasado la cantidad de $5’000,000 de ingresos acumulables, podrán optar, habiendo presentado el aviso correspondiente, por llevar su contabilidad en la herramienta Mi Contabilidad en el portal del SAT.

En caso de no haber presentado el aviso o tener ingresos mayores a los señalados, deberán llevar y enviar su contabilidad al SAT, cumpliendo con los requisitos establecidos en los Artículos 33 y 34 del RCFF:

- Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el citado reglamento y las reglas de carácter general que emita el SAT. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.
- Este tipo de sociedades deben llevar la contabilidad en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML.

De las sociedades mercantiles:

Este tipo de sociedades tienen fines preponderantemente económicos y se encuentran reguladas por la LGSM.

Conforme al Artículo 1° de la LGSM, se reconocen las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- Sociedad en nombre colectivo.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad anónima.
- Sociedad en comandita por acciones.
- Sociedad cooperativa.
- Sociedad por acciones simplificada.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las Fracciones I a V y VII del Artículo 1° de la LGSM podrá constituirse como sociedad de capital variable.

- *Contabilidad de las sociedades mercantiles*. De conformidad con lo previsto por el Artículo 25, Fracción III del CCF, se consideran personas morales a las sociedades mercantiles.

  Por lo anterior, las sociedades mercantiles tributan en el Título II de la LISR, el cual se refiere a las personas morales.

  En cuanto a la obligación de llevar contabilidad para las sociedades de capital variable, el Artículo 214 de la LGSM establece que las sociedades de capital variable se regirán por las disposiciones que correspondan a la especie de sociedad de que se trate, y por las de la sociedad anónima relativas a balances y responsabilidades de los administradores.

- *En los casos de fusión*. La obligación de llevar contabilidad y publicarla se encuentra prevista por el Artículo 223 de la citada LGSM, cumpliendo con los siguientes requisitos:

  De conformidad con la Regla 3.21.6.1 de la RMF para el ejercicio 2017, las personas morales que tributan en el Título II de la LISR y en el ejercicio inmediato anterior no hayan rebasado la cantidad de $5’000,000 de ingresos acumulables, podrán optar, habiendo presentado el aviso correspondiente, por llevar su contabilidad en la herramienta Mi Contabilidad en el portal del SAT.

  En caso de no haber presentado el aviso o tener ingresos mayores a los señalados, deberán llevar y enviar su contabilidad al SAT, cumpliendo con los

requisitos establecidos en los Artículos 33 y 34 del RCFF.

Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el citado reglamento y las reglas de carácter general que emita el SAT. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Este tipo de sociedades deben llevar la contabilidad en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML.

- *De las sociedades y alucrativos de la asociación*. De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 2670 del CCF, cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.

  Las asociaciones se regirán por sus estatutos, los que deberán ser inscritos en el Registro Público para que produzcan efectos contra tercero, de conformidad con el Artículo 2673 del CCF.

  El poder supremo de las asociaciones reside en la asamblea general. El director o directores de ellas tendrán las facultades que les conceden los estatutos y la asamblea general con sujeción a estos documentos, conforme al Artículo 2674 del CCF.

- *Sociedades con fines no lucrativos*. Este tipo de sociedades, como su nombre lo indica, no tienen fines de lucro y, por lo tanto, se consideran no contribuyentes del ISR; por tal motivo, podría pensarse que no tienen obligaciones fiscales, no obstante, el CFF les da un tratamiento especial y deben cumplir con determinadas obligaciones, entre ellas, llevar contabilidad e informar a las autoridades fiscales sobre sus operaciones.

- El Artículo 79 de la LISR establece que no son contribuyentes del ISR, entre otras, las siguientes personas morales:

  - Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
  - Asociaciones patronales.
  - Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
  - Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
  - Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés

público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego.
- Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos.
- Sociedades cooperativas de consumo.
- Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.
- Sociedades mutualistas y fondos de aseguramiento agropecuario y rural.
- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con reconocimiento de validez oficial.
- Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro, autorizadas para recibir donativos, dedicadas a alguna de las actividades que menciona el citado Artículo 79 de la LISR.
- Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, o asociaciones religiosas constituidas de conformidad con la ley de esa materia.
- Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
- Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.
- Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos.

Del amplio catálogo de personas morales con fines no lucrativos y de la diversidad de actividades, se comprueba la necesidad de contar con un sistema de contabilidad que se adapte a los requerimientos de información y control de las actividades que realiza cada una de ellas, así como para estar en posibilidad de informar al SAT sobre sus operaciones y dejar constancia de que no distribuyen remanente distribuible y, en caso de hacerlo, determinar y enterar el impuesto correspondiente, lo cual debe constar en los registros contables.

- *Contabilidad de las sociedades o asociaciones con fines no lucrativos*. A continuación se relacionan los requisitos en materia de contabilidad que deben cumplir este tipo de sociedades:

  En cuanto a las Normas de Información Financiera, la NIF B-16 establece las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros

de las entidades con propósitos no lucrativos. A diferencia de otras entidades, tiene la obligación de llevar un estado de actividades, en el que muestra los donativos y cuotas recibidos, entre otros ingresos.

En lo relativo a la materia fiscal, el Artículo 28 del CFF establece la obligación de llevar contabilidad.

En cuanto a los requisitos de los registros o asientos contables, las entidades con propósitos no lucrativos deben aplicar lo dispuesto por los Artículos 33 y 34 del RCFF.

Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el citado reglamento y las reglas de carácter general que emita el SAT. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Este tipo de sociedades deben llevar la contabilidad en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML.

Las personas morales con fines no lucrativos tienen la obligación de enviar las balanzas de comprobación y el catálogo de cuentas mensualmente, a partir del 1° de enero de 2016.

3.9.8 Contabilidad por sector, régimen o actividad

La contabilidad por sector, régimen o actividad es especializada, es decir, está diseñada específicamente para ser utilizada por un sector o régimen determinado, a fin de registrar todas las operaciones realizadas por las unidades económicas que pertenecen a dicho sector, régimen o actividad, entre los principales se encuentran:

- *Sector primario* (actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras).

  Actividades agrícolas. El Boletín E-1 establece el tratamiento contable de la transformación de activos biológicos en la administración de actividades agropecuarias (agrícolas), así como su correspondiente presentación y revelación en los estados financieros.

  Actividades ganaderas. Éstas se caracterizan por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica. Otra característica es que considera el crecimiento del ganado por etapas o ciclos, así como las inversiones en ganado, a corto, mediano y largo plazo.

Actividades silvícolas. Se caracterizan por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica. Otra característica es que considera la producción directa (maderable o no maderable) y la indirecta (biodiversidad).

Actividades pesqueras. Se caracterizan por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica. Otra característica es que consideran la información biológica y económica de las especies capturadas, los métodos de pesca y el tipo de embarcación utilizado para tal fin.

- *Automotriz*. Este sector utiliza las NIIF. Se caracteriza por considerar todo el proceso de fabricación y el control de sus inventarios por tratarse de producción en serie. Deben aplicar en su contabilidad los estándares internacionales.

- *Sistema financiero*. Se aplica un catálogo de cuentas especial y uniforme, apegándose a los International Financial Reporting Standards (IFRS), que son un cuerpo de normatividad contable emitido por el International Accounting Standards Board (IASB) y el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

- *Hotelería*. En relación con la contabilidad especializada en las actividades de alojamiento, ésta se caracteriza por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica. Otra característica es que considera la variación en sus ingresos, por temporada o demanda; por otra parte, el costo de operación por la prestación de sus servicios puede ser muy variado: restaurante, bar, cocina, alberca, habitaciones, etc., los cuales pueden ser fijos o variables.

- *Empresas de servicios*. En relación con la contabilidad especializada en las actividades de prestación de servicios, ésta se caracteriza por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica. Otra característica es que considera el momento de obtención de los ingresos, los servicios en proceso y los servicios terminados, así como el costo de los servicios, el cual puede ser relacionado con cada tipo de servicio.

- *Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)*. Los contribuyentes que tributan en este régimen deben utilizar la herramienta Mis Cuentas para cumplir con la obligación de llevar contabilidad.

- *Inmobiliario*. Este sector tiene amplia relación con la contabilidad especializada en las actividades de prestación de servicios. Se caracteriza por adecuar

diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica, tales como ingresos: comisiones, arrendamiento (distinguiendo si los inmuebles son propios o de terceros), avalúos inmobiliarios (comerciales), asesoría inmobiliaria, trámites, intermediación, compraventa de inmuebles, etc. Gastos: pago a comisionistas (agentes inmobiliarios), publicidad en diversos medios, mantenimiento de inmuebles, pago a gestores, etcétera.

- *Transportistas*. Este sector tiene amplia relación con la contabilidad especializada en las actividades de prestación de servicios. Se caracteriza por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica, tales como, tipo de transporte: de carga o pasajeros; zonas: local o foráneo; rutas, horarios, etcétera.

- *Constructoras*. Este sector tiene amplia relación con la contabilidad especializada en las actividades inmobiliarias. Se caracteriza por adecuar diversas cuentas y relacionarlas con esta actividad económica, tales como ingresos: por tipo de obra, (distinguiendo si los inmuebles son propios o de terceros), proyecto de obra, avance de obra, etcétera. Costos y gastos: en este tipo de sociedades se permite estimar los costos y gastos por avance de obra, si se ejerce esta opción, deberán compararse los costos y gastos estimados contra los reales, de conformidad con lo dispuesto por los Artículos 17 y 18 del RLISR (contratos de obra inmueble).

- *Grupos de sociedades*. En cuanto a las NIF, la NIF B-8 establece las normas generales para la elaboración, presentación y revelación de los estados financieros consolidados de una entidad controladora y sus subsidiarias.

3.9.9 Contabilidad electrónica fiscal

La Contabilidad electrónica fiscal tiene como finalidad servir como base para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en esta materia y para que la autoridad pueda desarrollar sus facultades de fiscalización.[31]

3.9.9.1 Definiciones

- *Contabilidad electrónica fiscal*. Es el registro sistemático, cronológico y analítico de las operaciones de una empresa, debidamente soportada con documentos digitales para cumplir con las obligaciones fiscales de pago de impuestos, conformada por Balanzas de Comprobación y Estados Financieros básicos que refieren las NIF.[32]

- *Normas de Información Financiera*. Son un conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares emitidos o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.[33]

3.9.9.2 Disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación

El Artículo 28, Fracción I, del CFF describe los elementos que integran la contabilidad para efectos fiscales, considerando los siguientes:

- Libros, sistemas y registros contables.
- Papeles de trabajo.
- Estados de cuenta.
- Cuentas especiales.
- Libros y registros sociales.
- Control de inventarios y método de valuación.
- Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.
- Equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros.
- Documentación comprobatoria de los asientos respectivos.
- Toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones.

3.9.9.3 Conservación de la contabilidad y los comprobantes

Esta obligación se encuentra regulada por los Artículos 28, Fracción III y 30 del CFF, en los que se establece que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán cumplir con lo siguiente:

- Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos:
  - La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar a disposición de las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente.
  - Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades fiscales, toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
  - Documentación y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron

haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

- Estados de cuenta bancarios:
  - Como se vio anteriormente, de conformidad con el Artículo 28, Fracción I, del CFF, para efectos fiscales, los estados de cuenta bancarios forman parte de la contabilidad, por tal motivo, deben conservarse a disposición de las autoridades fiscales en el domicilio del contribuyente.
  - Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre solicitan los estados de cuenta bancarios, porque en ellos se muestran todos los movimientos que una persona física o moral realiza en un mes, respecto de sus ingresos y egresos. En diversas ocasiones, las autoridades fiscales cuestionan los depósitos que no están reconocidos como ingresos en la contabilidad, por lo que es recomendable que todos los registros contables cuenten con soporte documental o electrónico, para comprobar que no se trata de un ingreso cuando el caso lo amerite, lo anterior también es conveniente para el caso de los egresos, porque no basta con demostrar el pago de un producto o servicio, se requiere el comprobante fiscal para su deducción.
  - Uno de los principales interesados en la información que proporciona la contabilidad de un contribuyente, es la autoridad fiscal.

Lo anterior obedece a que la información financiera y fiscal que contiene la contabilidad sirve a las autoridades fiscales para determinar la carga tributaria y para realizar diversos actos de fiscalización al ejercer sus facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales.

Por su importancia, este tipo de contabilidad lo tratamos en el capítulo 9 con mayor amplitud.

3.9.10 Contabilidad internacional

La Contabilidad internacional tiene su origen en la apertura comercial a escala mundial, mejor conocida como globalización, el objetivo principal es estandarizar la normatividad contable para que sea reconocida y aceptada por otros países.

Uno de los principales organismos internacionales que regulan la contabilidad es el Financial Accounting Standards Board (FASB), conocido como el Consejo Norteamericano de Normas de Contabilidad Financiera, institución encargada de emitir los Generally Accepted Accounting Principles (USGAAP), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos.

Como ya comentamos, existen otros organismos internacionales con el mismo objetivo, tal es el caso del International Accounting Standards Board (IASB), el cual

es conocido como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la institución encargada de emitir los International Financial Reporting Standards (IFRS), también conocidos como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

De lo anterior, se deduce que la Contabilidad internacional nace por la globalización, por la creación de empresas multinacionales, los mercados internacionales de capitales y por la adopción en nuestro país de las NIIF o las USGAAP, las cuales tienen por objeto unificar los criterios y la normatividad aplicables a la contabilidad que lleven las entidades que realicen operaciones de comercio internacional o si tienen participación accionaria en empresas extranjeras o si forman parte de un grupo de empresas globalizadas o multinacionales.

A la Contabilidad internacional también se le conoce como:

- Contabilidad de empresas multinacionales.
- Contabilidad mundial.
- Contabilidad globalizada.
- Sistema contable internacional.
- Sistema internacional de información financiera.

3.9.11 Contabilidad creativa

De acuerdo con César Calvo Landarica, la Contabilidad creativa es un tema que no debe dejarse de lado, debe estudiarse y aplicarse con una mentalidad profesional que no rompa con las NIF y se puedan obtener los beneficios que ella nos brinde.[34]

- *Definiciones. Adolfo Calder Smith* (*Adiós a la contabilidad creativa*). La Contabilidad creativa no es otra cosa que un simple maquillaje de ingresos y gastos en los balances que se utiliza, casi siempre, al límite de las normativas contables, pero sin traspasar la legalidad vigente.[35]

  Calvo Landarica César (2003). (Profesional mexicano). La Contabilidad creativa "es maquillar gradualmente los estados financieros para dar una presentación más clara de los renglones y cifras que se plasman en dichos estados financieros, utilizando todas las alternativas contables y fiscales que permitan una exposición más atractiva hacia los fines para los que se estén dando a conocer, a futuros lectores, pudiendo ser este maquillaje necesario, equivocado o fraudulento."[36]

- *Aplicación de las Normas de Información Financiera*. Según este autor, la debida

aplicación de las NIF da lugar al uso correcto de la Contabilidad creativa, combinados con la rígida ética profesional a que están sometidos los contadores públicos.[37]

- *Clasificación de la Contabilidad creativa*. De acuerdo con este autor, la observancia de las NIF, así como ajustarse a las alternativas que ofrecen las leyes fiscales y estar dentro de los parámetros o límites establecidos, además de cumplir con otras normas y reglamentos además de la ética del contador público, mantendrá al profesional dentro de una "Contabilidad creativa necesaria", en otras circunstancias, tal vez el contador público se ubique en lo que denomina: "Contabilidad creativa equivocada" y, en caso de que los citados profesionales no cumplan con lo señalado en la "Contabilidad creativa necesaria", se estarán ubicando en lo que llama: "Contabilidad creativa fraudulenta", como la que ha surgido en diversas partes del mundo[38].

- *Contabilidad creativa necesaria*. Tomando como base lo anterior, podemos afirmar que la "Contabilidad creativa necesaria" se distingue por utilizar los beneficios que contienen las NIF, normas que regulan la contabilidad en cuanto a la presentación de la información, apegándose, además, a lo dispuesto por las leyes fiscales y el Código de Ética Profesional, obligatorios para la profesión contable.

- *Contabilidad creativa equivocada*. Calvo Landarica afirma que la Contabilidad creativa equivocada es aquella practicada por un contador público respetable, seguidor de una ética profesional rígida, pero por falta de conocimientos técnicos o prácticos, al maquillar los estados financieros de sus clientes, falla en la calidad exigida y su información resulta dudosa en detrimento del profesional y de la empresa en cuestión.[39]

  Al respecto, puede darse el caso de que quien elabore los estados financieros para una institución bancaria, presente la información de manera errónea, sin dolo o mala fe, es decir, sin intención de falsear la información.

  En opinión de este autor, se puede dar el caso de que un auditor con falta de conocimientos, poca experiencia, descuido o falta de interés, no se auxilie de las técnicas que le permiten hacer una presentación a la altura de un profesional, por tanto, no llega a la obtención de la sencillez, claridad, confiabilidad y precisión al emitir su opinión sobre los estados financieros de una entidad. En este caso, tampoco hay dolo, sino falta de conocimientos o de experiencia del auditor.[40]

- *Contabilidad creativa fraudulenta*. Al respecto, Calvo Landarica considera que la Contabilidad creativa fraudulenta se presenta cuando el maquillaje que se realice sobre los estados financieros dictaminados es tal, que distorsiona la información, tratando que los lectores, llámense propietarios, directivos, inversionistas, acreedores, clientes, etc., es decir, cualquiera de las terceras personas que se interesen por los resultados que se han plasmado en los estados financieros, en lugar de encontrar realidades, obtienen ilusiones que afectarán su posición.

  Al respecto, podemos confirmar que la Contabilidad creativa fraudulenta se ha dado a conocer por algunos escándalos financieros y bursátiles, consideramos que también puede tener repercusiones en el ámbito fiscal si se utiliza con excesos y abusos.

- *Casos de fraudes financieros, contables y bursátiles internacionales*. Los casos de fraudes financieros, contables y bursátiles internacionales más conocidos son:

  - Enron. Declaró pérdidas menores a las reales.
  - Xerox. Consideró ingresos futuros (de 5 años).
  - Worldcom. Ocultó sus pérdidas reales.
  - Parmalat. Acusada de aprovechar paraísos fiscales en las Islas Caimán, utilizar documentos falsos y falsificar sus balances.

- *Grandes firmas de contadores involucradas*. En relación con la Contabilidad creativa fraudulenta, es del conocimiento público, por la amplia difusión que se le dio en diversos medios de información, televisivos y en medios impresos, la participación de grandes firmas de Contadores Públicos que se vieron involucradas en fraudes financieros, contables y bursátiles relacionados con empresas conocidas por estas prácticas, a continuación se mencionan algunas de estas grandes firmas:

  - Arthur Andersen. Avaló las operaciones contables fraudulentas de Worldcom y Enron, también fue acusada de destrucción y alteración de documentos.
  - KPMG. Acusada de promover los paraísos fiscales, se le vincula también con los casos Enron, Xerox y Worldcom.
  - Ruiz Urquiza y Cía. Pertenecía a la firma Arthur Andersen, por lo tanto, también desapareció.
- *El fraude contable en México*. En nuestro país, tenemos el caso reciente de la desarrolladora de vivienda: HOMEX, la cual consideró ventas inexistentes y las reflejó en sus estados financieros, fue descubierta por las autoridades de los

EE.UU.

Al respecto, se cita una nota periodística sobre el caso HOMEX:

> Qué grotesco fue el fraude que hizo la viviendera Homex descrito con gran detalle por la Securities and Exchange Commission (SEC) el viernes, al anunciar que la empresa mexicana -ahora renacida y encabezada por Eustaquio de Nicolás- había llegado a un acuerdo con ellos por un gran fraude cometido. ¿Cuál fraude? Inflar artificialmente su contabilidad diciendo que había vendido casas que ni siquiera construyó.
>
> Pero lo más sorprendente fue la forma en la que la SEC revela cómo lo descubrió: utilizando imágenes satelitales. En una imagen del comunicado, se aprecia con total claridad lo que Homex reportó durante los años 2009, 2010 y 2011: que había completado un proyecto de decenas de viviendas. No obstante, la imagen de satélite tomada el 12 de marzo de 2012 muestra terrenos vacíos y un proyecto de vivienda sumamente incompleto respecto de lo que se reportaba financieramente.

Este caso sirve para dos cosas:

Primero, para verificar que el proceso de concurso mercantil y de separación en su momento de los directivos Gerardo de Nicolás y Gerardo Moctezuma fue el correcto. Hubo un fraude, grave, que ahora la empresa acepta a cabalidad ante la autoridad de Estados Unidos.

Segundo, para dar una muestra de la capacidad de investigación de la autoridad del mercado bursátil en Estados Unidos. Lo segundo es infinitamente más potente que lo primero, porque revela que la tecnología está siendo utilizada de forma inteligente en todo el espectro de análisis e investigación del regulador allá, algo de lo que no tenemos conocimiento que ocurra en nuestro propio país.

En la comunicación de la SEC se lee que Melissa Hodgman, directora asociada de la División de Cumplimiento de la Ley de la SEC dijo: “utilizamos imagen satelital de alta resolución para desenmascarar el hecho de que decenas de miles de casas supuestamente construidas realmente sólo eran tierra plana”.[41]

- Respecto a este caso podemos comentar lo siguiente:
  - Esta noticia se publicó en diversos medios televisivos e impresos los días 3 y 4 de marzo de 2017.
  - La SEC es la Comisión de Valores de los Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.).

- Homex es investigada por un posible fraude financiero-contable cometido en el periodo 2009-2011 al reportar en sus informes financieros la construcción de miles de casas, las cuales son inexistentes, solo existe el terreno.
- El monto del fraude financiero-contable se estima en 3 300 millones de dólares.

- Consideraciones importantes:
  - La Contabilidad creativa no debe considerarse como fraudulenta en todos los casos. Si se aprovechan las oportunidades que ofrecen las normas contables y las disposiciones fiscales, es una actividad lícita.
  - Por el contrario, si se abusa y exceden las bondades y oportunidades que ofrecen las normas contables, deriva en actividades ilícitas o fraudes.
  - La Contabilidad creativa debe apegarse a la normatividad y a la ética de los profesionales contables.
  - La Contabilidad creativa es útil en las estrategias fiscales apegadas a la normatividad contable, de ética y la fiscal.

- *Ley Sarbanes-Oxley para evitar fraudes contables*. También como SarOx (SOA, por sus siglas en inglés, Sarbanes Oxley Act), es la ley que regula las funciones financieras contables y de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco. Esta ley se promulga debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores.

  La aplicación e interpretación de esta ley ha generado múltiples controversias, una de ellas es la extraterritorialidad y jurisdicción internacional, que ha creado pánico en el sistema financiero mundial, especialmente en bancos con corresponsalía en Estados Unidos y empresas multinacionales que cotizan en la bolsa de valores de Nueva York. Esta es la versión de la ley en una traducción al español, que puede ser reproducida completamente, citando la fuente: U.S. Congress Sarbanes-Oxley Act of 2002 U.S. InterAmerican Community Affairs, reproduce esta ley como un documento importante dentro del marco de nuestros programas de prevención y educación de la violación de la ley.

---

[1] Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, op. cit., p. 13.

[2] Kohler, Erick L. *Diccionario para contadores*, México (1979), Uteha, p. 109.

[3] Enriquez Palomee, Raúl. *Léxico básico del contador*, México (1981), Editorial Trillas, 2ª ed., 8ª reimpresión, p. 29.

[4] Feregrino Paredes, Baltazar. *Diccionario de términos fiscales*, México, ed. ISEF, 3ª edición, pp. 76 y 77.

[5] Lara Flores, Elías. *Primer Curso de Contabilidad*, México (2002), Editorial Trillas, 18ª edición, p. 9.

[6] CINIF. (2017), "NIF A-1-5". *Normas de Información Financiera*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 12ª edición.

[7] Pérez Chávez, José, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Fol Olguín. *Contabilidad Fiscal*, México (2013), Tax Editores, 6ª edición, p. 15.

[8] Niño Álvarez, Raúl. *Contabilidad Intermedia I*, México (1978), Editorial Trillas, p. 12.

[9] Gertz Manero, Federico. *Derecho Contable Mexicano*, México (2006), Editorial Porrúa, 7a edición, p. 8.

[10] https://www.promonegocios.net/contabilidad/concepto-contabilidad.html 19-FEB-2017. 21:21.

[11] https://es.wikipedia.org/wiki/Contabilidad 20-FEB-2017. 12:05.

[12] https://es.wikipedia.org/wiki/Contabilidad 19-FEB-2017. 21:11

[13] https://www.caracteristicas.co/informacion-contable/

[14] CINIF. *Normas de Información Financiera*, op. cit., NIF A-1-5.

[15] CINIF. *Normas de Información Financiera*, op. cit., NIF A-1-8 y 9.

[16] CINIF. *Normas de Información Financiera*, op. cit., NIF A-4, párrafos 55 a 58.

[17] https://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/la-importancia-de-la-informacion-contable-relevante-y-fidedigna

[18] CINIF. *Normas de Información Financiera*, op. cit., NIF A-1-8.

[19] *Ibidem*, NIF A-3-34.

[20] *Ibid*, NIF A-3-35.

[21] *Ídem*.

[22] *Ibid*., pp. NIF A-3-35 y 36.

[23] *Ibid*., pp., NIF A-3-37.

[24] *Ibid*., pp. 20 a 27.

[25] Gertz Manero, Federico. *Derecho Contable Mexicano*, op. cit., pp. 11 y 12.

[26] Kohler, Eric. *Diccionario para contadores*, México (1979), Editorial Uteha, pp., 110 y 111.

[27] *Ibidem*, pp., 111 y 112.

[28] *Ibid*., p. 114.

[29] *Ídem*.

[30] Neuner, John J. W. *Contabilidad de Costos, principios y práctica*, México (1970), Editorial Uteha.

[31] Pérez Chávez, José, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Fol Olguín. *Contabilidad Fiscal*, op. cit., p. 35.

[32] Feregrino Paredes, Baltazar, *Curso: La nueva contabilidad fiscal*, ISEF, México (2014), noviembre, p. 3.

[33] *Ídem*.

[34] Calvo Landarica, César. *Contabilidad creativa. Necesaria o fraudulenta*, México (2004), Editorial Pac, p. 7.

[35] *Ibidem*, p 22.

[36] *Ibid*., p 23.

[37] *Ibid*., p 10.

[38] *Ibid*. p. 11.

[39] *Ibid*., p. 31.

[40] *Ibidem*.

[41] *Ídem*.

Capítulo 4

El Derecho contable

En nuestro tema de estudio, la contabilidad debe ser aceptada y reconocida como una obligación, para tener la fuerza coercitiva o imperativa, y debe estar contemplada por diversas normas jurídicas a las que se les conoce, según Gertz Manero, como Derecho Contable.[1]

En este capítulo analizaremos lo relacionado con esta materia.

4.1 Definiciones

Para una mejor comprensión del tema, a continuación se citan algunas definiciones de Derecho y Derecho contable:

4.1.1 Derecho

Para el Mtro. Rojina Villegas, el Derecho es “el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta del hombre en sociedad.” Por otra parte, el Lic. Juan Rangel Charles sostiene que “el derecho es un conjunto de normas, principios y definiciones creado y tutelado por el poder público para regular la convivencia entre los hombres”.[2]

Derecho. Del latín *directum*. Es el conjunto de normas jurídicas que imponen obligaciones y otorgan derechos o facultades, son creadas por el Estado para establecer las bases de convivencia social y dotar a todos los miembros de la sociedad de los mínimos de seguridad, certeza, igualdad, libertad y justicia.[3]

> Derecho. Proviene del latín *directum*, el cual se deriva de *dirigere* (“enderezar”, “dirigir”, “encaminar”), a su vez, de *regere, rexi, rectum* (“conducir”, “guiar”, “conducir rectamente, bien”).[4]

4.1.2 Derecho contable

Gertz nos da la siguiente definición: Por Derecho contable entendemos al Orden Normativo (Lex), que se ocupa de la técnica contable, con objeto de que el informe financiero que ésta brinda, lo auxilie en el logro de sus fines.[5]

El Derecho contable se integra por un conjunto de normas reguladoras de la documentación de la actividad de los empresarios y de sus resultados, expresadas en términos monetarios.

Ordena la contabilidad, técnica de llevanza, el significado de la anotación o asiento contable y el documento (tradicionalmente libro) en que aquellas se manifiestan.

Estas normas, que constituyen el elemento estructural de la empresa y el estatuto del empresario, revisten un carácter heterogéneo, en el sentido de que forman parte de distintos cuerpos legales.[6]

4.2 Antecedentes

A continuación se citan los antecedentes en otros países y en México, a fin de conocer la historia y evolución del Derecho mercantil, el cual contempla la obligación jurídica de llevar contabilidad.

4.2.1 Antecedentes en otros países

El *Código de Hammurabi* es considerado por la doctrina como el conjunto de leyes más antiguo. Se estima que se creó en el año 1692 a.C., en Babilonia.

Gertz afirma que el *Código de Hammurabi* regula, entre otras actividades, el ejercicio profesional y el comercio, en lo relativo al contrato de préstamo (Artículo 98) y su registro contable, así como el de asociación comercial que concluye con la rendición de cuentas (Artículos 100-107). Es este el testimonio específico más antiguo que se tiene sobre el vínculo entre el Derecho y la Contabilidad.[7]

En Roma, la *Ley Poetelia Papiria* (326 a.C.) es la primera norma jurídica que reconoce los asientos contables como un medio de prueba jurídico y, por tanto, el primer vínculo formal entre el Derecho y la Contabilidad.[8]

El *Libro del Consulado del Mar*, en el siglo XIII, consideraba los usos y costumbres marítimas y la materia mercantil. Este libro regula ciertos aspectos de la técnica contable para fines jurídicos. En diversos rubros encontramos las siguientes afirmaciones: “que el registro de las operaciones consumadas se hicieran de acuerdo con el orden progresivo de sus ‘fechas’; que en los libros de contabilidad no se dejaran blancos entre las partidas; que se hiciera mención del documento por el que se hubiera otorgado la operación; que para evitar alteraciones en los asientos, se prohibía el uso de las cifras numéricas dentro de la redacción de dicho asiento, y que, únicamente, dentro de determinadas condiciones, los libros de contabilidad pudieran hacer fe en los juicios.[9]

En las *Ordenanzas de Bilbao* de 1459, encontramos una legislación que, como paso previo, obliga a la “Llevanza contable” para ser utilizada como medio de prueba.[10]

Gertz, citando a Blanco Campaña, afirma que el *Código de Comercio Francés (Código Napoleón de 1808)*, por lo que respecta a la regulación que da sobre la contabilidad, “constituye uno de los paradigmas o modelos legislativos.” Este código solo exige llevar un “Libro Diario” y uno de “Inventarios” (“Balances”).[11]

El *Código de Comercio Francés* citado obliga a llevar contabilidad con el fin de crear un medio idóneo de prueba que auxilie a dirimir controversias entre comerciantes, tomando como base el testimonio que se desprenda de los asientos contables.[12]

El *Código de Comercio Español* de 1829 ordena llevar tres libros contables: “Diario”, “Mayor” e “Inventarios”.[13]

El *Código de Comercio Alemán* de 1861 establece que esa obligación se llevará conforme a los principios de una contabilidad ordenada y reglamentada.[14]

4.2.2 Antecedentes en México

El primer antecedente de la regulación contable la encontramos en el *Código de Comercio de 1854*, que posteriormente se reforma en 1884 y en 1889.

Los antecedentes del siglo xx los encontramos en el decreto del 23 de enero de 1981, en el cual se reforman diversas disposiciones del *Código de Comercio*.[15]

El *Código de Comercio* vigente regula todo lo relativo a la contabilidad mercantil en sus Artículos 33 al 46-bis.

A diferencia de los códigos de comercio de otros países, el *Código de Comercio* vigente en México, solo obliga a llevar el “Libro Mayor” (Artículo 35) y el libro o libros de “Actas” (Artículo 36).

---

[1] Gertz Manero, Federico. *Derecho contable mexicano*, México (2006), Porrúa, 7ª ed.

[2] Ramírez Chavero, Iván. *Fundamentos jurídicos para empresarios*, México (2003), Editorial Sista, 1ª ed., p. 19.

[3] Pereznieto y Castro, Leonel, y Ledesma Mondragón, Abel. *Introducción al estudio del derecho*, Editorial Harla, 2ª ed., p 9.

[4] Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, México (1994), Porrúa, 7ª ed., p. 924.

[5] Gertz Manero, Federico. *Derecho Contable Mexicano*, op. cit., p 28.

[6] http://derecho.isipedia.com/optativas/derecho-contable/01-el-concepto-dederecho-contable

[7] Gertz Manero, Federico. *Derecho Contable Mexicano*, op. cit., p. 30.

[8] *Ibidem*, p. 33.

[9] *Ibid*., pp. 36 y 37.

[10] *Ibid*., p. 37.

[11] *Ibid*., p. 40.

[12] *Ibid*., p. 41.

[13] *Ibid*., pp. 40 y 41.

[14] *Ibid*., pp. 43 y 44.

[15] *Ibid*., p. 47.

Capítulo 5

La obligación de exhibir la contabilidad

5.1 Conceptos

- *Exhibición*. Manifestación, muestra. Presentación de los documentos u otras.[1]
- *Mostrar*. Manifestar o exponer a la vista una cosa.[2]
- *Presentación*. En nuestro tema, lo entendemos como la exhibición de la contabilidad ante las autoridades fiscales o judiciales.
- *Comunicación*. En el tema sujeto a estudio, lo entendemos como el acto de publicar el informe contable, con la finalidad de que los diversos usuarios o interesados lo conozcan; entre ellos están: los accionistas o inversionistas, proveedores, clientes, acreedores y autoridades fiscales.
- *Representación*. La acción de aportar el informe contable como un medio de prueba en algunos actos judiciales.[3]

Al respecto, Blanco Campaña afirma que pocas materias resultan tan confusas como la de la terminología de la comunicación y exhibición de la contabilidad, de aquí que usando un término genérico como el de mostrar, nos permite adjetivar el género, para posteriormente precisar las diferentes especies.[4]

En materia fiscal, se conoce a esta obligación como: poner a disposición de las autoridades; adicionalmente, se tiene la obligación de enviar la contabilidad a éstas.

5.2 Generalidades

La exhibición de los libros de contabilidad, por lo general, es de carácter procesal, es decir, se realiza en un juicio de carácter mercantil.

La exhibición de los libros de contabilidad la entendemos como el acto de poner a disposición de la autoridad jurisdiccional los libros de comercio, para que sean considerados únicamente en el caso controvertido.

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 44 del CC, solo podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o

responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición.

Al respecto, podemos afirmar que las autoridades fiscales también pueden exigir a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad cuando ejercen sus facultades de fiscalización. Lo anterior con fundamento en el Artículo 42, Fracción II, del CFF.

5.2.1 Antecedentes

La exhibición de la contabilidad, a efecto de servir como medio de prueba en el ámbito judicial, que en el mundo antiguo se operó a consecuencia de invocar acciones procesales específicas (*Editio rationum*), en el Pre-Renacimiento se convirtió en un uso del comerciante constreñido a llevar contabilidad, uso que se transformó en la obligación de mostrarla en determinadas circunstancias.

Esta obligación la encontramos por primera vez regulada en las *Ordenanzas de Colbert* de 1673, en su Artículo 9° del Titulo III, Des Livres du Commerce, quien manifiesta “los libros (diario, registro, inventario) no podrán ser requisados, y solo podrá haber presentación o comunicación en los casos de [...].”

Las *Ordenanzas de Bilbao* de 1737 en su Artículo XII, disponen: “siempre que por contienda de juicio o en otra manera hubiera de exhibirse libros de cuenta de comercio [...]”.

El Código de Comercio Francés, “Napoleón”, de 1807, manifiesta “la comunicación de los libros e inventarios no puede ser ordenada para efectos judiciales más que en los asuntos relacionados con esta obligación (Art. 14), es ratificada en el Art. 15 cuando se indica: ‘durante el curso de una disputa, la presentación de los libros puede ser ordenada por un juez, incluso de oficio, a efecto de aclarar aquello que esté en conflicto’”

El *Código de Comercio Español* de 1829, en su Artículo 46, señala: “tampoco podrá decretarse a instancia de parte la comunicación, entrega o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los comerciantes excepto en los casos de [...]”, reconocimiento que ratifica en el Art. 47, el cual señala: “fuera de los casos fijados en el artículo anterior, solo podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición”.

El *Código Suizo* de 1881, en su Art. 963, manifiesta que “toda persona obligada a llevar libros [...] puede ser obligada a exhibirlos [...] cuando exista material concerniente [...]”.

El *Código de Comercio Italiano* de 1942, en su Artículo 2711, establece “la comunicación integral de los libros, de los documentos de contabilidad y de la correspondencia, se puede ordenar por el juez solo en las controversias relativas a [...]. En los otros casos, el juez puede ordenar, aún de oficio, que se exhiban los libros para extraer de ellos los asientos concernientes a las controversias en curso”.[5]

5.2.2 De la exhibición

Gertz considera que la obligación de llevar contabilidad conlleva la de reservar el informe y solo mostrarlo cuando circunstancias particulares así lo requieran.

En el caso de la exhibición, nos dice que es una figura jurídica estrechamente vinculada con la “probanza” y, por lo tanto, con el derecho adjetivo (normas, preceptos o leyes).[6]

5.2.2.1 Exhibición a los accionistas

En el Artículo 172 de la LGSM se establece la obligación de las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, de presentar a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

- Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
- Un informe en el que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
- Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
- Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
- Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el Capital Contable.
- Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A la información anterior se agregará el informe de los comisarios a que se refiere la Fracción IV del Artículo 166 de la LGSM.

En el caso de las sociedades de capital variable se regirán por las disposiciones que

correspondan a la especie de sociedad de que se trate y, por las de la sociedad anónima, relativas a balances y responsabilidades de los administradores, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 214 de la LGSM.

A continuación se presentan ejemplos de cada uno de los elementos necesarios para el informe que debe rendir el administrador o los administradores de una sociedad mercantil:

Informe de los administradores.

Este informe versa sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio 201___, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.

A continuación se muestra un ejemplo de este informe:

> En relación con el primer punto del Orden del Día, el Administrador Único expuso a los presentes lo concerniente a las actividades de la empresa, las principales políticas adoptadas y los principales proyectos, por el ejercicio comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 201___, tomando como base el dictamen de Estados Financieros preparado por Contador Público Inscrito por el ejercicio revisado, poniendo a disposición de los presentes copia de dicha información y explicando pormenorizadamente la misma.
>
> Una vez que los asistentes deliberaron la moción, llegaron al siguiente:
>
> ACUERDO: Se aprueba y ratifica en su totalidad, por unanimidad de votos de los presentes, la información de las actividades de la sociedad, principales políticas adoptadas y los principales proyectos, presentadas por el Administrador Único, tomando como base el dictamen de Estados Financieros del ejercicio 201___, preparado por Contador Público Inscrito.

Informe sobre las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera. A continuación se presenta un ejemplo de este tipo de informe:

> En relación con el___punto del Orden del Día, el Administrador Único explicó a los presentes las principales políticas y criterios contables de la empresa, por el ejercicio comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 201___. Dichas políticas contables se encuentran en el ANEXO: “Notas a los Estados Financieros” dentro del cuerpo del dictamen de Estados Financieros preparado por Contador Público Inscrito por el ejercicio revisado, poniendo a disposición de los presentes copia de dicha

información y explicando pormenorizadamente la misma, como sigue:

Principales políticas contables

a) *Normas contables*. Los estados financieros se preparan con base en las Normas de Información Financiera (NIF), emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).

b) *Estado de Resultado Integral*. A partir del 1° de enero de 2013 entró en vigor la Norma de Información Financiera denominada NIF B-3, la cual requiere que se presente dentro del estado de resultado integral un rubro denominado "otros resultados integrales", que se ubica después de la utilidad neta; por lo tanto, la Compañía en el estado de resultado integral que se acompaña presenta el rubro antes señalado sin cantidad alguna, ya que durante el ejercicio 201___ no existen partidas o conceptos que, de acuerdo con la citada NIF B-3, se identifiquen con otros resultados integrales.

c) *Efectos de la inflación*. De acuerdo con los lineamientos contenidos en la NIF B-10, los efectos de la inflación solo deben cuantificarse y registrarse cuando el monto acumulado de ésta, en los tres ejercicios anteriores, sea igual o superior a 26% (aspecto al que se le denomina entorno económico inflacionario), en ese sentido, la inflación acumulada al ejercicio 201___, tomando como base los tres ejercicios anteriores y el propio 201___, equivale a___%, que resulta de dividir el INPC de diciembre de 201___, entre el INPC de diciembre de 20___, porciento de inflación que no excedió del porcentaje antes señalado, consecuentemente, no es necesario realizar los cálculos relativos a la determinación de los efectos inflacionarios.

d) *Comparabilidad de la información financiera*. Como se menciona en la Nota 2-c, mientras no se presente un entorno económico inflacionario, no se reconocen los efectos de la inflación, por lo que las cifras al 31 de diciembre de 201_ y 201_, se presentan a pesos de las fechas en que se realizaron y contabilizaron los actos respectivos.

Por lo anterior, es necesario tener presente dichas consideraciones para elaborar cualquier análisis sobre las cifras y datos contenidos en los Estados Financieros que se acompañan.

e) *Valuación de inventarios*. Los inventarios se registran mediante el sistema de costos de ( ),utilizando el método de valuación de ( ); en todos los casos el costo de adquisición es inferior a su valor de realización.

Para una mejor comprensión, a continuación se describen brevemente los sistemas de costos más utilizados:

Costeo absorbente. Se integra por todas las partidas erogadas y devengadas, directas e indirectas, mismas que fueron incurridas durante todo el proceso productivo. Al respecto, el Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Costeo directo. Se integra por lo siguiente: materia prima consumida, mano de obra directa y gastos de fabricación variables, aplicados a la producción en relación al número de productos elaborados.

Con el mismo fin, a continuación se describen brevemente los *métodos de valuación más utilizados*:

Costos identificados. Los productos se identifican o relacionan con su costo de adquisición y/o de fabricación.

Costo promedio. Se divide el importe de las erogaciones realizadas en su adquisición o en el proceso de fabricación, entre el número de artículos adquiridos o producidos, respectivamente.

f) *Costo de lo vendido*. El costo de lo vendido se determina con base en las erogaciones realizadas, utilizando el sistema de costos absorbente, lo cual significa asignar al valor del producto los costos fijos y variables hasta dejarlos disponibles para su venta y no reconoce los efectos de la inflación, por lo que su valor se determina por el costo histórico de compra del producto vendido más los costos fijos y variables.

g) *Activo fijo*. Los bienes que integran el activo fijo de la Compañía se encuentran registrados en la contabilidad bajo el costo original de la inversión, no reconociendo en estos los efectos de la inflación, de

conformidad con los lineamientos contenidos en la NIF B-10 y sus documentos de adecuación técnicas.

Por lo que respecta a la maquinaria y equipos, la empresa no ha aplicado la NIF C-15, deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición para medir sus posibles efectos.

h) *Depreciación*. La depreciación de los bienes que integran el activo fijo de la Compañía se calcula por el método de línea recta, registrando en el resultado del ejercicio el monto que se obtiene de aplicar a los valores de activo la tasa máxima autorizada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

i) *Resultado integral de financiamiento*. El resultado integral de financiamiento se determina agrupando en el Estado de Resultado Integral, los gastos y productos financieros y las diferencias por fluctuaciones cambiarias.

j) *Beneficios a los empleados.De* acuerdo con lo señalado en la NIF D-3, beneficios a los empleados, es necesario que se determine y cuantifique el pasivo a favor de esas personas, incluyendo como parte de ello la participación de las utilidades diferidas, situación en que la entidad se encuentra en proceso de implementación. Atendiendo los beneficios a que tienen derecho los trabajadores, conforme a las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, por concepto de indemnización y primas de antigüedad. La empresa tiene implementada la política de llevarlos a resultados en el momento en que se pagan, por lo que la Compañía no ha registrado el pasivo de estos beneficios que establece la NIF D-3 de las Normas de Información Financiera, emitidas por el CINIF.

k) *Impuestos diferidos*. La Compañía no reconoce el impuesto diferido a ejercicios posteriores del Impuesto Sobre la Renta que establece la NIF D-4 de las Normas de Información Financiera emitidas por el CINIF porque no le es aplicable.

Una vez que los asistentes deliberaron sobre el _____ punto del Orden del día, llegaron al siguiente:

ACUERDO: Se aprueba y ratifica en su totalidad, por unanimidad de votos de los presentes, la información sobre las principales políticas y criterios contables, presentadas por el Administrador Único, tomando como base el dictamen de Estados Financieros del ejercicio 201_, preparado por

Contador Público Inscrito.

A continuación se elabora un estado que muestra la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio:

CUENTAS	NIF
ACTIVO	
Activo circulante	
Efectivo y equivalentes de efectivo	C-1
Inversiones a corto plazo	C-2
Cuentas y documentos por cobrar	C-3
Inventarios	C-4
Total (suma) de activos circulantes	
Propiedades, planta y equipo	C-6
Activos intangibles	C-8
Total (suma) de activos	

CUENTAS	NIF
PASIVO	
Pasivo a corto plazo	
Proveedores	C-9
Acreedores	C-9
Otros pasivos a corto plazo	C-9
Total (suma) de pasivos a corto plazo	
Pasivo a largo plazo	C-9
Total (suma) el pasivo	

CUENTAS	NIF
CAPITAL CONTABLE	
Capital social	C-11
Otros resultados integrales	B3 y B4
Utilidades (o pérdidas) acumuladas	C-11
Total (suma) el capital contable	
Total (suma) de pasivo y capital contable	

A continuación se elabora un estado que muestra, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 201___y 201___(NIF B-3).

ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL
a) Ventas o ingresos, netos
b) Costos y gastos
c) Resultado integral de financiamiento
d) Participación en la utilidad o pérdida de otras entidades

ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL
e) Utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad
f) Impuestos a la utilidad
g) Utilidad o pérdida de operaciones continuas
h) Operaciones discontinuadas
i) Utilidad o pérdida neta
j) Otros resultados integrales
k) Participación en los otros resultados integrales de otras entidades
l) Resultado integral

A continuación se presenta un estado que muestra los cambios en el capital contable (NIF B-4):

El estado de cambios en el capital contable debe presentar en forma segregada, por cada periodo por los que se presente, los importes relativos, en su caso, a:

a) Saldos iniciales del capital contable
b) Ajustes por aplicación retrospectiva por cambios contables y correcciones de errores
c) Saldos iniciales ajustados
d) Movimientos de propietarios
e) Movimientos de reservas
f) Resultado integral
g) Saldos finales del capital contable

A continuación se citan dos notas adicionales que se estiman necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores:

1. El ejercicio anterior (201___) no fue dictaminado por Contador Público Inscrito, por tanto, las cifras de ese ejercicio se presentan únicamente para fines comparativos.

2. El Anexo 20 del Sistema de presentación del Dictamen (SIPRED) se presenta a valores históricos al cierre del ejercicio dictaminado (201___), lo anterior, a fin de mostrar el saldo pendiente de depreciar de la maquinaria y equipos, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 31, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

5.2.2.2 Exhibición a las autoridades fiscales

El Artículo 30 del CFF establece que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la Fracción III del Artículo 28 del citado Código.

El Artículo 30, sexto párrafo, del CFF, dispone que la información proporcionada por el contribuyente solo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos

Por otra parte, el Artículo 30-A del CCFF, ordena que los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

Al respecto, podemos afirmar que las autoridades fiscales también pueden exigir a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad cuando ejercen sus facultades de fiscalización. Lo anterior, con fundamento en el Artículo 42, Fracción II, del CFF.

El citado CFF, en su Artículo 42, Fracción II, establece que las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, estarán facultadas para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, a efecto de llevar a cabo su revisión.

Asimismo, el Artículo 53, inciso a), del CFF, dispone que con motivo de sus facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales realicen una visita domiciliaria y soliciten los libros y registros que formen parte de la contabilidad del contribuyente, responsable solidario o tercero, éstos la deberán presentar de inmediato. En caso de incumplimiento, se asentará esa circunstancia en el acta respectiva.

Lo anterior lo confirma el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, bajo el rubro:

> VISITA DOMICILIARIA. PRESENTACIÓN INMEDIATA DE LOS LIBROS Y REGISTROS QUE CONFORMAN LA CONTABILIDAD (ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). Visible en: Tesis VI. 2°. A. 10 A., Novena Época, Registro digital: 189546, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIII, mayo de 2001.

5.2.2.3 La contabilidad como medio de prueba

Prueba. Medio de convicción que debe llevar al juzgador al conocimiento real de los

hechos controvertidos, lo que le permitirá subsumirlos en la hipótesis normativa que el juzgador ha elaborado, para atribuirles las consecuencias jurídicas cuya aplicación ha de devenir en la justa composición del litigio.[7]

Al respecto, el Artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) establece que para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

Medios de prueba. Por medios de prueba entendemos las formas reconocidas por la ley para probar algún hecho al juzgador que conoce de algún asunto controvertido. Dentro de los medios de prueba reconocidos por el CFPC en su Artículo 93, se encuentran los siguientes:

- La confesión.
- Los documentos públicos.
- Los documentos privados.
- Los dictámenes periciales.
- El reconocimiento o inspección judicial.
- Los testigos.
- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- Las presunciones.

En nuestro tema, podemos considerar como principales medios de prueba, los siguientes:

- *Documentos privados*. Dentro de estos medios de prueba, se encuentra la contabilidad, la cual se considera propiedad de un comerciante, y su exhibición puede ser requerida por la contraparte o por el juzgador que conoce del asunto. En materia fiscal, puede ser requerida la exhibición de la contabilidad por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de fiscalización.
- *Dictámenes periciales*. Dentro de los dictámenes periciales se incluye el que emite un experto en materia de Contabilidad, conocido como Dictamen Pericial Contable. El perito contable revisa los hechos relacionados con la contabilidad, la cual se pone a su disposición para emitir una opinión, a la cual se le conoce como Informe del Perito Contable o Dictamen Pericial Contable, esta prueba la entrega el perito al juzgador para que la evalúe y base su sentencia en el citado dictamen pericial contable si así lo decide este último.

Gertz afirma que el Derecho ha utilizado desde siempre al informe contable como un medio de prueba idóneo en asuntos relacionados con la información patrimonial; este vínculo entre el Derecho se viene realizando desde el momento mismo en que aparece la normatividad. El testimonio más antiguo que se tiene sobre esta vinculación lo encontramos en el *Código de Hammurabi* (1750 a.C.).

Desde los primeros siglos de Roma, era costumbre que para fines comerciales se llevara la contabilidad en un libro denominado “Codex”; mismo que servía como prueba de las operaciones realizadas.

En el mundo antiguo, la contabilidad fue aceptada como un medio de prueba jurídico sobre “derechos de crédito”

Al decaer la civilización romana, esta práctica se continuó durante el Medievo y el Renacimiento, los usos y costumbres mercantiles no solo reconocieron el valor probatorio de la contabilidad, sino que “establecieron tribunales encargados de dirimir las controversias entre los agremiados de las corporaciones, sin las formalidades del procedimiento.

Al surgir el periodo codificador en el siglo XIX, algunos de los usos y costumbres que regulaban la probanza contable permanecieron en normatividad mercantil de derecho sustantivo (conjunto de normas que otorgan derechos e imponen obligaciones a los gobernados). Al surgir los tribunales de comercio, se reservó la fase del desahogo de la prueba al derecho adjetivo (procedimiento jurisdiccional).

El Código de Comercio Mexicano de 1854, en el Capítulo VI, “De los libros como medio de prueba”, que corresponde al Título II, de las obligaciones de los comerciantes, en su Artículo 84, establece: “los libros de contabilidad que tengan los requisitos establecidos en este artículo, servirán de prueba plena, semiplena o de presunción.”

El Artículo 44 del CC vigente establece que solo podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición.[8]

A instancia de parte significa que una de las partes solicita al juzgador la exhibición de la contabilidad de su contraparte.

De oficio significa que el juzgador requiere a una o a las dos partes la exhibición de la contabilidad.

Respecto al valor probatorio de la contabilidad de los comerciantes, el Artículo 1295,

Fracciones I a IV, del CC vigente prevé:

- Para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes se observarán las reglas siguientes:

  - Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa y no solo los que le beneficien.
  - Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, y los del uno se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en el Código de Comercio, y los del otro no, los asientos de los libros en regla harán fe contra los de los defectuosos.
  - Si uno de los comerciantes no presenta sus libros o manifiesta no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, llevados con todas las formalidades legales.
  - Si los libros de los comerciantes tuvieren todos los requisitos legales y fueren contradictorios, el juez o tribunal juzgará por las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales del derecho.

5.3 Causales de exhibición de la contabilidad

El Código de Comercio Mexicano de 1884 añade a las tres causales tradicionales de sucesión, quiebra y liquidación, la del “traspaso”; el Código de Comercio de 1889 y de 1981, reconocen las tres modalidades tradicionales de sucesión universal, quiebra y liquidación de la compañía, añadiendo la causal que había establecido Teodosio Lares en 1854 de “cuenta de negocios ajeno a su dueño”, refraseándola como “dirección o gestión comercial por cuenta de otro”.[9]

- *Sucesión*. En este caso, la contabilidad se exhibe para mostrar el patrimonio del de *cujus* (autor de la sucesión, propietario de los bienes, derechos y obligaciones) a sus sucesores.

- *Quiebra*. Estado de insolvencia del comerciante, imposibilidad de pagar sus deudas. En este caso, la contabilidad se exhibe para que los diversos interesados (acreedores y proveedores) conozcan la situación financiera de la entidad o del comerciante.

- *Liquidación*. En este caso el informe contable sirve para que los diversos interesados conozcan la situación patrimonial para fines de disolución y posterior

liquidación de la sociedad mercantil.

El cc vigente, en los Artículos 42 al 45, hace referencia a la obligación de llevar contabilidad, así como la exhibición y comunicación de los libros, registros o comprobantes, en los términos siguientes:

- No se puede hacer pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no el sistema de contabilidad, de conformidad con lo ordenado por el Artículo 42 del cc.

- Tampoco podrá decretarse, a instancia de parte, la comunicación, entrega o reconocimiento general de los libros, registros, comprobantes, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes, sino en los casos de sucesión universal, liquidación de compañía dirección o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra. Lo anterior con fundamento en el Artículo 43 del cc.

- Fuera de los casos prefijados en el Artículo 43 del cc, solo podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. Lo anterior con fundamento en el Artículo 44, primer párrafo del cc.

- El reconocimiento se hará en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven los libros registros o documentos, o en el que de común acuerdo fijen las partes, en presencia del comerciante o de la persona que comisione, y se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación directa con la acción deducida, comprendiendo en ellos aun los que sean extraños a la cuenta especial del que ha solicitado el reconocimiento. De conformidad con lo ordenado por el Artículo 44, segundo párrafo, del citado cc.

- El Artículo 45 del cc prevé que si los libros se hallaren fuera de la residencia del tribunal que decrete su exhibición, se verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse su traslación al del juicio.

Gertz, citando a Benito de Lorenzo, nos dice que la contabilidad ha de ponerse a disposición de los que en ella tengan interés, aunque adoptando todas las precauciones necesarias para que no quede perjudicado el de su dueño.[10]

5.4 De la comunicación

Para Gertz, la comunicación es una de las modalidades de la exhibición de la contabilidad, es la institución judicial que va aparejada a la obligación de llevarla, de reservar el informe y de obligarse a mostrarlo cuando ocurran ciertas circunstancias que así lo ameriten.

Gertz considera que en la contabilidad se lleva la historia de un patrimonio, por tanto, la única manera de conocer la totalidad del patrimonio, es teniendo toda la contabilidad a la vista.

En este sentido, Gertz asegura que solo teniendo a la vista la totalidad de la contabilidad se podrá tramitar la traslación del patrimonio del "de cujus" (dueño de los derechos y obligaciones, ya fallecido) a su sucesión universal. En cuanto a la quiebra (estado de insolvencia), nos refiere que debe tenerse toda la información del patrimonio para determinar que el comerciante se encuentra en capacidad de satisfacer las deudas.

En lo que respecta a la liquidación (del latín *Liquidare*: ajustar cuentas, poner término a una cosa o a las operaciones de un establecimiento o empresa) este jurista nos dice que solo teniendo a la vista la historia total del patrimonio de que se trata, se puede "ajustar dicha cuenta".[11]

5.5 De la publicación de los estados financieros

El 12 de junio de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) un acuerdo mediante el cual se establece el Sistema Electrónico de Publicaciones de Sociedades Mercantiles (PSM) y las disposiciones para su operación.

Entre las principales características del PSM, se encuentran:

- La Secretaría de Economía (SE) debe establecer el PSM para la simplificación administrativa de las disposiciones que rigen la actividad mercantil, entre las que se encuentra la publicación de Estados Financieros de las Sociedades Mercantiles.

- En el PSM deberán realizarse las publicaciones que establezcan las leyes mercantiles.

Las operaciones que se pueden realizar en el PSM son las siguientes:

- *Consulta*. Búsqueda de información y descarga de las boletas
- *Publicación*. Captura y envío de la información que debe difundirse conforme a las leyes mercantiles.

- *Rectificación*. Corrección de un error en una publicación.

5.5.1 Generalidades

En la práctica, se reconocen dos momentos en la publicación de los estados financieros, previos a la aprobación de los accionistas y posterior a la misma.

- Previo:
  - En esta etapa, los estados financieros preparados por la administración de la sociedad se encuentran firmados por el administrador o el Consejo de Administración, por el contador de la misma y, en su caso, se encuentran dictaminados por Contador Público Inscrito.

- Posterior:
  - En esta etapa, los estados financieros de la entidad, han sido aprobados por la asamblea de accionistas. Esta obligación es anual.

5.5.2 Normatividad sobre a la publicación de estados financieros

Existen diversas leyes y decretos, así como el acuerdo publicado el 12 de junio de 2015, los cuales regulan la obligación de publicar los estados financieros, entre estos se encuentran los siguientes:

- Código de Comercio.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas.
- Ley del Mercado de Valores.

A continuación se presentan las principales disposiciones de cada una de ellas.

5.5.2.1 Código de Comercio

La SE deberá establecer el sistema electrónico (PSM) a que se refieren los Artículos 50 Bis y 600, Fracción I del CC, relativos a la publicación de sociedades mercantiles.

5.5.2.2 Ley General de Sociedades Mercantiles

La SE deberá establecer el sistema electrónico (PSM) a que se refieren los Artículos 9, 99, 119, 132, 136 Fracción III, 177, 186, 223, 228 Bis Fracción V, 243, 247 Fracción II y 251 de la LGSM, relativos a la publicación de sociedades mercantiles.

5.5.2.3 Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

La SE deberá establecer el sistema electrónico (PSM) a que se refiere el Artículo 212 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC), relativo a la publicación de sociedades mercantiles.

5.5.2.4 Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas

La Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas (LISF) establece la obligación de publicación y difusión de los estados financieros, las notas de revelación que deben presentarse y las normas relativas al dictamen del auditor externo independiente.

Para los efectos de los Artículos 304, 305, 306, 307, 308, 312, 383 y 389 de la LISF, las Instituciones que se indican deberán cumplir con las siguientes disposiciones:

Las instituciones y sociedades mutualistas deberán elaborar sus estados financieros de conformidad con lo establecido en el Título 22 de las presentes Disposiciones. Para estos efectos, se elaborarán los siguientes estados financieros (“estados financieros básicos consolidados”):

- El balance general.
- El estado de resultados.
- El estado de flujos de efectivo.
- El estado de cambios en el capital contable y patrimonio.[12]

En este sentido, la LISF proporciona las bases para la elaboración y difusión de los estados financieros de las sociedades controladoras y de los textos que anotarán al calce de los mismos, como sigue:

Este tipo de sociedades deberán tomar en consideración para los efectos de los Artículos 366, Fracción XXXIX, de la LISF, y 91, 92, 102, 103 y 120, Fracción VIII, de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras, así como de la Décima de las Reglas Generales para la Constitución y Funcionamiento de Grupos Financieros:

Las sociedades controladoras de grupos financieros, cuya supervisión lleve a cabo la Comisión, deberán elaborar los estados financieros básicos consolidados apegándose a los criterios contables para la estimación de los activos y pasivos, y catálogo mínimo contenidos en el Título 22.

Notas de revelación a los estados financieros consolidados anuales:

Al emitir las Notas de revelación a los estados financieros, las sociedades

controladoras deberán apegarse a lo establecido en el Título 24.

Leyendas:

Las Sociedades Controladoras deberán anotar al calce (en la parte inferior) de los estados financieros consolidados, las siguientes leyendas:

En el balance general:

El presente balance general consolidado con los de las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, se formuló de conformidad con las Disposiciones emitidas en materia de contabilidad por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, aplicadas de manera consistente, encontrándose correctamente reflejadas en su conjunto, las operaciones efectuadas por la Sociedad Controladora y las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, hasta la fecha arriba mencionada, las cuales se realizaron y valuaron con apego a las sanas prácticas institucionales y a las Disposiciones legales y administrativas aplicables vigentes.

El presente balance general consolidado fue aprobado por el consejo de administración bajo la responsabilidad de los funcionarios que lo suscriben.

En el estado de resultados:

El presente estado de resultados consolidado con los de las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, se formuló de conformidad con las Disposiciones emitidas en materia de contabilidad por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, aplicadas de manera consistente, encontrándose correctamente reflejados todos los ingresos y egresos derivados de las operaciones efectuadas por la Sociedad Controladora y las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, hasta la fecha arriba mencionada, las cuales se realizaron y valuaron con apego a las sanas prácticas institucionales y a las Disposiciones legales y administrativas aplicables vigentes.

El presente estado de resultados consolidado fue aprobado por el consejo de administración bajo la responsabilidad de los funcionarios que lo suscriben.

Estado de cambios en el capital contable y patrimonio:

El presente estado de cambios en el capital contable consolidado con los de las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, se formuló de conformidad con las Disposiciones emitidas en materia de contabilidad por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, aplicadas de manera consistente, encontrándose correctamente reflejados todos los movimientos en las cuentas de capital contable derivados de las operaciones efectuadas por la Sociedad Controladora y las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, durante el periodo arriba mencionado, las cuales se realizaron y valuaron con apego a sanas prácticas y a las Disposiciones legales y administrativas aplicables vigentes.

El presente estado de cambios en el capital contable consolidado fue aprobado por el consejo de administración bajo la responsabilidad de los funcionarios que lo suscriben.

Estado de flujos de efectivo:

El presente estado de flujos de efectivo consolidado con los de las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, se formuló de conformidad con las Disposiciones emitidas en materia de contabilidad por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, aplicadas de manera consistente, encontrándose reflejados todos los orígenes y aplicaciones de efectivo derivados de las operaciones efectuadas por la Sociedad Controladora y las entidades financieras y demás sociedades que forman parte del grupo financiero que son susceptibles de consolidarse, durante el periodo arriba mencionado, las cuales se realizaron y valuaron con apego a sanas prácticas y a las Disposiciones legales y administrativas aplicables vigentes.

El presente estado de flujos de efectivo consolidado fue aprobado por el consejo de administración bajo la responsabilidad de los funcionarios que lo suscriben.

Hechos relevantes:

En caso de existir hechos relevantes, deberán revelarse, de conformidad con los criterios de Contabilidad establecidos en el Título 22. Para cumplir con lo anterior, deberán incluirse notas aclaratorias por separado para cualquiera de los estados financieros básicos consolidados, expresando tal circunstancia al calce de los mismos con la constancia siguiente:

Las notas aclaratorias que se acompañan, forman parte integrante de este estado financiero.

Publicación y acceso en la página de internet:

Las Sociedades Controladoras deberán difundir a través de su página electrónica en internet, los estados financieros consolidados con cifras a marzo, junio y septiembre, dentro del mes inmediato siguiente al de su fecha, incluyendo sus notas, que, atendiendo al principio de importancia relativa a que se refiere la NIF A-4, "Características cualitativas de los estados financieros", o la que la sustituya, de las Normas de Información Financiera emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C.

Asimismo, deberán difundir a través de la página principal de su portal electrónico en internet, los estados financieros básicos consolidados anuales dictaminados con cifras al mes de diciembre de cada año, incluyendo sus notas, así como el dictamen realizado por el auditor externo independiente, dentro de los sesenta días naturales siguientes al cierre del ejercicio respectivo.

Publicación en un periódico de circulación nacional:

Las Sociedades Controladoras deberán publicar en un periódico de amplia circulación nacional, el Balance General y el Estado de Resultados consolidados con cifras a marzo, junio y septiembre de cada año, dentro del mes inmediato siguiente al de su fecha de cierre.

Asimismo, las Sociedades Controladoras publicarán el Balance General y el Estado de Resultados consolidados anuales dictaminados por un auditor externo independiente, dentro de los sesenta días naturales siguientes al de cierre del ejercicio respectivo, en un periódico de amplia circulación nacional.[13]

Con base en lo anterior, podemos afirmar que las sociedades del sector asegurador, tienen más obligaciones que otras sociedades mercantiles, entre las que destacan: la exhibición previa a las asambleas de accionistas, notas, análisis y comentarios, así como la manifestación de hechos relevantes y la publicación de sus estados financieros.

5.5.2.5 Ley del mercado de valores

El Artículo 87, Fracción I, de la Ley del Mercado de Valores (LMV) dispone que la elaboración del dictamen de auditoría externa y la opinión legal que las emisoras

acompañen a su escrito de solicitud para obtener la inscripción respectiva en el registro, habrán de ajustarse a lo siguiente:

- El dictamen de auditoría externa deberá ser elaborado con base en normas y procedimientos de auditoría emitidas o reconocidas por la Comisión y, en todo caso, deberá versar sobre:
  - La razonabilidad de la información financiera.
  - El apego a los principios de contabilidad aplicables.
  - Los estados financieros elaborados por la emisora.

De la lectura al precepto legal anterior se deduce la obligación de las emisoras al dictamen de los estados financieros de la emisora con base en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

En lo relativo a la obligación de exhibir y publicar la contabilidad e información relevante por parte de las emisoras, el Artículo 104 de la LMV establece que las emisoras con valores inscritos en el registro estarán obligadas a presentar a la Comisión y a la bolsa en la que listen sus valores, información relevante para su difusión inmediata al público en general, por medio de esta última, con los reportes que a continuación se indican:

- Reportes continuos relativos a los actos societarios, acuerdos adoptados por los órganos sociales y avisos que con motivo de lo anterior deban darse.
- Reportes trimestrales que comprendan los estados financieros, así como los comentarios y análisis de la administración sobre los resultados de operación y situación financiera de la emisora.
- Reportes anuales que comprendan:
  - Los estados financieros anuales, acompañados del dictamen de auditoría externa.
  - Los reportes y el dictamen del auditor externo.
- Reportes sobre reestructuraciones societarias tales como: fusiones, escisiones, adquisiciones o ventas de activos que apruebe la Asamblea de Accionistas o el Consejo de Administración de la emisora.
- Reportes sobre eventos relevantes.

Los estados financieros de las emisoras deberán elaborarse conforme a principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión.

Excepción:

Las sociedades anónimas cuyas acciones representativas del capital social o títulos de crédito que las representen se encuentren inscritas en el registro, estarán

exceptuadas del requisito de publicar sus estados financieros, conforme lo establece el Artículo 177 de la LGSM.

Con base en lo anterior, podemos afirmar que las sociedades que cotizan en bolsa, tienen más obligaciones que otras sociedades mercantiles, entre las que destacan: la exhibición previa a las asambleas de accionistas, notas, análisis y comentarios, así como la manifestación de hechos relevantes, la publicación de sus estados financieros y la aprobación por parte de la Comisión.

5.5.3 Control constitucional

- Del control de constitucionalidad:
  - El control de constitucionalidad lo entendemos como el medio utilizado para anular las leyes que se estimen inconstitucionales.
  - Por inconstitucional entendemos una ley que no se ajusta a lo establecido por la Constitución.
  - El ordenamiento que regula este control es la propia Constitución Federal, aplicando el principio de supremacía de la norma Constitucional.
  - El fundamento lo encontramos en el Artículo 105 de nuestra Constitución Federal.

- Existen dos formas de control de la constitucionalidad:
  - *Abstracto*, se utiliza como un recurso contra las leyes producto del proceso legislativo, procede en dos momentos: a la entrada en vigor o con el primer acto de aplicación de la ley. El tribunal que conozca del asunto deberá analizar si la ley no es contraria a las disposiciones constitucionales, en caso de ser así, la ley deberá ser declarada nula su aplicación.
  - *Concreto*, consiste en la interpretación que realiza un juez o tribunal con el fin de decidir si aplica o no una determinada ley, atendiendo a su constitucionalidad, por tanto, no se requiere la petición del quejoso o parte agraviada, realizando, en caso de considerar que esta es contraria a las disposiciones contenidas en la Constitución Federal, la declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión. Se le llama concreto porque considera el aspecto material de la ley.

- Existe un medio de control de la constitucionalidad que pueden solicitar los particulares en contra de las leyes, y es el siguiente:
  - *Amparo indirecto*. De conformidad con el Artículo 36 de la Ley de Amparo, se promueve ante un Juez de Distrito.
  - *Objeto:* Solicitar al Juez de Distrito que una ley o parte de ella, sea declarada inconstitucional.

- Del control de convencionalidad:
  - *Convencionalidad*. El Estado, al firmar un tratado, se obliga a respetar el control difuso.
  - *Objeto:* Confrontar normas de cualquier jerarquía contra tratados internacionales en materia de derechos humanos (pacto de San José, Convención y Tratados Internacionales).

- Tipos:
  - Concentrado. Lo ejerce únicamente la Corte Interamericana de Derechos Humanos.
  - Difuso. Lo ejercen los jueces de cada país.
  - Sistema difuso o sistema americano. El Artículo 133 último párrafo de la CPEUM establece que una autoridad jurisdiccional debe determinar qué norma debe aplicar o no.
  - Artículo 1° Constitucional. Anteriormente, el Estado otorgaba las garantías individuales, actualmente "reconoce" los derechos humanos.
  - Prevalece el principio de restricción sobre un tratado internacional, aplicando lo que establece la Constitución (Principio de reserva de ley).

- *Organismos de derechos humanos locales*. Emiten recomendaciones, que no son vinculatorias, es decir, no obligan a los destinatarios a acatarlas.
- En la práctica, la autoridad jurisdiccional resuelve aplicando una norma y dejando de aplicar la otra.
- Existen, aproximadamente, 168 Tratados Internacionales de Derechos Humanos, que establecen objetivos particulares, ej. no discriminación, derechos de los niños, de las mujeres, etcétera.

- *Principios*:
  - Los principios son parte fundamental del derecho.
  - La Constitución contiene *principios fundamentales*.
  - *Derecho humano*. Toda prerrogativa que tiene una persona por el hecho de serlo.
  - Ese derecho humano debe estar constitucionalizado para poder ejercitarse.
  - *Derecho fundamental*. Todo aquello que el Estado reconoce para que la persona tenga una calidad de vida aceptable.
  - *Juicio de Amparo*. Revisa aspectos de legalidad, se ejercita una acción.

- *Consejo de derechos humanos de las Naciones Unidas*. Protege los derechos humanos, entre ellos: el derecho a la salud, impartición de justicia, combate a

la trata de personas, protección de indocumentados.

- *Principios:*
- *Universalidad*. Todos los derechos deben ser respetados por cada autoridad, sin importar situaciones de género o raza.
  - *Interdependencia*. Todos los derechos, para que se cumplan al 100%, deben estar relacionados, y que se cumplan todos los derechos humanos. ej. Derecho a la vida y a la salud.
  - *Indivisibilidad*. La autoridad no puede decir que un derecho se cumple a un determinado porcentaje, no se debe dividir.
  - *Progresividad*. Todo derecho de las personas debe ser progresivo, abarcar todo lo que implica la tecnología, no puede haber un retroceso, se debe mejorar conforme evoluciona la sociedad, debe cubrir sus necesidades.

5.6 Obligaciones de los contribuyentes y facultades de las autoridades fiscales

5.6.1 Obligaciones de los contribuyentes

Como ya se vio, la obligación de contribuir al gasto público se fundamenta en el Artículo 31, Fracción IV de la Constitución Federal. Atendiendo a la jerarquía de las normas tributarias, la Constitución Federal se ubica en la parte superior, posteriormente, se tienen tratados internacionales, leyes, reglamentos y otras disposiciones, como se muestra en el siguiente modelo de la pirámide de Kelsen:



De acuerdo con las leyes tributarias y otras disposiciones en esta materia, podemos afirmar que dentro de las principales obligaciones de los contribuyentes se encuentran:

- Realizar el pago de contribuciones, debiendo realizar dicho pago en tiempo y

forma establecidas por el CFF o por las leyes fiscales respectivas.

- Enterar los impuestos retenidos, en tiempo y forma, conforme a las disposiciones fiscales.
- Cumplir con las obligaciones formales impuestas por las leyes y otras disposiciones fiscales.
- Adicionalmente, los contribuyentes y otros obligados por las leyes fiscales deberán cumplir las siguientes obligaciones:
  - Presentar avisos al Registro Federal de Contribuyentes (rfc).
  - Presentar declaraciones de impuestos, tanto las que contienen un pago como aquellas que son informativas, tales como: la DIOT y otras declaraciones informativas a las que esté obligado el contribuyente de acuerdo a las disposiciones fiscales.
  - Inscribirse en el RFC y utilizar un solo número de identificación fiscal en todas las operaciones que realice en materia fiscal.
  - La obligación de llevar y conservar la contabilidad, durante el tiempo que establezcan las disposiciones fiscales, así como enviarla al SAT, conforme a las reglas relativas a esta obligación.
  - Expedir, entregar y conservar los comprobantes fiscales, además de anexarlos a las pólizas contables.
  - Poner a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad y los comprobantes fiscales, tanto de las obligaciones propias o en su carácter de retenedor, o bien, en los casos de responsabilidad solidaria. Asimismo, deberá proporcionar información sobre operaciones con terceros, cuando lo requieran dichas autoridades al ejercer sus facultades de comprobación o de fiscalización, de conformidad con lo ordenado por el Artículo 30 del CFF.

5.6.2 Facultades de las autoridades fiscales

El Artículo 42, Fracciones II y IV, del CFF, dispone que las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen formulado por contador público, que tenga repercusión para efectos fiscales y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De las facultades de las autoridades fiscales citadas se desprende lo siguiente:

- Tienen facultades de requerir a los contribuyentes o a sus representantes, a los responsables solidarios o terceros relacionados, que exhiban la contabilidad y otros documentos, datos e informes para revisarlos.
- Pueden revisar los estados financieros de los contribuyentes dictaminados por Contador Público Inscrito (CPI).
- El objetivo de la revisión de la contabilidad es verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente y, en caso de incumplimiento, aplicar las sanciones respectivas. En caso de la posible comisión de delitos fiscales, deberá formular la querella correspondiente.

Por lo anterior, es conveniente que la contabilidad cumpla con todos los requisitos formales y legales contenidos en las diversas leyes, reglamentos y códigos que la regulan, así como con las NIF para evitar ser infraccionados por faltas administrativas o sancionados por la comisión de delitos fiscales relacionados con la obligación de llevar y enviar la contabilidad a las autoridades fiscales.

---

[1] Orizaba Monroy, Salvador. *Diccionario jurídico*, México (2004), Editorial Sista, 1ª ed., p. 189.

[2] Gertz Manero, Federico. *Derecho Contable Mexicano*, op. cit., p 187.

[3] *Ibídem*.

[4] *Ibíd*.

[5] *Ibíd*., pp. 189 a 190.

[6] *Ibíd*., pp. 195 y 196.

[7] Esquivel Vázquez, Gustavo A. *La prueba en el juicio fiscal federal*, México (2000), Porrúa, 3ª edición, p. 7.

[8] *Ibíd*., pp. 203 a 209.

[9] *Ibíd*., p. 192.

[10] *Ibíd*., p. 186.

[11] *Ibíd*., pp. 192 y 193.

[12]http://www.cnsf.gob.mx/CUSFELECTRONICA/CUSF/CUSF24_1 27-MAR-17. 10:00

[13] http://www.cnsf.gob.mx/CUSFELECTRONICA/CUSF/CUSF25_1

Capítulo 6

Contabilidad electrónica fiscal

6.1 Objeto

La contabilidad electrónica fiscal tiene por objeto registrar todas las operaciones realizadas por los contribuyentes, con el objeto de preparar informes contables, financieros y fiscales que se envían al SAT para que puedan ser fiscalizados por esta autoridad fiscal.

6.2 Requisitos de los asientos contables

- *Asientos contables*. Entendemos por asientos contables el registro de todas las operaciones que realiza una persona física o una entidad, utilizando para ese fin las llamadas cuentas.
- *Cuenta*. Es el registro donde se controlan ordenadamente las variaciones que producen las operaciones realizadas en los diferentes conceptos de activo, pasivo y capital.
- *Nombre de la cuenta*. El nombre que se asigne a la cuenta debe dar una idea clara y precisa del valor o concepto que controla, por ejemplo, a la cuenta que controla los documentos a favor de la empresa se le denomina: cuentas por cobrar.
- *Cuentas del activo*. Son las que controlan los bienes y derechos propiedad de la entidad.
- *Cuentas del pasivo*. Son las que controlan las deudas y obligaciones a cargo de la entidad.
- *Cuentas del capital*. Son las que controlan las aportaciones de los accionistas, así como las utilidades o pérdidas de la entidad.[1]

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 33, inciso B., del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los registros o asientos contables deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades, a más tardar dentro de los cinco días siguientes.
- Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o

actividades, siguiendo el orden cronológico en que estos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de la cuentas de la contabilidad, su saldo inicial del periodo, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general, es decir, en donde se concentren todas las operaciones del contribuyente.

- Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales digitales, es decir, en formato XML, o bien, con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse:
  - La forma de pago.
  - Las distintas contribuciones, tasas o cuotas, incluyendo aquellas operaciones por las que no se deban pagar contribuciones.

Permitir la identificación de las inversiones realizadas, relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales digitales en formato XML, de tal forma que pueda precisarse:

- La fecha de adquisición del bien o inversión.
- El tipo de bien o inversión, debiendo incluir su descripción y características.
- El monto original de la inversión.
- El porcentaje de depreciación aplicable de acuerdo al tipo de bien y conforme a las tasas autorizadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Fecha de inicio de su deducción.

  NOTA: cabe mencionar que, para efectos fiscales, tratándose de inversiones, el contribuyente deberá tomar en consideración lo siguiente:
  - Si existe tope aplicable al bien, por ejemplo, en el caso de automóviles, el monto máximo autorizado es de $175,000.00
  - Si el contribuyente opta por aplicar la deducción inmediata.
  - Asegurarse que el tipo de bien corresponde a la tasa de depreciación aplicada.
  - Se recomienda llevar un control de los activos fijos por cada tipo de bien, en donde consten los requisitos citados, así como las fechas en que se ha aplicado la depreciación y su monto, hasta agotarse.
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

  NOTA: en este punto, el contribuyente deberá cerciorarse que, al final del periodo, los saldos de las cuentas, de acuerdo a su naturaleza, no presenten saldos negativos o incorrectos, en tal caso, deberá realizar una revisión y depuración de cuentas a fin de que la información presente saldos correctos y sean acordes

con la naturaleza de la cuenta (deudora o acreedora).

6.3 Requisitos de las pólizas contables

Pólizas contables. Entendemos por póliza contable el documento en donde se registran las operaciones realizadas por una entidad, utilizando para ese fin las denominadas cuentas. El registro de la operación debe hacerse atendiendo a su naturaleza (activo, pasivo o capital).

Clasificación. Las pólizas, por lo general, se clasifican en:

- *Pólizas de ingreso*. Se utilizan para registrar las ventas de una entidad y las entradas de dinero, en efectivo o mediante transferencias electrónicas, ya sea por cobranza, aportaciones de los accionistas, y préstamos obtenidos, entre otros.
- *Pólizas de egreso*. Se utilizan para registrar las salidas de dinero, ya sea en efectivo o mediante cheque o transferencia, para el pago de compra de bienes, gastos o inversiones que realiza una entidad.
- *Pólizas de diario*. Se utilizan para registrar las operaciones que no requieren flujo de efectivo, por ejemplo, provisiones de compras o gastos, depreciaciones, amortizaciones, determinación de las contribuciones a pagar en el mes, etcétera.

Dentro de los requisitos e información que deben incluir las pólizas contables, se deben incluir:

- Datos del cliente que adquiere los bienes o servicios.
- Descripción de los bienes enajenados o servicios prestados.
- Valor unitario.
- Fecha de pago.
- Datos del proveedor de bienes o servicios.
- Descripción de los bienes o servicios adquiridos.
- Método de pago.

En estas operaciones (ventas, compras, gastos o inversiones) se deberán anexar a las pólizas los comprobantes fiscales en formato XML.

NOTA: Cabe mencionar que no todas las operaciones se pueden respaldar con comprobantes fiscales, como ejemplo podemos citar: el registro de depreciaciones y amortizaciones, y las provisiones, entre otras. En estos casos, se deberá anexar como comprobante de la operación el documento que contenga la información de la cual se tomó la información (hoja de trabajo, copia de la factura del equipo que se está depreciando, etcétera).

En México, están obligados a llevar contabilidad en medios electrónicos y enviar mensualmente esta información al SAT las personas morales, incluidas las personas

morales con fines no lucrativos, y las personas físicas con actividad empresarial. Cabe mencionar que algunas personas físicas, entre las que se incluyen las que prestan servicios profesionales, arrendamiento y las que tributan en el régimen de incorporación fiscal, tienen la opción de cumplir con la obligación de llevar contabilidad electrónica utilizando la herramienta denominada Mis Cuentas, en la página del SAT.

A partir del ejercicio 2014, se han publicado diversas modificaciones mediante reglas, conocidas como RMF, en las cuales se especifican los procedimientos, facilidades y plazos para cumplir con la obligación de llevar y enviar la contabilidad electrónica al SAT. En el anexo 24 de la RMF, se han establecido las reglas en que debe enviarse la contabilidad de los contribuyentes, señalando los periodos para su envío, de acuerdo al régimen y monto de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal a partir de julio de 2014, a partir de enero de 2015 o a partir de enero de 2016, según les corresponda, de acuerdo a sus ingresos, al régimen fiscal o tipo de contribuyente.

6.4 Elementos que integran la contabilidad

Los Artículos 28, Fracción I, del CFF y 33, inciso A, del reglamento del CFF, nos indican cuáles documentos y elementos integran la contabilidad, los cuales, para efectos fiscales, se integran por:

- Los libros, sistemas, registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas y las pólizas.
- Papeles de trabajo.
- Estados de cuenta bancarios, de inversiones, tarjetas de crédito, débito o de servicios correspondientes a cuentas abiertas a nombre del contribuyente, así como las conciliaciones de depósitos y retiros respecto de los registros contables.
- Cuentas especiales.
- Libros y registros sociales.
- Control de inventarios y su método de valuación.
- Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.
- Los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros.
- La documentación comprobatoria de los asientos respectivos.
- La documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre ellas, las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, ya sean mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos y las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones

fiscales aplicables.

- La documentación e información de todas sus operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- Los avisos o solicitudes de inscripción al RFC.
- Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente.
- La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados.
- La documentación relativa a importaciones o exportaciones.
- La documentación e información que obliguen otras leyes; en materia fiscal, será obligatoria la que establezca, de manera adicional, el reglamento del CFF.

---

[1] Lara Flores, Elías. *Primer curso de contabilidad*, México (2002), Editorial Trillas, 18ª ed., p. 77.

Capítulo 7

Obligaciones en materia civil, mercantil, financiera, jurídica y fiscal

7.1 Obligaciones en materia civil

El Código Civil Federal en su Artículo 2683, hace referencia a la obligación de las asociaciones civiles a llevar contabilidad, estableciendo el derecho de los socios a vigilar que las cuotas se dediquen al fin que se propone la asociación y con ese objeto pueden examinar los libros de *contabilidad y demás papeles* de ésta.

El citado Código Civil Federal, en su Artículo 2718, hace referencia a la obligación de las *sociedades civiles* a llevar contabilidad, estableciendo que el socio o socios administradores *están obligados a rendir cuentas* siempre que lo pida la mayoría de los socios, aun cuando no sea la época fijada en el contrato de sociedad.

Los socios administradores, para estar en posibilidad de rendir cuentas, están obligados a llevar contabilidad.

De los preceptos legales citados, se encuentra debidamente establecida la obligación que tienen los socios y administradores a llevar contabilidad y a rendir cuentas.

Las sociedades civiles no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y las asociaciones civiles, tienen un tratamiento fiscal diferente a las sociedades mercantiles. El citado tratamiento fiscal dependerá de los estatutos y de su objeto social, también será distinto si cuentan con autorización por parte de las autoridades fiscales para recibir donativos deducibles. Con base en lo expuesto, es conveniente realizar el análisis de cada S.C. o A.C., para determinar el tratamiento fiscal aplicable, definir cuáles serán los controles administrativos necesarios y cumplir con las obligaciones fiscales que le correspondan.

7.2 Obligación mercantil

En el ámbito mercantil, la contabilidad es una obligación que tienen los comerciantes para registrar todas sus operaciones para dar a conocer a los diversos interesados en ella, la situación financiera y los resultados obtenidos en un periodo

determinado.

La contabilidad como obligación de los comerciantes se encuentra regulada por diversas leyes mercantiles, mismas que se describen a continuación:

7.2.1 Obligaciones en el Código de Comercio

L a obligación de los comerciantes de llevar contabilidad se encuentra regulada en los Artículos 33 al 38 del CC vigente, a continuación se comentan los antecedentes y la normatividad actual sobre estas disposiciones.

7.2.1.1 Antecedentes

En relación con la obligación de los comerciantes a llevar contabilidad, el Artículo 58 del CC mexicano de 1854, dispone que: “los libros que no tengan las formalidades prescritas, o defectuosos o vicios, no tienen valor alguno en juicio.”

El Artículo 81 de nuestro CC de 1884, dispone: “los asientos de los libros en regla harán fe contra los defectuosos”.[1]

Nuestro CC de 1884, en su Artículo 82, sanciona la falta de libros.

De la lectura a las disposiciones legales que regulaban la obligación de los comerciantes de llevar contabilidad, se hacen los siguientes comentarios:

- Los libros de contabilidad de los comerciantes debían cumplir con las formalidades establecidas en el Artículo 58 del CC de 1854 y estar libres de defectos o vicios, en caso de presentar alguno de estos, no tenían valor en un juicio, es decir, no serían admitidos como prueba o el juzgador no los tomaría en cuenta al momento de dictar su sentencia.
- Los asientos contables registrados en los libros de los comerciantes debían ser correctos y cumplir con las formalidades establecidas en el Artículo 81 del CC de 1884, en tal caso, tendrían mayor valor en un juicio frente a los que no reunían estos requisitos.
- Si un comerciante no cumplía con la obligación de llevar contabilidad, era sancionado, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 82 del CC de 1884.

7.2.1.2 El código de comercio en la actualidad

Nuestro CC vigente, regula las obligaciones de los comerciantes y se aplica de manera supletoria, es por ello que debemos conocer las disposiciones que establece y que tienen relación directa con las obligaciones fiscales y otras, entre

estas se encuentran las siguientes:[2]

> Artículo 16. Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados:
> [...]
> III. A mantener un sistema de Contabilidad conforme al Artículo 33.
> IV. A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 33 del CC, el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado.

Por sistema contable entendemos la utilización de un programa informático que nos ayude a ordenar, registrar y controlar todas las operaciones que realiza una entidad y que emita los reportes financieros indispensables, tales como: Pólizas, Auxiliares, Balanza de Comprobación, Balance, Estado de Resultados y los Libros (Mayor y de Actas).

El sistema contable se considera adecuado cuando cumple con los objetivos citados y sirve a los diversos interesados, entre ellos: a los Directivos, para la toma de decisiones, Accionistas, Inversionistas, Proveedores, Acreedores, entidades reguladoras y, en todos los casos, a las autoridades fiscales.

A continuación tratamos de manera más amplia lo relativo a:

7.2.1.3 El sistema de contabilidad

Por sistema de contabilidad entendemos los procedimientos y normas de registro de las operaciones que realiza una entidad, estructurados de manera tal que permitan conocer y analizar su situación financiera y resultados obtenidos a una fecha determinada.

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 33 del CC vigente, este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

- Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.
- Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa.

- Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio.
- Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales.
- Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

En la actualidad existen diversos sistemas de contabilidad, entre los que se encuentran:

- *Sistemas de contabilidad comerciales*. Estos sistemas son útiles a múltiples usuarios, cumplen con requerimientos generales.
- *Los llamados ERP o RPS*, es un software de gestión empresarial, está diseñado para satisfacer las necesidades particulares de una entidad, es decir, cumplen con requerimientos específicos y especiales de acuerdo a su actividad, ofrecen: calidad, oportunidad, eficiencia y registro de operaciones de manera integral.

7.2.1.4 Del sistema de registro

El registro de las operaciones mercantiles puede efectuarse mediante registro electrónico o automatizado, para su implementación y funcionamiento, requiere de una CPU (Unidad Central de Proceso), también conocida como computadora (o varios equipos, cuando se tiene una red), y un programa de contabilidad (*software*).

Los sistemas computarizados requieren de la contabilidad básica para el registro de las operaciones que en ellos se realizan, para obtener información rápida y precisa de reportes y estados financieros, los cuales son de gran utilidad para la toma de decisiones y para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ventajas. Reducción de tiempo y costos, facilita el proceso contable de una persona física, de una entidad o de un grupo de empresas.

Entrada o registro de operaciones. Se refiere a la información que es capturada en el programa o sistema de contabilidad, la cual es tomada de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas y/o fuentes de información confiables.

Proceso. Se refiere a las acciones que se realizan internamente en la Unidad Central de Proceso para dar tratamiento a las operaciones capturadas.

Salida de información. Se refiere a la información que se obtiene con los datos procesados en forma de reportes, pólizas, auxiliares, Libro Mayor, Balanza de

Comprobación, Estados Financieros y todos aquellos que el contador considere necesarios, de apoyo estadístico, administrativo, financiero y fiscal. Dichos reportes pueden ser impresos o guardados en forma digital (Excel o PDF).

Retroalimentación. Uno de los ejemplos que se tienen de retroalimentación de los resultados obtenidos es que los saldos finales de las operaciones se registran como saldos iniciales para el siguiente mes o ejercicio (según se trate).[3]

En lo que respecta al sistema de registro, el Artículo 34 del CC dispone:

> Cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, los comerciantes deberán llevar un libro mayor y, en el caso de las personas morales, el libro o los libros de actas; sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante.

7.2.1.5 Obligación de conservar los libros

En relación a la conservación de los libros, el segundo y tercer párrafos del Artículo 34 del citado CC, establecen que los comerciantes podrán optar por conservar el libro mayor y sus libros de actas en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre y cuando, en estos últimos medios se observe lo establecido en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la SE.

Tratándose de medios impresos, los libros deberán estar encuadernados, empastados y foliados. La encuadernación de estos libros podrá hacerse a posteriori, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Al respecto, hacemos el siguiente análisis y comentario:

En la actualidad, la mayoría de los comerciantes y contribuyentes en general, no encuadernan o empastan sus libros de contabilidad, los conservan en archivos digitales o en algún medio electrónico, durante el tiempo que establecen las leyes mercantiles y fiscales. Lo anterior para ahorrar papel y espacio físico, además, está permitido por el propio Artículo 34 del CC; por tanto, se da cumplimiento a esta obligación si se conserva en medios digitales.

7.2.1.6 El Libro Mayor

El libro mayor es donde se abre una cuenta especial por cada concepto de activo, pasivo y capital.[4]

Función del libro mayor:

> La función del libro mayor consiste en clasificar las operaciones por cuentas, de tal manera que permita conocer el movimiento y saldo de cada una de ellas.

Los saldos de las cuentas del libro mayor sirven de base para la formación de los estados financieros, tales como la balanza de comprobación, el balance general (estado de situación financiera), estado de resultados, estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo.[5]

En cuanto al libro mayor, el Artículo 35 del CC, establece lo siguiente:

> En el libro mayor se deberán anotar, como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el periodo y su saldo final. Podrán llevarse mayores particulares por oficinas, segmentos de actividad o cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberá existir un mayor general en el que se concentren todas las operaciones de la entidad.

7.2.1.7 Libros de actas

Los libros de actas son conocidos también como “libros sociales”, es decir, son los libros en los que se registran los acuerdos de los socios o accionistas. Estos libros deben conservarse durante toda la vida de la entidad y ponerse a disposición de las autoridades fiscales en caso de una revisión.

Tratándose de los libros de actas, el Artículo 36 del CC, ordena:

> En el libro o los libros de actas se harán constar todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio que tomen las asambleas o juntas de socios, y en su caso, los consejos de administración.

La LGSM, establece que las sociedades anónimas deben llevar, por lo menos, los siguientes libros sociales de:

- Actas de asamblea
- Registro de accionistas
- Aumentos o disminuciones de capital

Formalidades de los libros de actas

En cuanto a las formalidades de los libros de actas, el Artículo 41 del CC, ordena:

> En el libro de actas que llevará cada sociedad, cuando se trate de juntas generales, se expresará: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números de acciones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra; y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además de consignar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado. Cuando el acta se refiera a junta del consejo de administración, solo se expresará: la fecha, nombre de los asistentes y relación de los acuerdos aprobados. Estas actas serán autorizadas con las firmas de las personas a quienes los estatutos confieran esta facultad.

Por su parte, el Artículo 194 de la LGSM, establece que las actas de asamblea deberán de asentarse en el libro respectivo.

En conclusión, en el libro de actas se asienta toda la información sobre los asuntos tratados en cada Asamblea de Accionistas, ya sea ordinaria o extraordinaria, detallando la orden del día, cómo se desahogaron los puntos de la orden del día y los acuerdos a los que llegaron los accionistas.

7.2.1.8 Requisitos de los registros contables

Los registros contables son conocidos también como asientos contables, sirven para dejar constancia de las operaciones realizadas por una entidad. En cuanto a los requisitos de los registros contables, el Artículo 37 del CC, señala:

> Todos los registros a que se refiere este capítulo deberán llevarse en castellano, aunque el comerciante sea extranjero. En caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menor de $25,000.00, que no excederá del cinco por ciento de su capital y las autoridades correspondientes podrán ordenar que se haga la traducción al castellano por medio de perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originados por dicha traducción.

En materia fiscal, el Artículo 28, Fracción III, del CFF, establece que los registros o asientos que integren la contabilidad se llevarán en medios electrónicos, de conformidad con las disposiciones del RCFF y las disposiciones de carácter general que emita el SAT.

Por su parte, el Artículo 33 B del RCFF establece los requisitos que deben reunir los registros o asientos contables, los cuales se citan a continuación: Los registros o

asientos contables deberán:

- Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad.
- Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.
- Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate.
- Permitir la identificación de las inversiones realizadas, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción.
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

  Adicionalmente, el Anexo 24 de la RMF vigente, establece que para el registro de las operaciones se deberán utilizar las cuentas que aparecen en el código agrupador de cuentas del SAT.

Asimismo, las Normas de Información Financiera (NIF) A-1, establecen los requisitos que deberán cumplir los registros o asientos contables.

7.2.1.9 Plazo de conservación

El plazo de conservación de la contabilidad que establecen las disposiciones legales y fiscales es distinto; a continuación analizamos cada una de ellas.

En lo relativo a la conservación de los comprobantes y el plazo, el Artículo 38 del CC establece:

> El comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, cumpliendo con la norma oficial

mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la Secretaría de Economía, debiendo conservarlos por un plazo mínimo de diez años.

Además de lo ordenado por el Artículo 38, el Artículo 46 del mismo código, hace referencia a la obligación de conservación de libros, registros y documentos, al señalar que todo comerciante está obligado a conservar los libros, registros y documentos de su negocio por un plazo mínimo de diez años. Los herederos de un comerciante tienen la misma obligación.

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 67 del CFF, las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en un plazo de 5 años, no obstante, el plazo puede ampliarse a 10 años, en el supuesto de que el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido por el mismo CFF.

De lo anterior, se deduce lo siguiente:

- El plazo de conservación de la contabilidad para los comerciantes es de 10 años.
- El plazo de conservación de la contabilidad es de 5 años para otro tipo de contribuyentes (no comerciantes).
- El plazo de conservación puede ampliarse a 10 años si el contribuyente no lleva contabilidad o no la haya conservado durante el plazo señalado por el Artículo 67 del CFF.

7.2.1.10 Opciones para conservar la documentación

El Artículo 46 bis del multicitado código, otorga opciones a los comerciantes de poder realizar la conservación o digitalización de toda o parte de la documentación relacionada con sus negocios, en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre y cuando, en estos últimos medios, se observe lo establecido en la norma oficial mexicana sobre digitalización y conservación de mensajes de datos que para tal efecto emita la SE.

Las ventajas de digitalizar la contabilidad son las siguientes:

- *Ahorro de papel*.
- *Ahorro de espacio físico*. Muchas entidades no tienen un lugar adecuado ni espacio suficiente para almacenar cajas con la información contable.
- *Seguridad*. Los documentos digitales pueden ser guardados en diversos dispositivos o medios electrónicos, es decir, pueden tener varios respaldos de

información, controlando el acceso a la información y designando a las personas autorizadas para tal fin.

- *Costos de almacenaje*. Si una entidad no tiene espacio suficiente en sus oficinas, se ve obligada a pagar una bodega o espacios adicionales para conservar su contabilidad, si opta por digitalizar sus documentos, obtendrá importantes ahorros, considerando que el plazo mínimo es de cinco años.

7.2.1.11 Obligación de exhibir los libros

La exhibición de los libros contables es una figura procesal, consiste en poner a disposición del juzgador los libros de comercio, para que sean considerados en el caso controvertido y únicamente en la parte autorizada por el propio juzgador de manera previa, es decir, sobre asuntos o puntos específicos, generalmente relacionados con un cuestionario que elaboran las partes en conflicto.

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 44 del citado código, sólo podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición.

7.2.1.12 Los libros como prueba

Los libros de contabilidad merecen pleno valor probatorio en un juicio cuando cumplen con la normatividad que los regula y estén libres de vicios, omisiones o errores, de lo contrario, el juzgador los podrá considerar no válidos o podrá optar por admitir otros medios de prueba más confiables.

En relación a los libros contables como prueba, los Artículos 44 y 1295 del CC vigente, establecen lo siguiente:

> Artículo 44. Fuera de los casos prefijados en el artículo anterior, *solo podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio*, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición.” *Cursivas añadidas*.

Reglas. El Artículo 1295 del CC dispone que, para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes, se observarán las reglas siguientes:

I. Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, por tanto, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual

consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa.

II. Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, y los del uno se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en el citado código, y los del otro adolecieren de cualquier defecto o carecieren de los requisitos exigidos por este ordenamiento legal, los asientos de los libros en regla harán fe contra los de los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho;

III. Si uno de los comerciantes no presenta sus libros o manifiesta no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, llevados con todas las formalidades legales, a no demostrar que la carencia de dichos libros procede de fuerza mayor, y salvo siempre la prueba contra los asientos exhibidos, por otros medios admisibles en juicio;

IV. Si los libros de los comerciantes cumplen con todos los requisitos legales pero son contradictorios, el juez o tribunal juzgará por las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales del derecho;

[...]

A continuación se hace un análisis de lo ordenado por el Artículo 1295 del CC:

- Cuando sean aceptados como medio de prueba los libros de los comerciantes, esta prueba quedará sujeta al resultado que arrojen los libros tomados en su conjunto, incluyendo todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa.
- Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, es decir, cuando los del uno se hayan llevado con todas las formalidades expresadas en el CC, y los del otro presenten algún defecto o no cumplan los requisitos exigidos por el citado código, los asientos de los libros en regla harán fe, no así los defectuosos.
- Si uno de los comerciantes no presenta sus libros o manifiesta no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, si éstos cumplen las formalidades legales.
- Si los libros de los comerciantes tuvieren todos los requisitos legales y fueren contradictorios, el juez o tribunal deberá juzgar el asunto tomando en consideración las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales del derecho.

De lo anterior, comprobamos el valor que tiene llevar bien la contabilidad, cumpliendo con todos los requisitos normativos, a fin de que sea admitida como

medio de prueba en caso de controversia entre comerciantes.

7.2.2 Obligaciones en la Ley General de Sociedades Cooperativas

En relación con la contabilidad, la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC), en su Artículo 36, Fracción VI, establece que la Asamblea General resolverá todos los negocios y problemas de importancia para la sociedad y establecerá las reglas generales que deben normar el funcionamiento social. Además de las facultades que conceden la LGSC y las bases constitutivas, la Asamblea General conocerá y resolverá sobre el examen del sistema contable interno.

El Artículo 43 Bis 1, Fracciones VI y VII, de la LGSC dispone:

> Artículo 43 Bis 1.- Son facultades y obligaciones indelegables del Consejo de Administración de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo:
> [...]
> VI. Aprobar y hacer del conocimiento de la Asamblea General los estados financieros del ejercicio;
> VII. Informar a la asamblea sobre los resultados de su gestión cuando menos una vez al año;
> [...]

En el siguiente a la misma LGSC, se dispone lo siguiente:

> Artículo 46 Bis 2.- El director o gerente general de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo tendrá las siguientes facultades y obligaciones:
> [...]
> VII. Presentar mensualmente al Consejo de Administración, en ocasión de sus juntas ordinarias, los estados financieros para su aprobación;
> [...]

De las facultades y obligaciones contenidas en las disposiciones legales citadas se desprende la obligación de las Sociedades Cooperativas de llevar contabilidad, adicionalmente, deberán presentar estados financieros para la aprobación del Consejo de Administración en primera instancia y, posteriormente, para la aprobación de la Asamblea General.

7.2.3 Obligaciones en la Ley General de Sociedades Mercantiles

7.2.3.1 Aprobación del balance anual

La aprobación del balance anual es una facultad y obligación de la Asamblea de Accionistas, consiste en proponerla en la orden del día de la Asamblea Ordinaria de Accionistas, analizarla, deliberar sobre su aprobación y, en su caso, aprobarla. Este acto queda registrado en el acta que al efecto se celebre.

El Balance Anual tiene como finalidad mostrar la situación financiera de la sociedad al cierre del ejercicio, como ya mencionamos, debe someterse al escrutinio de la Asamblea de Accionistas. Para que sea aprobado este estado financiero, debe cumplir con todos los postulados básicos establecidos por las NIF, entre éstos: el de oportunidad, veracidad, exactitud, comparabilidad y uniformidad.

En relación con la aprobación del balance anual, la LGSM establece:

> Artículo 78.- Las asambleas tendrán las facultades siguientes:
> I. Discutir, aprobar, modificar o reprobar el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado y de tomar con estos motivos, las medidas que juzguen oportunas.

Al respecto, cabe mencionar que tanto los accionistas, el Consejo de Administración y los directivos de la sociedad utilizan este importante estado financiero para la toma de decisiones, por tanto, si existe error, inexactitud, falta de oportunidad, omisiones o una presentación inadecuada, puede llevarlos a tomar decisiones equivocadas.

7.2.3.2 Responsabilidad solidaria

Concepto. Para Flores Zavala, los responsables solidarios son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley.[6]

Generalidades. En la práctica, el administrador de una sociedad es su Representante, para todos los efectos legales, entre otros, ante:

- Autoridades fiscales.
- Autoridades jurisdiccionales.
- Instituciones bancarias.
- Acreedores.
- Proveedores.
- Clientes.
- Empleados.

El Consejo de Administración o el administrador único de una sociedad tienen una

gran responsabilidad en la toma de decisiones y conducción de la entidad. Derivado de esa responsabilidad, los administradores deben responder ante los accionistas y diversos acreedores, por el posible daño que causen por los actos u omisiones que sean contrarios a la ley, o bien, por incumplimiento de las obligaciones a que se encuentra sujeta la sociedad, ya sea ante las autoridades fiscales, acreedores, clientes y otros, también por faltas u omisiones en el desempeño de su cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

Responsabilidad fiscal. Para efectos de nuestro tema y por su importancia, hacemos referencia a diversas disposiciones fiscales y analizamos la responsabilidad solidaria en materia fiscal, en lo relativo a la contabilidad, administradores y accionistas, en los términos siguientes, según el Artículo 26 del CFF:

> Artículo 26. - Son responsables solidarios con los contribuyentes:
>
> I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
> II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
> [...]
>
> La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:
>
> [...]
>
> c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
> [...]
>
> X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma [...]
>
> La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará

multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

La responsabilidad a que se refieren los dos párrafos anteriores, únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad. Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.
b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.
c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el Impuesto Sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales

[...]

Al respecto, es importante señalar que al responsable solidario se le puede exigir el cobro de la deuda sin necesidad de haber agotado previamente la acción de cobro contra el contribuyente directo, es decir, antes de cobrar a la Sociedad que representa.

Responsabilidad mercantil. El Artículo 158, Fracción III, de la LGSM considera a los administradores como responsables solidarios, en los términos siguientes:

Artículo 158.- Los administradores son solidariamente responsables para con la sociedad:

[...]

III. De la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley;

[...]

De lo anterior, podemos deducir que el administrador debe vigilar que la sociedad adopte un sistema de contabilidad adecuado, también deberá implementar los controles internos necesarios para obtener la información financiera que muestre la situación real de la entidad y los resultados obtenidos, además de cumplir con las obligaciones de conservación de la contabilidad y exhibirla a requerimiento de las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación o de fiscalización.

7.2.3.3 Obligaciones de los comisarios

El comisario es el encargado de la vigilancia de una sociedad mercantil y es designado por los accionistas.

En cuanto a las obligaciones de los comisarios, el Artículo 166, Fracciones II y IV, de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece:

[...]

II. Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.

[...]

IV. Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas [...]

Cabe mencionar que en el informe del comisario, deberá expresar su opinión sobre la vigilancia de la sociedad (su gestión) y sobre la situación financiera de la entidad con base en los estados financieros que le proporcionen los administradores.

7.2.3.4 Requisitos mínimos del informe

Al respecto, el citado ordenamiento legal establece los requisitos mínimos que debe cumplir este informe:

Opinión del comisario sobre:

- Si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias

particulares de la sociedad.

- Si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.
- Si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

7.2.3.5 Requisitos de la información financiera

En relación con los requisitos que debe cumplir la información financiera, estos se encuentran previstos y regulados por los Artículos 172, 173, 177 y 181, Fracción I, de la LGSM, en los términos siguientes:

El Artículo 172 de la LGSM establece que las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

[...]

A) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.
B) Un informe en el que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.
C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.
D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.
E) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.
F) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.
G) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A la información anterior se deberá agregar el informe de los comisarios a que se refiere la Fracción IV del Artículo 166.

El Artículo 173 de la LGSM dispone que el informe de los comisarios deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos quince días antes

de la fecha de la asamblea que haya de discutirlo. Los accionistas tendrán derecho a que se les entregue una copia del informe correspondiente.

Por su parte, el Artículo 177 de la LGSM establece que quince días después de la fecha en que la asamblea general de accionistas haya aprobado el informe, los accionistas podrán solicitar que se publiquen en el sistema electrónico establecido por la Secretaría de Economía los estados financieros, junto con sus notas y el dictamen de los comisarios.

En cuanto a la Asamblea Ordinaria, el Artículo 181 de la LGSM establece que dicha asamblea se reunirá por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y se ocupará, además de los asuntos incluidos en la orden del día, de discutir, aprobar o modificar el informe de los administradores a que se refiere el enunciado general del Artículo 172 de la LGSM, tomando en cuenta el informe de los comisarios y las medidas que juzgue oportunas.

7.2.3.6 Obligación de llevar contabilidad

En cuanto a la obligación de llevar contabilidad para las sociedades de capital variable, el Artículo 214 de la LGSM prevé que las sociedades de capital variable se regirán por las disposiciones que correspondan a la especie de sociedad de que se trate, y por las de la sociedad anónima, relativas a balances y responsabilidades de los administradores.

En los casos de fusión, la obligación de llevar contabilidad y publicarla, se encuentra prevista por el Artículo 223 de la LGSM, cumpliendo con los siguientes requisitos:

Los acuerdos sobre fusión se inscribirán en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el sistema electrónico establecido por la SE; de la misma manera, cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberán publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

En los casos de escisión, los requisitos para llevar contabilidad se encuentran regulados por el Artículo 228-Bis, Fracción IV, inciso c) de la LGSM, en los términos siguientes: los estados financieros de la sociedad escindente, que abarquen por lo menos las operaciones realizadas durante el último ejercicio social, deberán estar debidamente dictaminados por un auditor externo.

Corresponderá a los administradores de la escindente, informar a la asamblea sobre las operaciones que se realicen hasta que la escisión surta plenos efectos legales.

En los casos de liquidación son aplicables, en materia de contabilidad, los Artículos 241 y 242, Fracción V, de la LGSM. El primero señala que una vez hecho el nombramiento de los liquidadores, los administradores les entregarán todos los bienes, libros y documentos de la sociedad, levantándose en todo caso un inventario del activo y pasivo sociales, de conformidad con el Artículo 241 de la LGSM. El segundo dispone que, salvo el acuerdo de los socios o las disposiciones del contrato social, los liquidadores tendrán la facultad de practicar el balance final de la liquidación, que deberá someterse a la discusión y aprobación de los socios, en la forma que corresponda, según la naturaleza de la sociedad, y el balance final, una vez aprobado, se depositará en el Registro Público de Comercio.

En cuanto al plazo de conservación de la contabilidad en los casos de liquidación, el Artículo 245 de la Ley de Sociedades Mercantiles establece que los liquidadores mantendrán en depósito, durante diez años después de la fecha en que se concluya la liquidación, los libros y papeles de la sociedad.

En los casos de liquidación y distribución del remanente entre los socios, las reglas en materia de Contabilidad están previstas por el Artículo 247, Fracciones I, II y III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, como sigue:

> [...]
> En la liquidación de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, los liquidadores procederán a la distribución del remanente entre los socios con sujeción a las siguientes reglas:
> I. En el balance final se indicará la parte que a cada socio corresponda en el haber social;
> II. Dicho balance se publicará en el sistema electrónico establecido por la Secretaría de Economía.
> El mismo balance quedará, por igual término, así como los papeles y libros de la sociedad, a disposición de los accionistas, quienes gozarán de un plazo de quince días a partir de la última publicación para presentar sus reclamaciones a los liquidadores.
> III. Transcurrido dicho plazo, los liquidadores convocarán a una Asamblea General de Accionistas para que apruebe en definitiva el balance. Esta Asamblea será presidida por uno de los liquidadores.

Las sociedades extranjeras, también tienen la obligación de llevar contabilidad y publicar el balance anual, según lo dispone el Artículo 251, tercer párrafo, de la LGSM, ya que las sociedades extranjeras deberán publicar, anualmente, en el sistema electrónico establecido por la Secretaría de Economía, un balance general de la negociación visado (avalado y firmado) por un contador público titulado.

La obligación de llevar contabilidad y publicar el informe anual de una sociedad por acciones simplificada, se encuentra regulada por el Artículo 272 de la LGSM, donde se dice que el administrador publicará en el sistema electrónico de la SE, el informe anual sobre la situación financiera de la sociedad conforme a las reglas que emita esta Secretaría.

En el caso de sociedades mercantiles, las obligaciones de llevar contabilidad se encuentran reguladas tomando en consideración el tipo de sociedad o circunstancia particular, tienen su fundamento en las disposiciones legales citadas, identificando las reglas aplicables a cada una para una mejor comprensión.

7.2.4 Obligaciones financieras

La obligación de llevar contabilidad necesariamente nos lleva a la normatividad contable y financiera, la cual podemos encontrar en las NIF o en las NIIF, de acuerdo con las obligaciones de la entidad (información a escala local o internacional).

7.2.4.1 Normas de Información Financiera

Cuando se haga referencia genérica a las NIF, deberá entenderse que éstas comprenden tanto las normas emitidas por el CINIF como los boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) que le fueron transmitidos al CINIF el 31 de mayo de 2004. Sin embargo, cuando se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se llamarán por su nombre original, esto es, NIF o Boletín, según sea el caso.[7]

7.2.4.2 Clasificación de las NIF[8]

Serie NIF A	Marco conceptual
Serie NIF B	Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto
Serie NIF C	Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros
Serie NIF D	Normas aplicables a problemas de determinación de resultados
Serie NIF E	Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores

7.2.4.3 Naturaleza de las NIF

Las normas de contabilidad financiera son reglas de conducta que determinan cómo deben resolver los contadores y las entidades los problemas de contabilidad, para que la elaboración y presentación de la información financiera sea útil en la toma de decisiones de los usuarios externos.

Estas normas se pueden dividir en:

- Normas puras.
- Normas profesionales.
- Normas jurídicas.

La norma pura es la que el contador público decide como individuo para lograr el cumplimiento de su deber profesional.

Las normas profesionales son los conjuntos normativos del quehacer contable, que los grupos de contadores se han impuesto para autorregular la profesión y conducirla a la excelencia en los servicios prestados. Cuando la norma de contabilidad financiera es texto detallado de leyes se convierte en una norma jurídica obligatoria para los entes y el contador.[9]

7.2.4.4 Normas Internacionales de Información Financiera

Las NIIF, o International Financial Reporting Standards (IFRS, por sus siglas en inglés), están integradas por postulados básicos y estándares técnicos contables aceptados internacionalmente. El organismo internacional que las emite es el International Accounting Standards Board (IASB) a partir del año 2001.

Las NIIF o IFRS, contienen estándares internacionales en materia de contabilidad y constituyen un manual aceptado mundialmente por el IASB y otros organismos internacionales, como la International Federation of Accountants (IFAC) y el Financial Accounting Standards Board (FASB); en México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) es el encargado de publicar las traducciones de las NIIF o IFRS, y está afiliado a esos y otros organismos internacionales, por lo que también está encargado de la difusión de dichas normas entre la profesión contable en nuestro país.

El FASB es la entidad encargada de la elaboración de las normas contables en los Estados Unidos (EE.UU.) para tratar de armonizar las normas internacionales con las norteamericanas.

7.2.5 Obligaciones fiscales

Obligación. Del latín: *Obligatio est uiris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*. La obligación es un vínculo jurídico de derecho, por el que estamos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa, según las leyes de nuestra ciudad.

Obligación civil. Es la que se genera por una relación entre personas sean cuales fueren aquellas que deban regir su conducta conforme a lo dispuesto en el Código

Civil.

Obligación fiscal. Es la relación que surge entre un sujeto activo que es el Estado y uno pasivo que es el contribuyente en el momento de la generación de una fuente de riqueza por la cual se paga una contribución. Al respecto, podemos afirmar que no sólo se refiere esta obligación al pago de contribuciones, las cuales se refieren a las obligaciones de dar, también se tienen obligaciones de hacer, de no hacer, de permitir y de tolerar, mismas que se trataron en la presente obra.

7.2.5.1 Obligaciones en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento

A continuación se analizan las disposiciones legales relativas a la Contabilidad, contenidas en el CFF y el RCFF.

DE LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD

El Artículo 28 del CFF establece que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar y cumplir con lo siguiente:

INTEGRACIÓN DE LA CONTABILIDAD

De conformidad con la Fracción I del Artículo 28 del CFF, la contabilidad, para efectos fiscales, se integra por:

- Los libros. Entendiéndose que se consideran como tales los Libros Diario, Mayor, de Inventarios y Balances, entre otros.
- Sistemas y registros contables.
- Papeles de trabajo. Entre éstos se encuentran las hojas de trabajo, libretas, controles, auxiliares, reportes, etcétera.
- Estados de cuenta bancarios y de cualquier tipo de inversiones en el sistema financiero.
- Libros y registros sociales. Entre éstos se encuentran: el libro de Actas de Asamblea, registro de Accionistas y el de aumentos o disminuciones de Capital.
- Control de inventarios y método de valuación.
- Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.
- Los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros.
- La documentación comprobatoria de los asientos respectivos.
- La documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Entre éstas: declaraciones, Acuses de presentación, avisos, etcétera.

- La documentación e información que acredite sus ingresos y deducciones.
- La documentación que deban llevar conforme a otras leyes. En el RCFF se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta disposición y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Adicionalmente, el Artículo 33 A, del RCFF, amplía la documentación e información que integra la contabilidad, para efectos fiscales. Esta disposición nos dice que se integra por:

- Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;
- Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;
- Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;
- Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;
- Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;
- La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;
- La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;
- La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

De lo anterior, podemos observar lo extenso que es el término Contabilidad para fines fiscales, por tanto, los contribuyentes deberán llevar y cumplir con todos los elementos que integran la contabilidad, así como conservarlos y ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación o de fiscalización.

LIBRO DIARIO

Libro Diario. Es un libro en el cual se registran las operaciones en el ORDEN CRONOLÓGICO en que se van efectuando, es decir, por orden riguroso de fechas, y como se le hace servir de base para los asientos que se registran en el Mayor, deberá ser analítico, indicando las cuentas a las cuales se debe cargar y abonar.

El libro Diario tiene por objeto registrar todas las operaciones que realiza una entidad por cada día, de manera cronológica (conforme ocurren, por fecha). Dichas operaciones se registran utilizando asientos contables; a esta actividad se le conoce como “contabilizar”. Este libro se divide en dos partes, utiliza dos columnas, en ellas se registran los cargos a las cuentas contables, se le conoce como “debe”, en la otra columna, se registran los abonos a las cuentas contables, se le conoce como “haber”

El libro Diario se caracteriza por ser de primera anotación o de primer registro. Otra característica de este libro es que la suma de la columna denominada “debe” requiere una igualdad en la suma de la columna denominada “haber”, lo cual se traduce en un balance entre éstas.

REQUISITOS DE LOS REGISTROS CONTABLES

La Fracción II del Artículo 28 del CFF establece que los registros o asientos contables deben cumplir con los requisitos que establezca el RCFF y con las disposiciones de carácter general que establezca el SAT.

El Artículo 33 B, del RCFF, amplía los requisitos que se deben cumplir en esta obligación. Esta disposición nos dice que los registros contables deberán:

- Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;
- Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades, en orden cronológico, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.
- Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban

pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

- Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;
- Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;
- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;
- Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;
- Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;
- Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquellos que se localicen en el extranjero;
- Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda. Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda.
- Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;
- Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y

fecha de adquisición o enajenación según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el *método de valuación* utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

- Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;
- El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y
- Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:
  a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;
  b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto,
  c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el Artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

DE LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA FISCAL

La contabilidad electrónica se refiere a la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT (fuente: página del SAT).

Se le denomina contabilidad electrónica fiscal en razón de que la contabilidad ha evolucionado y se apoya en la tecnología, es decir, en medios electrónicos, adicionalmente, las nuevas disposiciones fiscales en esta materia, se obliga a diversos contribuyentes a observar la normatividad que actualmente rige a la contabilidad y enviarla mensualmente al SAT.

En este sentido, la Fracción III del Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) y las disposiciones de carácter general que emita el SAT en la denominada Resolución Miscelánea Fiscal (RMF).

LUGAR EN DONDE DEBERÁ CONSERVARSE

La Fracción III del Artículo 28 del CFF prevé que la documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Al respecto, el Artículo 34 del RCFF establece que el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

El contribuyente que se encuentre en suspensión de actividades deberá conservar su contabilidad en el último domicilio que tenga manifestado en el registro federal de contribuyentes y, si con posterioridad desocupa el domicilio consignado ante el referido registro, deberá presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal, en el cual deberá conservar su contabilidad durante el plazo que establece el Artículo 30 del CFF.

Los contribuyentes podrán optar por respaldar y conservar su información contable en discos ópticos o en cualquier otro medio electrónico que mediante reglas de carácter general autorice el Servicio de Administración Tributaria.

ENVÍO DE LA CONTABILIDAD AL SAT

¿Cómo se envía la información contable?
La información se enviará en archivos comprimidos con formato zip a través del Buzón Tributario o en la sección Trámites de este portal; el envío debe hacerse con firma electrónica vigente (fuente: página del SAT).

Con base en lo publicado por el SAT en su página de internet, se debe realizar el siguiente:

Procedimiento:

- Contar con e-firma (Firma electrónica, antes Fiel) activa y vigente
- La información deberá convertirse al formato XML y comprimir los archivos con el formato ZIP.
- Utilizar el Buzón Tributario para su envío

Esta obligación se encuentra regulada por la Fracción IV del Artículo 28 del CFF, la cual establece que los contribuyentes deberán enviar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT, utilizando el Buzón Tributario, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

OBLIGACIÓN DE CONSERVAR LA CONTABILIDAD A DISPOSICIÓN DE LAS AUTORIDADESFISCALES

El Artículo 30, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales en el domicilio del contribuyente.

El Artículo 30, segundo párrafo, del CFF, establece que las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Al respecto, el Artículo 35 del RCFF establece que para los efectos del Artículo 30 del código, cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración. Cuando se trate de la destrucción o inutilización total de los libros o demás registros de contabilidad, el contribuyente deberá asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.

En los casos a que se refiere este artículo, el contribuyente deberá conservar, en su caso, el documento público en el que consten los hechos ocurridos hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

PLAZOS DE CONSERVACIÓN DE LA CONTABILIDAD

Conforme a lo dispuesto por el tercer párrafo del Artículo 30 del CFF, la documentación y la contabilidad deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Este mismo precepto legal establece los casos y plazos en que deberá conservarse la contabilidad, en los términos siguientes:

Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin.

Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los Artículos 22 y 23 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

FORMA DE LLEVAR LA CONTABILIDAD

El Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece la forma en que los contribuyentes deberán cumplir con la obligación de llevar la contabilidad, en los términos siguientes:

Los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro o procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables;
- Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual (depreciación o amortización);
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;
- Formular los estados de posición financiera;
- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;
- Contar con la documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;
- Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;
- Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción, estos dos últimos casos, el contribuyente deberá registrarlos en su contabilidad en el ejercicio en que se efectúen;
- Tratándose de donativos en bienes que reciban las donatarias autorizadas de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de cumplir con los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, deberán llevar un control de dichos bienes, que les permita identificar a los donantes, los bienes recibidos por éstas, los bienes entregados a sus beneficiarios y, en su caso, los bienes destruidos que no hubiesen sido entregados a sus beneficiarios. Asimismo, deberán llevar un control de las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación; NOTA: Lo dispuesto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) en materia de Contabilidad, se aplicará sin

perjuicio de que los contribuyentes lleven otros registros a que les obliguen las disposiciones fiscales, y no los libera de la obligación de contar con los controles o libros que establezcan otras leyes u otros reglamentos.

SISTEMAS DE REGISTRO CONTABLE

Al respecto, el Artículo 30 del RCFF, ofrece las siguientes opciones:
Los contribuyentes podrán llevar su contabilidad usando indistintamente o de manera combinada:

- Sistema de registro manual
- Sistema mecánico
- Sistema electrónico

Lo anterior, siempre que se cumpla con los requisitos que para cada caso se establecen en el RCFF, en los términos siguientes:

Cuando se adopte el sistema de registro manual o mecánico, el contribuyente deberá llevar cuando menos los libros diario y mayor; *tratándose del sistema de registro electrónico llevará como mínimo el libro mayor*, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 30 RCFF, en su parte relativa.

Sistema de registro manual. El Artículo 31 del RCFF, establece que cuando los contribuyentes adopten el sistema de registro manual, deberán llevar sus libros diario, mayor y los que estén obligados a llevar por otras disposiciones fiscales, debidamente encuadernados, empastados y foliados.

Sistema de registro mecánico o electrónico. Cuando el contribuyente adopte los sistemas de registro mecánico o electrónico, las fojas que se destinen a formar los libros diario y mayor, podrán encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiendo contener dichos libros el nombre, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes. Los contribuyentes podrán optar por grabar dicha información en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general que al efecto emita.

El Artículo 32 del RCFF establece:

> En el libro diario, el contribuyente deberá anotar en forma descriptiva todas sus operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda.

En el libro mayor deberán anotarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente.

7.2.5.2 Obligaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El Artículo 76, Fracciones I, IV y XIX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen:

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma.
- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
- Tratándose de contribuyentes que hayan optado por dictaminarse en los términos del Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, deberán dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

La obligación prevista en el párrafo anterior, se tendrá por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal a que se refiere la Fracción III del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

De la lectura a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos deducir que la obligación no se limita a la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa fiscal, adicionalmente, los contribuyentes deberán:

- Formular estados financieros
- Levantar inventarios físicos
- En caso de optar por dictaminarse para fines fiscales, los Accionistas, al celebrar

la Asamblea Ordinaria, deberán aprobar los estados financieros y manifestar haber cumplido con las obligaciones fiscales a su cargo durante el ejercicio a que corresponda el dictamen para fines fiscales.

7.2.5.3. Obligaciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Artículo 32, Fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el Artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

I. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

II. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

De la lectura a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deduce que la obligación no se limita a la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa fiscal, adicionalmente, los contribuyentes deberán:

- Separar las operaciones realizadas a las diferentes tasas (16%, 0%, exentas).
- Tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.
- Separar el IVA acreditable pagado y el acreditable pendiente de pago.
- Separar el IVA trasladado cobrado y el trasladado pendiente de cobro.
- Identificar en los registros contables el IVA a favor de cada periodo.
- Identificar en los registros contables el IVA a cargo de cada periodo.
- Llevar un control efectivo de la determinación mensual del IVA, mismo que deberá coincidir con lo asentado en los registros contables y en las declaraciones presentadas por el contribuyente.

7.2.5.4 Obligaciones en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

El Artículo 19, Fracción I, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), ordena:

Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de las operaciones, desglosadas por tasas. Asimismo, se deberán identificar las operaciones en las que se pague el impuesto mediante la aplicación de las cuotas previstas en los Artículos 2o., Fracción I, incisos C), segundo y tercer párrafos, D), G) y H); 2o.-A y 2o.-C de la LIEPS. De la lectura a las disposiciones contenidas en la LIEPS, se deduce que la obligación no se limita a la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa fiscal, adicionalmente, los contribuyentes deberán:

- Separar las operaciones realizadas a las diferentes tasas.
- Separar el LIEPS acreditable pagado y el acreditable pendiente de pago.
- Separar el LIEPS trasladado cobrado y el trasladado pendiente de cobro.
- Identificar en los registros contables el LIEPS a favor de cada periodo.
- Identificar en los registros contables el LIEPS a cargo de cada periodo.
- Llevar un control efectivo de la determinación mensual del LIEPS, mismo que deberá coincidir con lo asentado en los registros contables y en las declaraciones presentadas por el contribuyente.

---

[1] Gertz Manero, Federico (2006), *Derecho contable mexicano*, México, Editorial Porrúa, 7ª ed., pp. 82 a 89.

[2] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La obligación civil y fiscal*, op. cit., pp. 111 y 112.

[3] Lara Flores, Elías. *Primer curso de contabilidad*, op. cit., pp. 206, 213 y 214.

[4] Lara Flores, Elías, *Primer curso de contabilidad*, op. cit., p. 213.

[5] *Ibidem*., p. 213.

[6] Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México (1985). Editorial Porrúa.

[7] CINIF. *Normas de Información Financiera*, op. cit., p. XIV

[8] *Ibidem*, p. XVI.

[9] Cocina Martínez, Javier. *El sistema de implantación de Normas de Contabilidad Financiera en México*. 1ª Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México (1990), p. 18.

Capítulo 8

Jurisprudencia en materia de Contabilidad

8.1 Generalidades

Jurisprudencia proviene, “del latín *jurisprudentia*, compuesta por los vocablos *juris* que significa derecho y *prudentia* que quiere decir conocimiento, ciencia”.[1]

Con base en la definición anterior, entendemos por jurisprudencia la ciencia o conocimiento del derecho.

La Jurisprudencia es una fuente formal del derecho.

Entendemos por fuentes formales del derecho todos aquellos procesos que dan vida al derecho; precisamente, se considera fuente, porque es el origen del derecho. Estas fuentes formales, después de los procesos legislativos o jurisdiccionales se convierten en leyes y jurisprudencia, respectivamente. Las fuentes formales se clasifican en directas e indirectas.

Dentro de las fuentes formales directas se encuentran: la legislación y la costumbre.

Dentro de las fuentes formales indirectas se encuentran: la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

Los criterios jurisprudenciales son *Tesis vinculantes*, es decir, de *Aplicación obligatoria* para los Tribunales que conozcan de algún caso concreto, éstas se conocen como: “Jurisprudencia definida”, “Jurisprudencia obligatoria “Tesis de Jurisprudencia” o “Jurisprudencia”

Para que los criterios puedan ser considerados “obligatorios”, nuestro sistema de impartición de justicia reconoce dos formas: la reiteración de criterios y la contradicción de tesis; formas previstas en los Artículos 192, 193, 197 y 197-A de la Ley de Amparo.

Se le conoce como *jurisprudencia definida* cuando existe reiteración de *Sentencias* (5) en el mismo sentido y sin interrupción de otra en contrario.

Las *Tesis aisladas* no son vinculantes u obligatorias, porque no reúnen la reiteración

requerida (en 5 ocasiones, en el mismo sentido) o bien, por haberse interrumpido el número de sentencias requeridas, es decir, que en el intermedio exista una o varias *tesis* que no se resolvieron en el mismo sentido, conforme a lo dispuesto por el Artículo 94, en relación con los Artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, por tanto, constituyen un *precedente*.

Fundamento legal

Los Artículos 192, segundo párrafo y 193, segundo párrafo de la Ley de Amparo, disponen:

> [...] las resoluciones constituirán Jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario....

8.2 Tesis de Jurisprudencia en materia de Contabilidad

A continuación se reproducen diversas tesis relacionadas con la obligación de llevar contabilidad:

Décima Época
Registro digital: 2007655.
Tribunales Colegiados de Circuito
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro 11, Octubre de 2014. Tomo III
Materia (s) Constitucional.

Orden de visita domiciliaria. La sustentada en el Artículo 42, Fracción III, del Código Fiscal de la Federación permite a la autoridad requerir al visitado documentación durante el desahogo de la diligencia y, consecuentemente, respeta el Derecho Humano de Fundamentación.

Esta tesis hace referencia a las facultades de las autoridades fiscales para requerir la contabilidad a los contribuyentes o responsables solidarios.

Asimismo, se cita el Artículo 45 del propio código, el cual prevé la obligación de los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita, de permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de ésta, de mantener a su disposición en el domicilio la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Concluye en que la orden de visita domiciliaria sustentada en el Artículo 42, Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, permite a la autoridad requerir al

visitado documentación durante el desahogo de la diligencia y, consecuentemente, respeta el derecho humano de fundamentación de los actos de autoridad.

Décima Época
Registro digital: 2003752.
Tribunales Colegiados de Circuito
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro XX, mayo de 2013. Tomo 3.
Materia (s) Administrativa.

Responsabilidad solidaria en materia fiscal. Procedimiento para determinarla respecto de los socios o accionistas de una empresa (interpretación del Artículo 26, Fracciones III y X, del Código Fiscal de la Federación).

Esta tesis se refiere a que no puede exigirse el pago de un crédito fiscal a cargo de una persona moral a uno de sus socios bajo el argumento de la solidaridad fiscal;

Considera que la solidaridad fiscal de los socios o accionistas de una empresa no opera automáticamente, sino que antes deben seguirse ciertos pasos por parte de la Administración Tributaria.
Consecuentemente, el procedimiento a seguir en ese supuesto es el siguiente:

a.I. Debe determinarse un crédito fiscal a cargo de una persona moral cuyo capital se conforme por las participaciones de socios o accionistas;

a.II. Deberá presentarse alguno de los supuestos de hecho por parte de la empresa contribuyente previstos en el Artículo 26, Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que:

a) no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes;
b) cambie su domicilio sin dar el aviso debido;
c) *no lleve contabilidad, la oculte o la destruya*,
d) desocupe el lugar en donde manifestó que tendría su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente;

Décima Época
Registro digital: 2003260.
Primera Sala.
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro XIX, abril de 2013. Tomo 1.
Materia (s) Penal.
Tesis: 1VJ. 26/2013 (10ª.)

Delitos fiscales. El elemento típico “ocultar” a que se refiere el Artículo 111, Fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no se acredita por el solo hecho de que el activo omita desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal respecto de sus registros contables, sino que es necesario que del cúmulo probatorio se advierta su manifiesta voluntad de impedir la consulta.

Esta tesis hace referencia al Artículo 111, Fracción III del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien *oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables*, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

También hace referencia a lo dispuesto por los Artículos 85 y 86 del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se prevén las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

De lo anterior advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, en el primer caso, la ley castiga solo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en “ocultar” dicha documentación. A nivel penal, se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual solo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional.

Esta tesis define a la expresión “ocultar”, la cual se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación.

En cuanto a la *obligación de llevar contabilidad electrónica y enviarla mensualmente a través de la página de internet del SAT*, tenemos las siguientes Tesis de Jurisprudencia:

La jurisprudencia PC.I.A. J/31 A (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la

Federación el siete de noviembre de dos mil catorce, que es del siguiente tenor:

“Suspensión en el Juicio de Amparo. No procede decretarla contra la obligación del contribuyente de enviar mensualmente su información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, en términos del Artículo 28, Fracción IV, del Código Fiscal de la Federación. En esta tesis se resuelve lo siguiente:

No procede decretar la medida cautelar referida contra los efectos y consecuencias del precepto mencionado, al no colmarse el requisito previsto por el Artículo 128, Fracción II, de la Ley de Amparo.

Razonamiento y conclusiones:
Se estima que, de permitir a los contribuyentes omitir enviar mensualmente su *información contable a través de la página de internet de la autoridad hacendaria*, se contravendría el interés de la sociedad en que los procedimientos fiscales establecidos para revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se tramiten y concluyan con celeridad y eficacia, pues se obstaculizaría el ejercicio de la facultad de revisión regulada por el numeral 42, Fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, en atención a que la remisión electrónica de la contabilidad constituye la base necesaria para llevarla a cabo.”

De la lectura a la Tesis de Jurisprudencia anterior, tenemos que la obligación de enviar mensualmente la contabilidad es avalada por el Poder Judicial de la Federación, con lo cual se dejan a salvo las facultades de revisión de las autoridades fiscales, siempre que cumplan con las formalidades legales establecidas para el caso de las revisiones electrónicas.

Décima Época
Segunda Sala
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tesis: 2ª./J. 147/2016 (10ª).
Libro 35, octubre de 2016,
Tomo I
Registro 2012926
Jurisprudencia
Constitucional.

Contabilidad electrónica. *La obligación de ingresar la información contable a través de la página de internet del servicio de administración tributaria*, en la forma y términos establecidos en el Artículo 28, Fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y en las reglas 2.8.1.4., 2.8.1.5. y 2.8.1.9. de la Resolución Miscelánea

Fiscal para 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2014, es proporcional con el fin perseguido por el legislador.

Cursivas añadidas.

Tomando en consideración las anteriores Tesis de Jurisprudencia, otras relacionadas con el tema y las respectivas contradicciones de tesis, se ha sometido esta controversia de contabilidad electrónica y su envío al SAT, a la Segunda Sala de la Suprema Corte, pronunciándose en el sentido de que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán cumplir con las disposiciones contenidas en el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y con las diversas Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal, mismas que fueron publicadas en 2014, 2015, 2016 y 2017 en el Diario Oficial de la Federación.

---

[1] Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. *Diccionario jurídico mexicano*. op cit., p. 1891.

Capítulo 9

Reglas sobre la Contabilidad electrónica fiscal

9.1 Fundamento legal

Todo lo relacionado con la *forma de llevar la Contabilidad Electrónica Fiscal* la encontramos en el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 4 de octubre de 2016.

El 6 de enero de 2017, la autoridad fiscal publicó en el DOF, el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 (RMF), el cual contiene los lineamientos técnicos para la Contabilidad en medios electrónicos y donde se dio a conocer la nueva versión de la *Contabilidad Electrónica 1.3*.

Fecha en que inicia la obligación de utilizar la nueva versión 1.3

A partir de octubre de 2017 las autoridades fiscales sólo aceptarán información de la Contabilidad Electrónica en la versión 1.3. Esta nueva versión se distingue porque en ésta, los contribuyentes deberán incluir la información relativa al *método de pago*, ya sea mediante cheque, transferencia y otro método de pago.

9.2 Envío de la contabilidad al SAT

Como ya se comentó, esta obligación de hacer, consiste en lo siguiente:

La información se enviará en archivos comprimidos con formato ZIP a través del Buzón Tributario o en la sección Trámites de este Portal; el envío debe hacerse con firma electrónica vigente (fuente: página del SAT).

Con base en lo publicado por el SAT en su página de internet, se debe realizar el siguiente:

Procedimiento:

- Contar con e-firma (Firma electrónica, antes Fiel) activa y vigente
- La información deberá convertirse al formato XML y comprimir los archivos con el formato ZIP.
- Utilizar el Buzón Tributario para su envío

Esta obligación se encuentra regulada por la Fracción IV del Artículo 28 del CFF, la cual establece que los contribuyentes deberán enviar de forma mensual su información contable a través de la página de internet del SAT, utilizando el Buzón Tributario, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

El envío de la contabilidad electrónica es una obligación de los contribuyentes conforme a lo establecido en el Artículo 28 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación y las reglas 2.8.1.6., 2.8.1.7. y 2.8.1.11 de la RMF.

9.3 Información necesaria

En el Anexo 24 de la RMF se hace referencia a la descripción de la información que deben contener los archivos de contabilidad electrónica.

- Catálogo de cuentas
- Código agrupador del SAT
- Balanza de comprobación
- Pólizas del periodo
- Auxiliar de folios de comprobantes fiscales
- Auxiliares de cuenta y subcuenta
- Catálogo de monedas
- Catálogo de bancos
- Catálogo de métodos de pago

A continuación se analiza cada uno de los archivos:

9.3.1 Catálogo de cuentas

El *catálogo de cuentas* es el documento en el que se detalla de forma ordenada todos los números (claves) y nombres de las cuentas de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden, aplicables en la contabilidad de un ente económico, y contendrá los siguientes datos:

- *Versión*. Versión del formato publicado en el documento técnico.
- *RFC*. Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente al que pertenece la información del catálogo de cuentas.
- *Mes*. Es el mes en el que inicia la vigencia del catálogo de cuentas.
- *Año*. Es el año en que inicia la vigencia del catálogo de cuentas.
- *Código agrupador*. Es la identificación de la equivalencia o correspondencia

entre el Catálogo de cuentas de los contribuyentes y el Código agrupador del SAT de las cuentas de nivel mayor y subcuenta de primer nivel de acuerdo a la naturaleza y preponderancia de la cuenta.

- *Número de cuenta*. Es la clave de las cuentas o subcuentas que integran el catálogo de cuentas del contribuyente.
- *Descripción*. Es el nombre de las cuentas o subcuentas que integran el catálogo de cuentas del contribuyente.
- *Subcuenta de*. Es la clave de la cuenta a la que pertenece la subcuenta. *Nivel*. Es el nivel en el que se encuentran las cuentas o subcuentas en el catálogo de cuentas del contribuyente.
- *Naturaleza*. Es el origen deudora o acreedora que tienen las cuentas o subcuentas en el catálogo del contribuyente, pudiendo ser deudora o acreedora.

Código agrupador del SAT

El Código agrupador del SAT tiene el objetivo de que la información sea presentada de manera uniforme, para lo cual es necesario que los contribuyentes asocien las cuentas de su catálogo de cuentas al Código agrupador por naturaleza y preponderancia de la cuenta.

A continuación se muestra el contenido del Código agrupador del SAT:

Código agrupador del SAT

Nivel	Código agrupador	Nombre de la cuenta y/o subcuenta
	100	Activo
	100.01	Activo a corto plazo
1	**101**	**Caja**
2	101.01	Caja y efectivo
1	**102**	**Bancos**
2	102.01	Bancos nacionales
2	102.02	Bancos extranjeros
1	**103**	**Inversiones**
2	103.01	Inversiones temporales
2	103.02	Inversiones en fideicomisos
2	103.03	Otras inversiones
1	**104**	**Otros instrumentos financieros**
2	104.01	Otros instrumentos financieros
1	**105**	**Clientes**
2	105.01	Clientes nacionales
2	105.02	Clientes extranjeros

2	105.03	Clientes nacionales parte relacionada
2	105.04	Clientes extranjeros parte relacionada
1	**106**	**Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo**
2	106.01	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo nacional
2	106.02	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo extranjero
2	106.03	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo nacional parte relacionada
2	106.04	Cuentas y documentos por cobrar a corto plazo extranjero parte relacionada
2	106.05	Intereses por cobrar a corto plazo nacional
2	106.06	Intereses por cobrar a corto plazo extranjero
2	106.07	Intereses por cobrar a corto plazo nacional parte relacionada
2	106.08	Intereses por cobrar a corto plazo extranjero parte relacionada
2	106.09	Otras cuentas y documentos por cobrar a corto plazo
2	106.10	Otras cuentas y documentos por cobrar a corto plazo parte relacionada
1	**107**	**Deudores diversos**
2	107.01	Funcionarios y empleados
2	107.02	Socios y accionistas
2	107.03	107.03 Partes relacionadas nacionales
2	107.04	Partes relacionadas extranjeros
2	107.05	Otros deudores diversos
1	**108**	**Estimación de cuentas incobrables**
2	108.01	Estimación de cuentas incobrables nacional
2	108.02	Estimación de cuentas incobrables extranjero
2	108.03	Estimación de cuentas incobrables nacional parte relacionada
2	108.04	Estimación de cuentas incobrables extranjero parte relacionada
1	**109**	**Pagos anticipados**
2	109.01	Seguros y fianzas pagados por anticipado nacional
2	109.02	Seguros y fianzas pagados por anticipado extranjero
2	109.03	Seguros y fianzas pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.04	Seguros y fianzas pagados por anticipado extranjero parte relacionada
2	109.05	Rentas pagadas por anticipado nacional
2	109.06	Rentas pagadas por anticipado extranjero
2	109.07	Rentas pagadas por anticipado nacional parte relacionada
2	109.08	Rentas pagadas por anticipado extranjero parte relacionada
2	109.09	Intereses pagados por anticipado nacional
2	109.10	Intereses pagados por anticipado extranjero
2	109.11	Intereses pagados por anticipado nacional parte relacionada
2	109.12	Intereses pagados por anticipado extranjero parte relacionada
2	109.13	Factoraje financiero pagado por anticipado nacional
2	109.14	Factoraje financiero pagado por anticipado extranjero
2	109.15	Factoraje financiero pagado por anticipado nacional parte relacionada
2	109.16	Factoraje financiero pagado por anticipado extranjero parte relacionada
2	109.17	Arrendamiento financiero pagado por anticipado nacional
2	109.18	Arrendamiento financiero pagado por anticipado extranjero

2	109.19	Arrendamiento financiero pagado por anticipado nacional parte relacionada
2	109.20	Arrendamiento financiero pagado por anticipado extranjero parte relacionada
2	109.21	Pérdida por deterioro de pagos anticipados
2	109.22	Derechos fiduciarios
2	109.23	Otros pagos anticipados
1	**110**	**Subsidio al empleo por aplicar**
2	110.01	Subsidio al empleo por aplicar
1	**111**	**Crédito al diésel por acreditar**
2	111.01	Crédito al diésel por acreditar
1	**112**	**Otros estímulos**
2	112.01	Otros estímulos
1	**113**	**Impuestos a favor**
2	113.01	IVA a favor
2	113.02	ISR a favor
2	113.03	IETU a favor
2	113.04	IDE a favor
2	113.05	IA a favor
2	113.06	Subsidio al empleo
2	113.07	Pago de lo indebido
2	113.08	Otros impuestos a favor
1	**114**	**Pagos provisionales**
2	114.01	Pagos provisionales de ISR
1	**115**	**Inventario**
2	115.01	Inventario
2	115.02	Materia prima y materiales
2	115.03	Producción en proceso
2	115.04	Productos terminados
2	115.05	Mercancías en tránsito
2	115.06	Mercancías en poder de terceros
2	115.07	Otros
1	**116**	**Estimación de inventarios obsoletos y de lento movimiento**
2	116.01	Estimación de inventarios obsoletos y de lento movimiento
1	**117**	**Obras en proceso de inmueble**
2	117.01	Obras en proceso de inmuebles
1	**118**	**Impuestos acreditables pagados**
2	118.01	IVA acreditable pagado
2	118.02	IVA acreditable de importación pagado
2	118.03	IEPS acreditable pagado
2	118.04	IEPS pagado en importación
1	**119**	**Impuestos acreditables por pagar**
2	119.01	IVA pendiente de pago
2	119.02	IVA de importación pendiente de pago
2	119.03	IEPS pendiente de pago

2	119.04	IEPS pendiente de pago en importación
1	**120**	**Anticipo a proveedores**
2	120.01	Anticipo a proveedores nacional
2	120.02	Anticipo a proveedores extranjero
2	120.03	Anticipo a proveedores nacional parte relacionada
2	120.04	Anticipo a proveedores extranjero parte relacionada
1	**121**	**Otros activos a corto plazo**
2	121.01	Otros activos a corto plazo
	100.02	Activo a largo plazo
1	**151**	**Terrenos**
2	151.01	Terrenos
1	**152**	**Edificios**
2	152.01	Edificios
1	**153**	**Maquinaria y equipo**
2	153.01	Maquinaria y equipo
1	**154**	**Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques**
2	154.01	Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
1	**155**	**Mobiliario y equipo de oficina**
2	155.01	Mobiliario y equipo de oficina
1	**156**	**Equipo de cómputo**
2	156.01	Equipo de cómputo
1	**157**	**Equipo de comunicación**
2	157.01	Equipo de comunicación
1	**158**	**Activos biológicos, vegetales y semovientes**
2	158.01	Activos biológicos, vegetales y semovientes
1	**159**	**Obras en proceso de activos fijos**
2	159.01	Obras en proceso de activos fijos
1	**160**	**Otros activos fijos**
2	160.01	Otros activos fijos
1	**161**	**Ferrocarriles**
2	161.01	Ferrocarriles
1	**162**	**Embarcaciones**
2	162.01	Embarcaciones
1	**163**	**Aviones**
2	163.01	Aviones
1	**164**	**Troqueles, moldes, matrices y herramental**
2	164.01	Troqueles, moldes, matrices y herramental
1	**165**	**Equipo de comunicaciones telefónicas**
2	165.01	Equipo de comunicaciones telefónicas
1	**166**	**Equipo de comunicación satelital**
2	166.01	Equipo de comunicación satelital

1	**167**	**Equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes**
2	167.01	Equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
1	**168**	**Maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente**
2	168.01	Maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
1	**169**	**Otra maquinaria y equipo**
2	169.01	Otra maquinaria y equipo
1	**170**	**Adaptaciones y mejoras**
2	170.01	Adaptaciones y mejoras
1	**171**	**Depreciación acumulada de activos fijos**
2	171.01	Depreciación acumulada de edificios
2	171.02	Depreciación acumulada de maquinaria y equipo
2	171.03	Depreciación acumulada de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	171.04	Depreciación acumulada de mobiliario y equipo de oficina
2	171.05	Depreciación acumulada de equipo de cómputo
2	171.06	Depreciación acumulada de equipo de comunicación
2	171.07	Depreciación acumulada de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	171.08	Depreciación acumulada de otros activos fijos
2	171.09	Depreciación acumulada de ferrocarriles
2	171.10	Depreciación acumulada de embarcaciones
2	171.11	Depreciación acumulada de aviones
2	171.12	Depreciación acumulada de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	171.13	Depreciación acumulada de equipo de comunicaciones telefónicas
2	171.14	Depreciación acumulada de equipo de comunicación satelital
2	171.15	Depreciación acumulada de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	171.16	Depreciación acumulada de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	171.17	Depreciación acumulada de adaptaciones y mejoras
2	171.18	Depreciación acumulada de otra maquinaria y equipo
1	**172**	**Pérdida por deterioro acumulado de activos fijos**
2	172.01	Pérdida por deterioro acumulado de edificios
2	172.02	Pérdida por deterioro acumulado de maquinaria y equipo
2	172.03	Pérdida por deterioro acumulado de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	172.04	Pérdida por deterioro acumulado de mobiliario y equipo de oficina
2	172.05	Pérdida por deterioro acumulado de equipo de cómputo
2	172.06	Pérdida por deterioro acumulado de equipo de comunicación
2	172.07	Pérdida por deterioro acumulado de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	172.08	Pérdida por deterioro acumulado de otros activos fijos
2	172.09	Pérdida por deterioro acumulado de ferrocarriles
2	172.10	Pérdida por deterioro acumulado de embarcaciones

2	172.11	Pérdida por deterioro acumulado de aviones
2	172.12	Pérdida por deterioro acumulado de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	172.13	Pérdida por deterioro acumulado de equipo de comunicaciones telefónicas
2	172.14	Pérdida por deterioro acumulado de equipo de comunicación satelital
2	172.15	Pérdida por deterioro acumulado de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	172.16	Pérdida por deterioro acumulado de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	172.17	Pérdida por deterioro acumulado de adaptaciones y mejoras
2	172.18	Pérdida por deterioro acumulado de otra maquinaria y equipo
1	**173**	**Gastos diferidos**
2	173.01	Gastos diferidos
1	**174**	**Gastos pre operativos**
2	174.01	Gastos pre operativos
1	**175**	**Regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos**
2	175.01	Regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos
1	**176**	**Activos intangibles**
2	176.01	Activos intangibles
1	**177**	**Gastos de organización**
2	177.01	Gastos de organización
1	**178**	**Investigación y desarrollo de mercado**
2	178.01	Investigación y desarrollo de mercado
1	**179**	**Marcas y patentes**
2	179.01	Marcas y patentes
1	**180**	**Crédito mercantil**
2	180.01	Crédito mercantil
1	**181**	**Gastos de instalación**
2	181.01	Gastos de instalación
1	**182**	**Otros activos diferidos**
2	182.01	Otros activos diferidos
1	**183**	**Amortización acumulada de activos diferidos**
2	183.01	Amortización acumulada de gastos diferidos
2	183.02	Amortización acumulada de gastos pre operativos
2	183.03	Amortización acumulada de regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos
2	183.04	Amortización acumulada de activos intangibles
2	183.05	Amortización acumulada de gastos de organización
2	183.06	Amortización acumulada de investigación y desarrollo de mercado
2	183.07	Amortización acumulada de marcas y patentes
2	183.08	Amortización acumulada de crédito mercantil
2	183.09	Amortización acumulada de gastos de instalación
2	183.10	Amortización acumulada de otros activos diferidos
1	**184**	**Depósitos en garantía**
2	184.01	Depósitos de fianzas
2	184.02	Depósitos de arrendamiento de bienes inmuebles

2	184.03	Otros depósitos en garantía
1	**185**	**Impuestos diferidos**
2	185.01	Impuestos diferidos ISR
1	**186**	**Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo**
2	186.01	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo nacional
2	186.02	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo extranjero
2	186.03	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo nacional parte relacionada
2	186.04	Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo extranjero parte relacionada
2	186.05	Intereses por cobrar a largo plazo nacional
2	186.06	Intereses por cobrar a largo plazo extranjero
2	186.07	Intereses por cobrar a largo plazo nacional parte relacionada
2	186.08	Intereses por cobrar a largo plazo extranjero parte relacionada
2	186.09	Otras cuentas y documentos por cobrar a largo plazo
2	186.10	Otras cuentas y documentos por cobrar a largo plazo parte relacionada
1	**187**	**Participación de los trabajadores en las utilidades diferidas**
2	187.01	Participación de los trabajadores en las utilidades diferidas
1	**188**	**Inversiones permanentes en acciones**
2	188.01	Inversiones a largo plazo en subsidiarias
2	188.02	Inversiones a largo plazo en asociadas
2	188.03	Otras inversiones permanentes en acciones
1	**189**	**Estimación por deterioro de inversiones permanentes en acciones**
2	189.01	Estimación por deterioro de inversiones permanentes en acciones
1	**190**	**Otros instrumentos financieros**
2	190.01	Otros instrumentos financieros
1	**191**	**Otros activos a largo plazo**
2	191.01	Otros activos a largo plazo
	200	**Pasivo**
	200.01	Pasivo a corto plazo
1	**201**	**Proveedores**
2	201.01	Proveedores nacionales
2	201.02	Proveedores extranjeros
2	201.03	Proveedores nacionales parte relacionada
2	201.04	Proveedores extranjeros parte relacionada
1	**202**	**Cuentas por pagar a corto plazo**
2	202.01	Documentos por pagar bancario y financiero nacional
2	202.02	Documentos por pagar bancario y financiero extranjero
2	202.03	Documentos y cuentas por pagar a corto plazo nacional
2	202.04	Documentos y cuentas por pagar a corto plazo extranjero
2	202.05	Documentos y cuentas por pagar a corto plazo nacional parte relacionada
2	202.06	Documentos y cuentas por pagar a corto plazo extranjero parte relacionada
2	202.07	Intereses por pagar a corto plazo nacional
2	202.08	Intereses por pagar a corto plazo extranjero
2	202.09	Intereses por pagar a corto plazo nacional parte relacionada

2	202.10	Intereses por pagar a corto plazo extranjero parte relacionada
2	202.11	Dividendo por pagar nacional
2	202.12	Dividendo por pagar extranjero
1	**203**	**Cobros anticipados a corto plazo**
2	203.01	Rentas cobradas por anticipado a corto plazo nacional
2	203.02	Rentas cobradas por anticipado a corto plazo extranjero
2	203.03	Rentas cobradas por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.04	Rentas cobradas por anticipado a corto plazo extranjero parte relacionada
2	203.05	Intereses cobrados por anticipado a corto plazo nacional
2	203.06	Intereses cobrados por anticipado a corto plazo extranjero
2	203.07	Intereses cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.08	Intereses cobrados por anticipado a corto plazo extranjero parte relacionada
2	203.09	Factoraje financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional
2	203.10	Factoraje financiero cobrados por anticipado a corto plazo extranjero
2	203.11	Factoraje financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.12	Factoraje financiero cobrados por anticipado a corto plazo extranjero parte relacionada
2	203.13	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional
2	203.14	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a corto plazo extranjero
2	203.15	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a corto plazo nacional parte relacionada
2	203.16	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a corto plazo extranjero parte relacionada
2	203.17	Derechos fiduciarios
2	203.18	Otros cobros anticipados
1	**204**	**Instrumentos financieros a corto plazo**
2	204.01	Instrumentos financieros a corto plazo
1	**205**	**Acreedores diversos a corto plazo**
2	205.01	Socios, accionistas o representante legal
2	205.02	Acreedores diversos a corto plazo nacional
2	205.03	Acreedores diversos a corto plazo extranjero
2	205.04	Acreedores diversos a corto plazo nacional parte relacionada
2	205.05	Acreedores diversos a corto plazo extranjero parte relacionada
2	205.06	Otros acreedores diversos a corto plazo
1	**206**	**Anticipo de cliente**
2	206.01	Anticipo de cliente nacional
2	206.02	Anticipo de cliente extranjero
2	206.03	Anticipo de cliente nacional parte relacionada
2	206.04	Anticipo de cliente extranjero parte relacionada
2	206.05	Otros anticipos de clientes
1	**207**	**Impuestos trasladados**
2	207.01	IVA trasladado
2	207.02	IEPS trasladado
1	**208**	**Impuestos trasladados cobrados**

2	208.01	IVA trasladado cobrado
2	208.01	IEPS trasladado cobrado
1	**209**	**Impuestos trasladados no cobrados**
2	209.01	IVA trasladado no cobrado
2	209.02	IEPS trasladado no cobrado
1	**210**	**Provisión de sueldos y salarios por pagar**
2	210.01	Provisión de sueldos y salarios por pagar
2	210.02	Provisión de vacaciones por pagar
2	210.03	Provisión de aguinaldo por pagar
2	210.04	Provisión de fondo de ahorro por pagar
2	210.05	Provisión de asimilados a salarios por pagar
2	210.06	Provisión de anticipos o remanentes por distribuir
2	210.07	Provisión de otros sueldos y salarios por pagar
1	**211**	**Provisión de contribuciones de seguridad social por pagar**
2	211.01	Provisión de IMSS patronal por pagar
2	211.01	Provisión de SAR por pagar
2	211.03	Provisión de INFONAVIT por pagar
1	**212**	**Provisión de impuesto estatal sobre nómina por pagar**
2	212.01	Provisión de impuesto estatal sobre nómina por pagar
1	**213**	**Impuestos y derechos por pagar**
2	213.01	IVA por pagar
2	213.02	IEPS por pagar
2	213.03	ISR por pagar
2	213.04	Impuesto estatal sobre nómina por pagar
2	213.05	Impuesto estatal y municipal por pagar
2	213.06	Derechos por pagar
2	213.07	Otros impuestos por pagar
1	**214**	**Dividendos por pagar**
2	214.01	Dividendos por pagar
1	**215**	**PTU por pagar**
2	215.01	PTU por pagar
2	215.02	PTU por pagar de ejercicios anteriores
2	215.03	Provisión de PTU por pagar
1	**216**	**Impuestos retenidos**
2	216.01	Impuestos retenidos de IVA por sueldos y salarios
2	216.02	Impuestos retenidos de IVA por asimilados a salarios
2	216.03	Impuestos retenidos de IVA por arrendamiento
2	216.04	Impuestos retenidos de IVA por servicios profesionales
2	216.05	Impuestos retenidos de IVA por dividendos
2	216.06	Impuestos retenidos de IVA por intereses
2	216.07	Impuestos retenidos de IVA por pagos al extranjero
2	216.08	Impuestos retenidos de IVA por venta de acciones
2	216.09	Impuestos retenidos de IVA por venta de partes sociales

2	216.10	Impuestos retenidos de IVA
2	216.11	Retenciones de IMSS a los trabajadores
2	216.12	Otras impuestos retenidos
1	**217**	**Pagos realizados por cuenta de terceros**
2	217.01	Pagos realizados por cuenta de terceros
1	**218**	**Otros pasivos a corto plazo**
2	218.01	Otros pasivos a corto plazo
	200.02	**Pasivo a largo plazo**
1	**251**	**Acreedores diversos a largo plazo**
2	251.01	Socios, accionistas o representante legal
2	251.02	Acreedores diversos a largo plazo nacional
2	251.03	Acreedores diversos a largo plazo extranjero
2	251.04	Acreedores diversos a largo plazo nacional parte relacionada
2	251.05	Acreedores diversos a largo plazo extranjero parte relacionada
2	251.06	Otros acreedores diversos a largo plazo
1	**252**	**Cuentas por pagar a largo plazo**
2	252.01	Documentos bancarios y financieros por pagar a largo plazo nacional
2	252.02	Documentos bancarios y financieros por pagar a largo plazo extranjero
2	252.03	Documentos y cuentas por pagar a largo plazo nacional
2	252.04	Documentos y cuentas por pagar a largo plazo extranjero
2	252.05	Documentos y cuentas por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
2	252.06	Documentos y cuentas por pagar a largo plazo extranjero parte relacionada
2	252.07	Hipotecas por pagar a largo plazo nacional
2	252.08	Hipotecas por pagar a largo plazo extranjero
2	252.09	Hipotecas por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
2	252.10	Hipotecas por pagar a largo plazo extranjero parte relacionada
2	252.11	Intereses por pagar a largo plazo nacional
2	252.12	Intereses por pagar a largo plazo extranjero
2	252.13	Intereses por pagar a largo plazo nacional parte relacionada
2	252.14	Intereses por pagar a largo plazo extranjero parte relacionada
2	252.15	Dividendos por pagar nacionales
2	252.16	Dividendos por pagar extranjeros
2	252.17	Otras cuentas y documentos por pagar a largo plazo
1	**253**	**Cobros anticipados a largo plazo**
2	253.01	Rentas cobradas por anticipado a largo plazo nacional
2	253.02	Rentas cobradas por anticipado a largo plazo extranjero
2	253.03	Rentas cobradas por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.04	Rentas cobradas por anticipado a largo plazo extranjero parte relacionada
2	253.05	Intereses cobrados por anticipado a largo plazo nacional
2	253.06	Intereses cobrados por anticipado a largo plazo extranjero
2	253.07	Intereses cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.08	Intereses cobrados por anticipado a largo plazo extranjero parte relacionada
2	253.09	Factoraje financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional

2	253.10	Factoraje financiero cobrados por anticipado a largo plazo extranjero
2	253.11	Factoraje financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.12	Factoraje financiero cobrados por anticipado a largo plazo extranjero parte relacionada
2	253.13	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional
2	253.14	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a largo plazo extranjero
2	253.15	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a largo plazo nacional parte relacionada
2	253.16	Arrendamiento financiero cobrados por anticipado a largo plazo extranjero parte relacionada
2	253.17	Derechos fiduciarios
2	253.18	Otros cobros anticipados
1	**254**	**Instrumentos financieros a largo plazo**
2	254.01	Instrumentos financieros a largo plazo
1	**255**	**Pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo**
2	255.01	Pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo
1	**256**	**Otros pasivos a largo plazo**
2	256.01	Otros pasivos a largo plazo
1	**257**	**Participación de los trabajadores en las utilidades diferida**
2	257.01	Participación de los trabajadores en las utilidades diferida
1	**258**	**Obligaciones contraídas de fideicomisos**
2	258.01	Obligaciones contraídas de fideicomisos
1	**259**	**Impuestos diferidos**
2	259.01	ISR diferido
2	259.02	ISR por dividendo diferido
2	259.03	Otros impuestos diferidos
1	**260**	**Pasivos diferidos**
2	260.01	Pasivos diferidos
	300	Capital contable
1	**301**	**Capital social**
2	301.01	Capital fijo
2	301.02	Capital variable
2	301.03	Aportaciones para futuros aumentos de capital
2	301.04	Prima en suscripción de acciones
2	301.05	Prima en suscripción de partes sociales
1	**302**	**Patrimonio**
2	302.01	Patrimonio
2	302.02	Aportación patrimonial
2	302.03	Déficit o remanente del ejercicio
1	**303**	**Reserva legal**
2	303.01	Reserva legal
1	**304**	**Resultado de ejercicios anteriores**
2	304.01	Utilidad de ejercicios anteriores
2	304.02	Pérdida de ejercicios anteriores

2	304.03	Resultado integral de ejercicios anteriores
2	304.04	Déficit o remanente de ejercicios anteriores
1	**305**	**Resultado del ejercicio**
2	305.01	Utilidad del ejercicio
2	305.02	Pérdida del ejercicio
2	305.03	Resultado integral
1	**306**	**Otras cuentas de capital**
2	306.01	Otras cuentas de capital
	400	**Ingresos**
1	**401**	**Ingresos**
2	401.01	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general
2	401.02	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general de contado
2	401.03	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general a crédito
2	401.04	Ventas y/o servicios gravados al 0%
2	401.05	Ventas y/o servicios gravados al 0% de contado
2	401.06	Ventas y/o servicios gravados al 0% a crédito
2	401.07	Ventas y/o servicios exentos
2	401.08	Ventas y/o servicios exentos de contado
2	401.09	Ventas y/o servicios exentos a crédito
2	401.10	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general nacionales partes relacionadas
2	401.11	Ventas y/o servicios gravados a la tasa general extranjeros partes relacionadas
2	401.12	Ventas y/o servicios gravados al 0% nacionales partes relacionadas
2	401.13	Ventas y/o servicios gravados al 0% extranjeros partes relacionadas
2	401.14	Ventas y/o servicios exentos nacionales partes relacionadas
2	401.15	Ventas y/o servicios exentos extranjeros partes relacionadas
2	401.16	Ingresos por servicios administrativos
2	401.17	Ingresos por servicios administrativos nacionales partes relacionadas
2	401.18	Ingresos por servicios administrativos extranjeros partes relacionadas
2	401.19	Ingresos por servicios profesionales
2	401.20	Ingresos por servicios profesionales nacionales partes relacionadas
2	401.21	Ingresos por servicios profesionales extranjeros partes relacionadas
2	401.22	Ingresos por arrendamiento
2	401.23	Ingresos por arrendamiento nacionales partes relacionadas
2	401.24	Ingresos por arrendamiento extranjeros partes relacionadas
2	401.25	Ingresos por exportación
2	401.26	Ingresos por comisiones
2	401.27	Ingresos por maquila
2	401.28	Ingresos por coordinados
2	401.29	Ingresos por regalías
2	401.30	Ingresos por asistencia técnica
2	401.31	Ingresos por donativos
2	401.32	Ingresos por intereses (actividad propia)
2	401.33	Ingresos de copropiedad

2	401.34	Ingresos por fideicomisos
2	401.35	Ingresos por factoraje financiero
2	401.36	Ingresos por arrendamiento financiero
2	401.37	Ingresos de extranjeros con establecimiento en el país
2	401.38	Otros ingresos propios
1	**402**	**Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ingresos**
2	402.01	Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas y/o servicios a la tasa general
2	402.02	Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas y/o servicios al 0%
2	402.03	Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas y/o servicios exentos
2	402.04	Devoluciones, descuentos o bonificaciones de otros ingresos
1	**403**	**Otros ingresos**
2	403.01	Otros Ingresos
2	403.02	Otros ingresos nacionales parte relacionada
2	403.03	Otros ingresos extranjeros parte relacionada
2	403.04	Ingresos por operaciones discontinuas
2	403.05	Ingresos por condonación de adeudo
	500	**Costos**
1	501	Costo de venta y/o servicio
2	501.01	Costo de venta
2	501.02	Costo de servicios (Mano de obra)
2	501.03	Materia prima directa utilizada para la producción
2	501.04	Materia prima consumida en el proceso productivo
2	501.05	Mano de obra directa consumida
2	501.06	Mano de obra directa
2	501.07	Cargos indirectos de producción
2	501.08	Otros conceptos de costo
1	**502**	**Compras**
2	502.01	Compras nacionales
2	502.02	Compras nacionales parte relacionada
2	502.03	Compras de Importación
2	502.04	Compras de Importación partes relacionadas
1	**503**	**Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre compras**
2	503.01	Devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre compras
1	**504**	**Otras cuentas de costos**
2	504.01	Gastos indirectos de fabricación
2	504.02	Gastos indirectos de fabricación de partes relacionadas nacionales
2	504.03	Gastos indirectos de fabricación de partes relacionadas extranjeras
2	504.04	Otras cuentas de costos incurridos
2	504.05	Otras cuentas de costos incurridos con partes relacionadas nacionales
2	504.06	Otras cuentas de costos incurridos con partes relacionadas extranjeras
2	504.07	Depreciación de edificios
2	504.08	Depreciación de maquinaria y equipo

2	504.09	Depreciación de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	504.10	Depreciación de mobiliario y equipo de oficina
2	504.11	Depreciación de equipo de cómputo
2	504.12	Depreciación de equipo de comunicación
2	504.13	Depreciación de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	504.14	Depreciación de otros activos fijos
2	504.15	Depreciación de ferrocarriles
2	504.16	Depreciación de embarcaciones
2	504.17	Depreciación de aviones
2	504.18	Depreciación de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	504.19	Depreciación de equipo de comunicaciones telefónicas
2	504.20	Depreciación de equipo de comunicación satelital
2	504.21	Depreciación de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	504.22	Depreciación de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	504.23	Depreciación de adaptaciones y mejoras
2	504.24	Depreciación de otra maquinaria y equipo
2	504.25	Otras cuentas de costos
1	**505**	**Costo de activo fijo**
2	505.01	Costo por venta de activo fijo
2	505.02	Costo por baja de activo fijo
	600	Gastos
1	**601**	**Gastos generales**
2	601.01	Sueldos y salarios
2	601.02	Compensaciones
2	601.03	Tiempos extras
2	601.04	Premios de asistencia
2	601.05	Premios de puntualidad
2	601.06	Vacaciones
2	601.07	Prima vacacional
2	601.08	Prima dominical
2	601.09	Días festivos
2	601.10	Gratificaciones
2	601.11	Primas de antigüedad
2	601.12	Aguinaldo
2	601.13	Indemnizaciones
2	601.14	Destajo
2	601.15	Despensa
2	601.16	Transporte
2	601.17	Servicio médico
2	601.18	Ayuda en gastos funerarios
2	601.19	Fondo de ahorro

2	601.20	Cuotas sindicales
2	601.21	PTU
2	601.22	Estímulo al personal
2	601.23	Previsión social
2	601.24	Aportaciones para el plan de jubilación
2	601.25	Otras prestaciones al personal
2	601.26	Cuotas al IMSS
2	601.27	Aportaciones al INFONAVIT
2	601.28	Aportaciones al SAR
2	601.29	Impuesto estatal sobre nóminas
2	601.30	Otras aportaciones
2	601.31	Asimilados a salarios
2	601.32	Servicios administrativos
2	601.33	Servicios administrativos partes relacionadas
2	601.34	Honorarios a personas físicas residentes nacionales
2	601.35	Honorarios a personas físicas residentes nacionales partes relacionadas
2	601.36	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero
2	601.37	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero partes relacionadas
2	601.38	Honorarios a personas morales residentes nacionales
2	601.39	Honorarios a personas morales residentes nacionales partes relacionadas
2	601.40	Honorarios a personas morales residentes del extranjero
2	601.41	Honorarios a personas morales residentes del extranjero partes relacionadas
2	601.42	Honorarios aduanales personas físicas
2	601.43	Honorarios aduanales personas morales
2	601.44	Honorarios al consejo de administración
2	601.45	Arrendamiento a personas físicas residentes nacionales
2	601.46	Arrendamiento a personas morales residentes nacionales
2	601.47	Arrendamiento a residentes del extranjero
2	601.48	Combustibles y lubricantes
2	601.49	Viáticos y gastos de viaje
2	601.50	Teléfono, internet
2	601.51	Agua
2	601.52	Energía eléctrica
2	601.53	Vigilancia y seguridad
2	601.54	Limpieza
2	601.55	Papelería y artículos de oficina
2	601.56	Mantenimiento y conservación
2	601.57	Seguros y fianzas
2	601.58	Otros impuestos y derechos
2	601.59	Recargos fiscales
2	601.60	Cuotas y suscripciones
2	601.61	Propaganda y publicidad
2	601.62	Capacitación al personal

2	601.63	Donativos y ayudas
2	601.64	Asistencia técnica
2	601.65	Regalías sujetas a otros porcentajes
2	601.66	Regalías sujetas al 5%
2	601.67	Regalías sujetas al 10%
2	601.68	Regalías sujetas al 15%
2	601.69	Regalías sujetas al 25%
2	601.70	Regalías sujetas al 30%
2	601.71	Regalías sin retención
2	601.72	Fletes y acarreos
2	601.73	Gastos de importación
2	601.74	Comisiones sobre ventas
2	601.75	Comisiones por tarjetas de crédito
2	601.76	Patentes y marcas
2	601.77	Uniformes
2	601.78	Prediales
2	601.79	Gastos generales de urbanización
2	601.80	Gastos generales de construcción
2	601.81	Fletes del extranjero
2	601.82	Recolección de bienes del sector agropecuario y/o ganadero
2	601.83	Gastos no deducibles (sin requisitos fiscales)
2	601.84	Otros gastos generales
1	**602**	**Gastos de venta**
2	602.01	Sueldos y salarios
2	602.02	Compensaciones
2	602.03	Tiempos extras
2	602.04	Premios de asistencia
2	602.05	Premios de puntualidad
2	602.06	Vacaciones
2	602.07	Prima vacacional
2	602.08	Prima dominical
2	602.09	Días festivos
2	602.10	Gratificaciones
2	602.11	Primas de antigüedad
2	602.12	Aguinaldo
2	602.13	Indemnizaciones
2	602.14	Destajo
2	602.15	Despensa
2	602.16	Transporte
2	602.17	Servicio médico
2	602.18	Ayuda en gastos funerarios
2	602.19	Fondo de ahorro
2	602.20	Cuotas sindicales

2	602.21	PTU
2	602.22	Estímulo al personal
2	602.23	Previsión social
2	602.24	Aportaciones para el plan de jubilación
2	602.25	Otras prestaciones al personal
2	602.26	Cuotas al IMSS
2	602.27	Aportaciones al INFONAVIT
2	602.28	Aportaciones al SAR
2	602.29	Impuesto estatal sobre nóminas
2	602.30	Otras aportaciones
2	602.31	Asimilados a salarios
2	602.32	Servicios administrativos
2	602.33	Servicios administrativos partes relacionadas
2	602.34	Honorarios a personas físicas residentes nacionales
2	602.35	Honorarios a personas físicas residentes nacionales partes relacionadas
2	602.36	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero
2	602.37	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero partes relacionadas
2	602.38	Honorarios a personas morales residentes nacionales
2	602.39	Honorarios a personas morales residentes nacionales partes relacionadas
2	602.40	Honorarios a personas morales residentes del extranjero
2	602.41	Honorarios a personas morales residentes del extranjero partes relacionadas
2	602.42	Honorarios aduanales personas físicas
2	602.43	Honorarios aduanales personas morales
2	602.44	Honorarios al consejo de administración
2	602.45	Arrendamiento a personas físicas residentes nacionales
2	602.46	Arrendamiento a personas morales residentes nacionales
2	602.47	Arrendamiento a residentes del extranjero
2	602.48	Combustibles y lubricantes
2	602.49	Viáticos y gastos de viaje
2	602.50	Teléfono, internet
2	602.51	Agua
2	602.52	Energía eléctrica
2	602.53	Vigilancia y seguridad
2	602.54	Limpieza
2	602.55	Papelería y artículos de oficina
2	602.56	Mantenimiento y conservación
2	602.57	Seguros y fianzas
2	602.58	Otros impuestos y derechos
2	602.59	Recargos fiscales
2	602.60	Cuotas y suscripciones
2	602.61	Propaganda y publicidad
2	602.62	Capacitación al personal
2	602.63	Donativos y ayudas

2	602.64	Asistencia técnica
2	602.65	Regalías sujetas a otros porcentajes
2	602.66	Regalías sujetas al 5%
2	602.67	Regalías sujetas al 10%
2	602.68	Regalías sujetas al 15%
2	602.69	Regalías sujetas al 25%
2	602.70	Regalías sujetas al 30%
2	602.71	Regalías sin retención
2	602.72	Fletes y acarreos
2	602.73	Gastos de importación
2	602.74	Comisiones sobre ventas
2	602.75	Comisiones por tarjetas de crédito
2	602.76	Patentes y marcas
2	602.77	Uniformes
2	602.78	Prediales
2	602.79	Gastos de venta de urbanización
2	602.80	Gastos de venta de construcción
2	602.81	Fletes del extranjero
2	602.82	Recolección de bienes del sector agropecuario y/o ganadero
2	602.83	Gastos no deducibles (sin requisitos fiscales)
2	602.84	Otros gastos de venta
1	**603**	**Gastos de administración**
2	603.01	Sueldos y salarios
2	603.02	Compensaciones
2	603.03	Tiempos extras
2	603.04	Premios de asistencia
2	603.05	Premios de puntualidad
2	603.06	Vacaciones
2	603.07	Prima vacacional
2	603.08	Prima dominical
2	603.09	Días festivos
2	603.10	Gratificaciones
2	603.11	Primas de antigüedad
2	603.12	Aguinaldo
2	603.13	Indemnizaciones
2	603.14	Destajo
2	603.15	Despensa
2	603.16	Transporte
2	603.17	Servicio médico
2	603.18	Ayuda en gastos funerarios
2	603.19	Fondo de ahorro
2	603.20	Cuotas sindicales
2	603.21	PTU

2	603.22	Estímulo al personal
2	603.23	Previsión social
2	603.24	Aportaciones para el plan de jubilación
2	603.25	Otras prestaciones al personal
2	603.26	Cuotas al IMSS
2	603.27	Aportaciones al INFONAVIT
2	603.28	Aportaciones al SAR
2	603.29	Impuesto estatal sobre nóminas
2	603.30	Otras aportaciones
2	603.31	Asimilados a salarios
2	603.32	Servicios administrativos
2	603.33	Servicios administrativos partes relacionadas
2	603.34	Honorarios a personas físicas residentes nacionales
2	603.35	Honorarios a personas físicas residentes nacionales partes relacionadas
2	603.36	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero
2	603.37	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero partes relacionadas
2	603.38	Honorarios a personas morales residentes nacionales
2	603.39	Honorarios a personas morales residentes nacionales partes relacionadas
2	603.40	Honorarios a personas morales residentes del extranjero
2	603.41	Honorarios a personas morales residentes del extranjero partes relacionadas
2	603.42	Honorarios aduanales personas físicas
2	603.43	Honorarios aduanales personas morales
2	603.44	Honorarios al consejo de administración
2	603.45	Arrendamiento a personas físicas residentes nacionales
2	603.46	Arrendamiento a personas morales residentes nacionales
2	603.47	Arrendamiento a residentes del extranjero
2	603.48	Combustibles y lubricantes
2	603.49	Viáticos y gastos de viaje
2	603.50	Teléfono, internet
2	603.51	Agua
2	603.52	Energía eléctrica
2	603.53	Vigilancia y seguridad
2	603.54	Limpieza
2	603.55	Papelería y artículos de oficina
2	603.56	Mantenimiento y conservación
2	603.57	Seguros y fianzas
2	603.58	Otros impuestos y derechos
2	603.59	Recargos fiscales
2	603.60	Cuotas y suscripciones
2	603.61	Propaganda y publicidad
2	603.62	Capacitación al personal
2	603.63	Donativos y ayudas
2	603.64	Asistencia técnica

2	603.65	Regalías sujetas a otros porcentajes
2	603.66	Regalías sujetas al 5%
2	603.67	Regalías sujetas al 10%
2	603.68	Regalías sujetas al 15%
2	603.69	Regalías sujetas al 25%
2	603.70	Regalías sujetas al 30%
2	603.71	Regalías sin retención
2	603.72	Fletes y acarreos
2	603.73	Gastos de importación
2	603.74	Patentes y marcas
2	603.75	Uniformes
2	603.76	Prediales
2	603.77	Gastos de administración de urbanización
2	603.78	Gastos de administración de construcción
2	603.79	Fletes del extranjero
2	603.80	Recolección de bienes del sector agropecuario y/o ganadero
2	603.81	Gastos no deducibles (sin requisitos fiscales)
2	603.82	Otros gastos de administración
1	**604**	**Gastos de fabricación**
2	604.01	Sueldos y salarios
2	604.02	Compensaciones
2	604.03	Tiempos extras
2	604.04	Premios de asistencia
2	604.05	Premios de puntualidad
2	604.06	Vacaciones
2	604.07	Prima vacacional
2	604.08	Prima dominical
2	604.09	Días festivos
2	604.10	Gratificaciones
2	604.11	Primas de antigüedad
2	604.12	Aguinaldo
2	604.13	Indemnizaciones
2	604.14	Destajo
2	604.15	Despensa
2	604.16	Transporte
2	604.17	Servicio médico
2	604.18	Ayuda en gastos funerarios
2	604.19	Fondo de ahorro
2	604.20	Cuotas sindicales
2	604.21	PTU
2	604.22	Estímulo al personal
2	604.23	Previsión social
2	604.24	Aportaciones para el plan de jubilación

2	604.25	Otras prestaciones al personal
2	604.26	Cuotas al IMSS
2	604.27	Aportaciones al INFONAVIT
2	604.28	Aportaciones al SAR
2	604.29	Impuesto estatal sobre nóminas
2	604.30	Otras aportaciones
2	604.31	Asimilados a salarios
2	604.32	Servicios administrativos
2	604.33	Servicios administrativos partes relacionadas
2	604.34	Honorarios a personas físicas residentes nacionales
2	604.35	Honorarios a personas físicas residentes nacionales partes relacionadas
2	604.36	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero
2	604.37	Honorarios a personas físicas residentes del extranjero partes relacionadas
2	604.38	Honorarios a personas morales residentes nacionales
2	604.39	Honorarios a personas morales residentes nacionales partes relacionadas
2	604.40	Honorarios a personas morales residentes del extranjero
2	604.41	Honorarios a personas morales residentes del extranjero partes relacionadas
2	604.42	Honorarios aduanales personas físicas
2	604.43	Honorarios aduanales personas morales
2	604.44	Honorarios al consejo de administración
2	604.45	Arrendamiento a personas físicas residentes nacionales
2	604.46	Arrendamiento a personas morales residentes nacionales
2	604.47	Arrendamiento a residentes del extranjero
2	604.48	Combustibles y lubricantes
2	604.49	Viáticos y gastos de viaje
2	604.50	Teléfono, internet
2	604.51	Agua
2	604.52	Energía eléctrica
2	604.53	Vigilancia y seguridad
2	604.54	Limpieza
2	604.55	Papelería y artículos de oficina
2	604.56	Mantenimiento y conservación
2	604.57	Seguros y fianzas
2	604.58	Otros impuestos y derechos
2	604.59	Recargos fiscales
2	604.60	Cuotas y suscripciones
2	604.61	Propaganda y publicidad
2	604.62	Capacitación al personal
2	604.63	Donativos y ayudas
2	604.64	Asistencia técnica
2	604.65	Regalías sujetas a otros porcentajes
2	604.66	Regalías sujetas al 5%
2	604.67	Regalías sujetas al 10%

2	604.68	Regalías sujetas al 15%
2	604.69	Regalías sujetas al 25%
2	604.70	Regalías sujetas al 30%
2	604.71	Regalías sin retención
2	604.72	Fletes y acarreos
2	604.73	Gastos de importación
2	604.74	Patentes y marcas
2	604.75	Uniformes
2	604.76	Prediales
2	604.77	Gastos de fabricación de urbanización
2	604.78	Gastos de fabricación de construcción
2	604.79	Fletes del extranjero
2	604.80	Recolección de bienes del sector agropecuario y/o ganadero
2	604.81	Gastos no deducibles (sin requisitos fiscales)
2	604.82	Otros gastos de fabricación
1	**605**	**Mano de obra directa**
2	605.01	Mano de obra
2	605.02	Sueldos y Salarios
2	605.03	Compensaciones
2	605.04	Tiempos extras
2	605.05	Premios de asistencia
2	605.06	Premios de puntualidad
2	605.07	Vacaciones
2	605.08	Prima vacacional
2	605.09	Prima dominical
2	605.10	Días festivos
2	605.11	Gratificaciones
2	605.12	Primas de antigüedad
2	605.13	Aguinaldo
2	605.14	Indemnizaciones
2	605.15	Destajo
2	605.16	Despensa
2	605.17	Transporte
2	605.18	Servicio médico
2	605.19	Ayuda en gastos funerarios
2	605.20	Fondo de ahorro
2	605.21	Cuotas sindicales
2	605.22	PTU
2	605.23	Estímulo al personal
2	605.24	Previsión social
2	605.25	Aportaciones para el plan de jubilación
2	605.26	Otras prestaciones al personal
2	605.27	Asimilados a salarios

2	605.28	Cuotas al IMSS
2	605.29	Aportaciones al INFONAVIT
2	605.30	Aportaciones al SAR
2	605.31	Otros costos de mano de obra directa
1	**606**	**Facilidades administrativas fiscales**
2	606.01	Facilidades administrativas fiscales
1	**607**	**Participación de los trabajadores en las utilidades**
2	607.01	Participación de los trabajadores en las utilidades
1	**608**	**Participación en resultados de subsidiarias**
2	608.01	Participación en resultados de subsidiarias
1	**609**	**Participación en resultados de asociadas**
2	609.01	Participación en resultados de asociadas
1	**610**	**Participación de los trabajadores en las utilidades diferida**
2	610.01	Participación de los trabajadores en las utilidades diferida
1	**611**	**Impuesto Sobre la Renta**
2	611.01	Impuesto Sobre la Renta
2	611.02	Impuesto Sobre la Renta por remanente distribuible
1	**612**	**Gastos no deducibles para CUFIN**
2	612.01	Gastos no deducibles para CUFIN
1	**613**	**Depreciación contable**
2	613.01	Depreciación de edificios
	613.02	Depreciación de maquinaria y equipo
2	613.03	Depreciación de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	613.04	Depreciación de mobiliario y equipo de oficina
2	613.05	Depreciación de equipo de cómputo
2	613.06	Depreciación de equipo de comunicación
2	613.07	Depreciación de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	613.08	Depreciación de otros activos fijos
2	613.09	Depreciación de ferrocarriles
2	613.10	Depreciación de embarcaciones
2	613.11	Depreciación de aviones
2	613.12	Depreciación de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	613.13	Depreciación de equipo de comunicaciones telefónicas
2	613.14	Depreciación de equipo de comunicación satelital
2	613.15	Depreciación de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	613.16	Depreciación de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	613.17	Depreciación de adaptaciones y mejoras
2	613.18	Depreciación de otra maquinaria y equipo
1	**614**	**Amortización contable**
2	614.01	Amortización de gastos diferidos
2	614.02	Amortización de gastos pre operativos

2	614.03	Amortización de regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos
2	614.04	Amortización de activos intangibles
2	614.05	Amortización de gastos de organización
2	614.06	Amortización de investigación y desarrollo de mercado
2	614.07	Amortización de marcas y patentes
2	614.08	Amortización de crédito mercantil
2	614.09	Amortización de gastos de instalación
2	614.10	Amortización de otros activos diferidos
	700	**Resultado integral de financiamiento**
1	**701**	**Gastos financieros**
2	701.01	Pérdida cambiaria
2	701.02	Pérdida cambiaria nacional parte relacionada
2	701.03	Pérdida cambiaria extranjero parte relacionada
2	701.04	Intereses a cargo bancario nacional
2	701.05	Intereses a cargo bancario extranjero
2	701.06	Intereses a cargo de personas físicas nacional
2	701.07	Intereses a cargo de personas físicas extranjero
2	701.08	Intereses a cargo de personas morales nacional
2	701.09	Intereses a cargo de personas morales extranjero
2	701.10	Comisiones bancarias
2	701.11	Otros gastos financieros
1	**702**	**Productos financieros**
2	702.01	Utilidad cambiaria
2	702.02	Utilidad cambiaria nacional parte relacionada
2	702.03	Utilidad cambiaria extranjero parte relacionada
	702.04	Intereses a favor bancarios nacional
2	702.05	Intereses a favor bancarios extranjero
2	702.06	Intereses a favor de personas físicas nacional
2	702.07	Intereses a favor de personas físicas extranjero
2	702.08	Intereses a favor de personas morales nacional
2	702.09	Intereses a favor de personas morales extranjero
2	702.10	Otros productos financieros
1	**703**	**Otros gastos**
2	703.01	Pérdida en venta y/o baja de terrenos
2	703.02	Pérdida en venta y/o baja de edificios
2	703.03	Pérdida en venta y/o baja de maquinaria y equipo
2	703.04	Pérdida en venta y/o baja de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	703.05	Pérdida en venta y/o baja de mobiliario y equipo de oficina
2	703.06	Pérdida en venta y/o baja de equipo de cómputo
2	703.07	Pérdida en venta y/o baja de equipo de comunicación
2	703.08	Pérdida en venta y/o baja de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	703.09	Pérdida en venta y/o baja de otros activos fijos

2	703.10	Pérdida en venta y/o baja de ferrocarriles
2	703.11	Pérdida en venta y/o baja de embarcaciones
2	703.12	Pérdida en venta y/o baja de aviones
2	703.13	Pérdida en venta y/o baja de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	703.14	Pérdida en venta y/o baja de equipo de comunicaciones telefónicas
2	703.15	Pérdida en venta y/o baja de equipo de comunicación satelital
2	703.16	Pérdida en venta y/o baja de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	703.17	Pérdida en venta y/o baja de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	703.18	Pérdida en venta y/o baja de otra maquinaria y equipo
2	703.19	Pérdida por enajenación de acciones
2	703.20	Pérdida por enajenación de partes sociales
2	703.21	Otros gastos
1	**704**	**Otros productos**
2	704.01	Ganancia en venta y/o baja de terrenos
2	704.02	Ganancia en venta y/o baja de edificios
2	704.03	Ganancia en venta y/o baja de maquinaria y equipo
2	704.04	Ganancia en venta y/o baja de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques
2	704.05	Ganancia en venta y/o baja de mobiliario y equipo de oficina
2	704.06	Ganancia en venta y/o baja de equipo de cómputo
2	704.07	Ganancia en venta y/o baja de equipo de comunicación
2	704.08	Ganancia en venta y/o baja de activos biológicos, vegetales y semovientes
2	704.09	Ganancia en venta y/o baja de otros activos fijos
2	704.10	Ganancia en venta y/o baja de ferrocarriles
2	704.11	Ganancia en venta y/o baja de embarcaciones
2	704.12	Ganancia en venta y/o baja de aviones
2	704.13	Ganancia en venta y/o baja de troqueles, moldes, matrices y herramental
2	704.14	Ganancia en venta y/o baja de equipo de comunicaciones telefónicas
2	704.15	Ganancia en venta y/o baja de equipo de comunicación satelital
2	704.16	Ganancia en venta y/o baja de equipo de adaptaciones para personas con capacidades diferentes
2	704.17	Ganancia en venta de maquinaria y equipo de generación de energía de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente
2	704.18	Ganancia en venta y/o baja de otra maquinaria y equipo
2	704.19	Ganancia por enajenación de acciones
2	704.20	Ganancia por enajenación de partes sociales
2	704.21	Ingresos por estímulos fiscales
2	704.22	Ingresos por condonación de adeudo
2	704.23	Otros productos
	800	**Cuentas de orden**
1	**801**	**UFIN del ejercicio**
2	801.01	UFIN

2	801.02	Contra cuenta UFIN
1	802	CUFIN del ejercicio
2	802.01	CUFIN
2	802.02	Contra cuenta CUFIN
1	**803**	**CUFIN de ejercicios anteriores**
2	803.01	CUFIN de ejercicios anteriores
2	803.02	Contra cuenta CUFIN de ejercicios anteriores
1	**804**	**CUFINRE del ejercicio**
2	804.01	CUFINRE
2	804.02	Contra cuenta CUFINRE
1	**805**	**CUFINRE de ejercicios anteriores**
2	805.01	CUFINRE de ejercicios anteriores
2	805.02	Contra cuenta CUFINRE de ejercicios anteriores
1	**806**	**CUCA del ejercicio**
2	806.01	CUCA
2	806.02	Contra cuenta CUCA
1	**807**	**CUCA de ejercicios anteriores**
2	807.01	CUCA de ejercicios anteriores
2	807.02	Contra cuenta CUCA de ejercicios anteriores
1	**808**	**Ajuste anual por inflación acumulable**
2	808.01	Ajuste anual por inflación acumulable
2	808.02	Acumulación del ajuste anual inflacionario
1	**809**	**Ajuste anual por inflación deducible**
2	809.01	Ajuste anual por inflación deducible
2	809.02	Deducción del ajuste anual inflacionario
1	**810**	**Deducción de inversión**
2	810.01	Deducción de inversión
2	810.02	Contra cuenta deducción de inversiones
1	**811**	**Utilidad o pérdida fiscal en venta y/o baja de activo fijo**
2	811.01	Utilidad o pérdida fiscal en venta y/o baja de activo fijo
2	811.02	Contra cuenta utilidad o pérdida fiscal en venta y/o baja de activo fijo
1	**812**	**Utilidad o pérdida fiscal en venta acciones o partes sociales**
2	812.01	Utilidad o pérdida fiscal en venta acciones o partes sociales
2	812.02	Contra cuenta utilidad o pérdida fiscal en venta acciones o partes sociales
1	**813**	**Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores**
2	813.01	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores
2	813.02	Actualización de pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores
1	**814**	**Mercancías recibidas en consignación**
2	814.01	Mercancías recibidas en consignación
2	814.02	Consignación de mercancías recibidas
1	**815**	**Crédito fiscal de IVA e IEPS por la importación de mercancías para empresas certificadas**
2	815.01	Crédito fiscal de IVA e IEPS por la importación de mercancías

2	815.02	Importación de mercancías con aplicación de crédito fiscal de IVA e IEPS
1	**816**	**Crédito fiscal de IVA e IEPS por la importación de activos fijos para empresas certificadas**
2	816.01	Crédito fiscal de IVA e IEPS por la importación de activo fijo
2	816.02	Importación de activo fijo con aplicación de crédito fiscal de IVA e IEPS
1	**899**	**Otras cuentas de orden**
2	899.01	Otras cuentas de orden
2	899.02	Contra cuenta otras cuentas de orden
n*	**000**	**Código para uso exclusivo de contribuyentes del sector financiero**

n* = Se deberá indicar el nivel en el que se encuentra la cuenta o subcuenta en el catálogo del contribuyente. (Ejemplo: 1,2,3,4,5, etc.)

El contribuyente deberá utilizar el siguiente estándar: XSD

Estructuras del XSD
Se debe aplicar el Estándar de los XSD de los componentes de la contabilidad en medios electrónicos.

Para el caso del Catálogo de Cuentas:



9.3.2 Balanza de comprobación

La balanza de comprobación es el documento contable que incluye y enlista los saldos y movimientos de todas las cuentas y subcuentas de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y cuentas de orden, que además muestran la afectación en las distintas cuentas, y contendrá los siguientes datos:

- *Año*. Es el año por el que se envía la balanza de comprobación.
- *Debe*. Es el monto de la sumatoria de los movimientos deudores de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- *Fecha de modificación de la balanza*. Es la fecha en que se modificó la balanza de comprobación, aplica únicamente en las balanzas de comprobación complementarias.
- *Haber*. Es el monto de la sumatoria de los movimientos acreedores de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- *Mes*. Es el mes por el que se envía la balanza de comprobación.
- *Número de cuenta*. Es la clave de las cuentas o subcuentas que integran la balanza de comprobación del contribuyente.
- *RFC.* Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente al

que pertenece la información de la balanza de comprobación.

- *Saldo final*. Es el monto del saldo final de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- *Saldo inicial*. Es el monto del saldo inicial de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- *Tipo de envío.* Existen dos tipos de envío de balanza de comprobación, la normal y la complementaria:
  - La normal es la que se envía por primera ocasión en el periodo (mes)
  - La complementaria es la que se envía cuando exista un envío previo de la balanza de comprobación normal.
- *Versión*. Versión del formato publicado en el documento técnico.

El contribuyente deberá utilizar el siguiente estándar: XSD

Estructuras del XSD

Se debe aplicar el Estándar de los XSD de los componentes de la contabilidad en medios electrónicos.

Para el caso de la Balanza de comprobación:



9.3.3 Pólizas del periodo

Las pólizas del periodo son documentos internos donde se registran las operaciones desarrolladas por un ente económico, relacionando la información necesaria para su identificación. Deberá permitir la identificación del comprobante fiscal que ampare la transacción, así como el método de pago.

Las pólizas del periodo deben contener los datos que se listan, mismos que se *presentan en orden alfabético para facilitar la identificación de los términos utilizados en el Anexo 24, con la finalidad de evitar duplicidades y confusiones, así como para distinguir los diferentes significados* como sigue:

- *Año*. Es el año por el que se envían las pólizas del periodo.
- *Banco destino extranjero*. Es el banco de la cuenta a la cual se transfieren los recursos y no tiene residencia en el país.
- *Banco destino nacional*. Es el banco de la cuenta a la cual se transfieren los recursos y tiene residencia en el país, de acuerdo al catálogo de bancos.
- *Banco emisor extranjero*. Es el banco que emitió el cheque y no tiene

residencia en el país.

- *Banco emisor nacional*. Es el banco que emitió el cheque y tiene residencia en el país, de acuerdo al catálogo de bancos.
- *Banco origen extranjero*. Es el banco que realizó la transferencia y no tiene residencia en el país.
- *Banco origen nacional*. Es el banco que realizó la transferencia y tiene residencia en el país, de acuerdo al catálogo de bancos.
- *Beneficiario*. Nombre o contribuyente beneficiario al cual se le realizan estos *métodos de pago*.
- *Beneficiario*. Es el nombre o contribuyente beneficiario del *cheque emitido*.
- *Beneficiario*. Nombre o contribuyente beneficiario de la transferencia de los recursos.
- *CFD o CBB Número de Folio*. Número de *folio* del Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional que soporte la transacción.
- *CFD o CBB Serie*. Número de la *serie* del Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional que soporte la transacción.
- *Concepto*. Descripción de la póliza registrada.
- *Concepto*. Descripción de la transacción.
- *Cuenta destino*. Es el número de cuenta bancaria a la que se transfieren los recursos.
- *Cuenta origen*. Es el número de cuenta bancaria del origen de los recursos del cheque.
- *Cuenta origen*. Es el número de cuenta bancaria del origen de los recursos de la transferencia.
- *Debe*. Es el monto del cargo a la cuenta o subcuenta que se afecta en la transacción.
- *Descripción de la cuenta*. Es el nombre de las cuentas o subcuentas que se registran en la transacción.
- *Fecha*. Fecha *de registro* de la póliza.
- *Fecha*. Fecha *del cheque*.
- *Fecha*. Es la fecha de la transacción *utilizando los métodos de pago*.
- *Fecha*. Es la fecha de la *transferencia de los recursos*.
- *Haber*. Es el monto del abono a la cuenta o subcuenta que se afecta en la transacción.
- *Mes*. Es el mes por el que se envían las pólizas del periodo.
- *Método de pago de póliza*. Es el método de pago de la transacción, de acuerdo al *catálogo de métodos de pago*.

- *Moneda*. Es la moneda (tipo de moneda) diferente a la divisa nacional, de acuerdo al *catálogo de monedas*.
- *Monto*. Del cheque emitido.
- *Monto*. De la transferencia.
- *Monto*. Del método de pago.
- *Monto total*. Es el monto total del *Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional* que soporte la transacción (incluyendo el IVA en su caso).
- *Monto total*. Es el monto total del Comprobante Fiscal Digital por Internet que soporte la transacción (incluyendo el IVA en su caso).
- *Monto total*. Es el monto total de la factura extranjera que soporte la transacción (incluyendo el IVA en su caso).
- *Número de cheque*. Número del cheque que ampara la transacción.
- *Número de cuenta*. Es la clave de las cuentas o subcuentas que se registran en la transacción.
- *Número de factura extranjera*. Número o clave del comprobante generado en el extranjero que soporte la operación.
- *Número de orden*. Es la clave que identifica el número de orden del acto de fiscalización por el cual se solicitan las pólizas del periodo, aplicando sólo para el Acto de Fiscalización y Fiscalización por Compulsa.
- *Número de trámite*. Es la clave que identifica el número de trámite derivado de una devolución o compensación por el cual se solicitan las pólizas del periodo, aplicando sólo para devolución y compensación.
- *Número único de identificación de la póliza*. Es la clave o nombre de la póliza de acuerdo a lo establecido por el contribuyente, ya sea por tipo de póliza y número.
- *RFC*. Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del *contribuyente* al que pertenece la información de las pólizas del periodo.
- *RFC* Es el Registro Federal de Contribuyentes del *tercero vinculado*.
- *TAXID*. Es el identificador del contribuyente extranjero.
- *Tipo de cambio*. Es el tipo de cambio utilizado en la transacción.
- *Tipo de solicitud*. Es el motivo por el cual se solicitan las pólizas del periodo y podrán ser: Acto de Fiscalización, Fiscalización por Compulsa, Devolución y Compensación.
- *UUID del CFDI*. Clave del UUID (folio fiscal) del Comprobante Fiscal Digital por internet que soporte la transacción.
- *Versión*. del formato publicado en el documento técnico.

El contribuyente deberá utilizar el siguiente estándar: XSD

Estructuras del XSD

Se debe aplicar el Estándar de los XSD de los componentes de la contabilidad en medios electrónicos.

Para el caso de las pólizas del periodo:



9.3.4 Auxiliar de folios de comprobantes fiscales

El auxiliar de Folios Fiscales es el documento detalle que permite identificar y vincular los folios fiscales de los comprobantes fiscales con las pólizas del periodo que se registren, las cuales pueden incluir operaciones nacionales y extranjeras, con los diferentes tipos de comprobantes y métodos de pago. Este reporte es opcional para los contribuyentes que no vinculen los comprobantes fiscales en las pólizas del periodo. Contiene los siguientes datos:

- *Año*. Es el año por el que se envía el auxiliar de folios fiscales.
- *CFD* o *CBB número de folio*. Número de *folio* del Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional que soporte la transacción.
- *CFD* o *CBB Serie*. Número de la *serie* del Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional que soporte la transacción.
- *Fecha*. Fecha de registro de la póliza.
- *Mes*. Es el mes por el que se envía el reporte auxiliar de folios fiscales. *Método de pago auxiliar*. Es el método de pago de la transacción, de acuerdo al catálogo de métodos de pago.
- *Moneda*. Es la moneda (tipo de moneda) diferente de la divisa nacional, de acuerdo al catálogo de monedas.
- *Monto total*. Es el monto total del *Comprobante Fiscal Digital por internet* que soporte la transacción (incluyendo el IVA en su caso).
- *Monto total*. Es el monto total del *Comprobante Fiscal Digital o del Código de Barras Bidimensional* que soporte la transacción (incluyendo el IVA en su caso).
- *Número de factura extranjera*. Número o clave del comprobante generado en el extranjero que soporte la transacción.
- *Número de orden*. Es la clave que identifica el número de orden del acto de fiscalización por el cual se solicita el auxiliar de folios fiscales cuando no estén vinculados los comprobantes fiscales con las pólizas, aplicando sólo para el Acto de Fiscalización y Fiscalización por Compulsa.

- *Número de trámite*. Es la clave que identifica el número de trámite derivado de una devolución o compensación por el cual se solicita el auxiliar de folios fiscales cuando no estén vinculados los comprobantes fiscales con las pólizas, aplicando sólo para Devolución y Compensación.
- *Número único de identificación de la póliza*. Es la clave o nombre de la póliza al que corresponden los folios de los comprobantes fiscales, de acuerdo a lo establecido por el contribuyente ya sea por tipo de póliza y número.
- *RFC*. Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del *contribuyente* al que pertenece la información del auxiliar de folios fiscales.
- *RFC*. Es el Registro Federal de Contribuyentes relacionado con la transacción, es decir del *tercero vinculado*.
- *Tipo de cambio*. Es el tipo de cambio utilizado en la transacción.
- *Tipo de solicitud*. Es el motivo por el cual se solicita el auxiliar de folios fiscales cuando no estén vinculados los comprobantes fiscales con las pólizas y podrán ser Acto de Fiscalización, Fiscalización por Compulsa, Devolución y Compensación.
- *UUID del CFDI*. Clave del UUID del Comprobante Fiscal Digital por internet que soporte la transacción.
- *Versión*. Versión del formato publicado en el documento técnico.

El contribuyente deberá utilizar el siguiente estándar: XSD

Estructuras del XSD

Se debe aplicar el Estándar de los XSD de los componentes de la contabilidad en medios electrónicos.

Para el caso del auxiliar de folios de comprobantes fiscales:

Estándar	XSD	XSLT

9.3.5 Auxiliares de cuenta y subcuenta

El auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel es el documento que contiene el detalle de cada una de las cuentas y subcuentas en el que se resume el total de movimientos ocurridos en un periodo determinado de los rubros de activo, pasivo, capital, ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como de las cuentas de orden, las cuales incluyen invariablemente el saldo inicial, movimientos deudores y acreedores y su saldo final.

Las cuentas auxiliares de subcuenta, o de segundo nivel, se caracterizan porque contienen un desglose detallado de la cuenta principal. Son útiles para tener la certeza de que el saldo de la cuenta principal es correcto, por ejemplo, Bancos es la cuenta principal, las cuentas auxiliares serían: Banco 1, Banco 2, Banco 3, etc. La suma de todas las cuentas auxiliares integrará el total de la cuenta principal, que en este caso es la de Bancos. Los datos que contiene se presentan en orden alfabético para su fácil localización:

- *Año*. Es el año por el que se envía el auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel.
- *Concepto*. Descripción de la transacción.
- *Debe*. Es el monto del cargo a la cuenta o subcuenta que se afecta en la transacción.
- *Descripción de la cuenta*. Es el nombre de las cuentas o subcuentas que se registran en la transacción.
- *Fecha*. Fecha de registro de la póliza.
- *Haber*. Es el monto del abono a la cuenta o subcuenta que se afecta en la transacción.
- *Mes*. Es el mes por el que se envía el auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel.
- *Número de cuenta*. Es la clave de las cuentas o subcuentas que se registran en la transacción.
- *Número de orden*. Es la clave que identifica el número de orden del acto de fiscalización por el cual se solicita el auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel, aplicando sólo para el Acto de Fiscalización y Fiscalización por Compulsa.
- *Número de trámite*. Es la clave que identifica el número de trámite derivado de una devolución o compensación por el cual se solicita el auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel, aplicando sólo para Devolución y Compensación.
- *Número Único de Identificación de la Póliza*. Es la clave o nombre de la póliza de acuerdo a lo establecido por el contribuyente ya sea por tipo de póliza y número.
- *RFC*. Es la clave en el Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente al que pertenece la información del auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel.
- *Saldo final*. Es el monto del saldo final de las cuentas o subcuentas en el periodo (mes).
- *Saldo Inicial*. Es el monto del saldo inicial de las cuentas o subcuentas en el

periodo (mes).

- *Tipo de solicitud*. Es el motivo por el cual se solicita el auxiliar de cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel y podrán ser Acto de Fiscalización, Fiscalización por Compulsa, Devolución y Compensación.
- *Versión*. Versión del formato publicado en el documento técnico.

9.3.6 Catálogo de monedas

El Catálogo de monedas se utiliza cuando los contribuyentes realicen operaciones con diferentes divisas, distintas de la moneda nacional; en el registro contable de la póliza debe apoyarse en el catálogo de monedas.

El catálogo de monedas contiene un listado de las diversas divisas que puede utilizar un contribuyente en operaciones de comercio exterior. Es obligatorio utilizar este catálogo, el cual contiene claves por cada tipo de moneda y su denominación.

9.3.7 Catálogo de bancos

El Catálogo de bancos se utiliza cuando los contribuyentes realizan operaciones con diferentes bancos nacionales, para el registro contable de cada póliza debe apoyarse en el Catálogo de bancos.

El Catálogo de bancos contiene Clave, nombre corto y denominación de la institución bancaria, es obligatorio utilizar estos datos en el registro contable.

9.3.8 Catálogo de métodos de pago

El Catálogo de métodos de pago se utiliza al momento de realizar su registro contable con los diferentes métodos de pago.

H. Catálogo de métodos de pago

Clave	Concepto
01	Efectivo
02	Cheque
03	Transferencia
04	Tarjetas de crédito
05	Monederos electrónicos
06	Dinero electrónico
07	Tarjetas digitales
08	Vales de despensa
09	Bienes

10	Servicio
11	Por cuenta de tercero
12	Dación en pago
13	Pago por subrogación
14	Pago por consignación
15	Condonación
16	Cancelación
17	Compensación
98	“NA”
99	Otros

La referencia técnica en materia informática para la construcción de los archivos digitales XML que contienen la información mencionada en el presente anexo, se encuentra contenida en el documento técnico, que deberán utilizar los entes especialistas en informática y telecomunicaciones que realicen la construcción de cada uno de los archivos a enviar a través del Buzón Tributario o el portal de trámites.

Capítulo 10

Infracciones y delitos relacionados con la contabilidad

10.1 Del incumplimiento

Incumplimiento. Es la falta de cumplimiento con un deber o compromiso.[1]

Las infracciones y los delitos por incumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de contabilidad, se encuentran previstos y sancionados por el Código Fiscal de la Federación.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en delitos, los cuales pueden ser considerados graves cuando se realizan las conductas consideradas como agravantes.

Los delitos fiscales se pueden presentar como la ejecución de un acto o como una omisión; ambas conductas son punibles, es decir, están tipificadas y sancionadas por las leyes penales, en materia fiscal, se encuentran previstos y sancionadas las conductas consideradas como delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación.

10.2 Posibles causas del incumplimiento

En la actualidad, son muchos los contribuyentes que pueden tener desconocimiento de la materia fiscal, de sus principales obligaciones y derechos; en ocasiones, incumplen sin darse cuenta, por negligencia o por desconocer las consecuencias y responsabilidades en las que se pueden ver envueltos. Estos contribuyentes, por el incumplimiento, pueden ubicarse en los supuestos de una infracción o, en el peor de los casos, en la comisión de un delito de carácter fiscal.

Consideramos que en la mayoría de los casos en que se han infringido las leyes fiscales o se ha cometido un ilícito de esta naturaleza, la conducta realizada por el contribuyente no siempre es dolosa, es posible que su actuación sea resultado de los siguientes motivos:

a) *Falta de cultura fiscal*. Muchas personas no tienen la cultura de pago de contribuciones a que estamos obligados los mexicanos, los residentes en

México y los extranjeros, incumpliendo así lo dispuesto por la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional.

Los contribuyentes, en muchos de los casos, carecen de una cultura fiscal adecuada, esto ocasiona que con o sin intención se ubiquen en alguno de los supuestos que la leyes fiscales sancionan pecuniariamente o, en el peor de los casos, con penas privativas de la libertad.

b) *Desconocimiento o desinformación sobre las disposiciones en materia fiscal que le son aplicables*. Al respecto, existe una máxima de derecho que expresa: “el desconocimiento de las leyes no exime de su cumplimiento”

c) *Falta de interés en la materia fiscal*.

d) *Carecen de asesoría fiscal adecuada*.

e) *No cuentan con una estructura administrativa adecuada*. Les impide cumplir con la carga administrativa.

f) *No tienen capacidad financiera para contratar asesores en esta especialidad*.

g) *Desconocen sus obligaciones por existir diversos regímenes fiscales*. Cada uno tiene sus particularidades, lo que les dificulta una adecuada elección.

h) *Aun cuando conocen sus obligaciones fiscales*. El monto de contribuciones por pagar y los plazos para realizarlas, no pueden cubrirlas por problemas de tipo financiero.

i) *Algunos contribuyentes consideran que el destino que deben tener las contribuciones no se cumple adecuadamente*. Que no se administran transparentemente los recursos del Estado proveniente de contribuciones, o piensan que dichas contribuciones servirán para enriquecer a algunos funcionarios públicos.

j) *Injusta desigualdad*. Otros, perciben una injusta desigualdad entre quienes sí cumplen con sus obligaciones fiscales y quienes obtienen mayores beneficios al dedicarse al comercio informal.

k) *Complejo sistema fiscal*. La gran mayoría vive la experiencia de un complejo sistema fiscal para la determinación de las bases gravables y cálculo de las contribuciones por pagar, además de los constantes cambios a las disposiciones fiscales.

l) *Que nunca serán revisados por las autoridades fiscales*.

m) *Gratificaciones o dádivas*. Varios, creen que cualquier problema fiscal lo pueden arreglar mediante gratificaciones o dádivas a los funcionarios que representan a las autoridades fiscales, o bien, aprovechan las influencias que tienen con políticos o funcionarios del gobierno, quienes, en ciertos casos, les ayudan a solucionarlos.

Propuesta:

Analizando los probables criterios y causas de incumplimiento por parte de algunos contribuyentes, comentados anteriormente, se considera conveniente promover la cultura fiscal, a fin de que éstos conozcan sus derechos y obligaciones fiscales, qué es una infracción y un delito fiscal, así como implementar y fomentar medidas de cumplimiento y prevención de infracciones o delitos en materia fiscal.[2]

10.3 Infracciones relacionadas con la contabilidad

10.3.1 Concepto

Infracción. I. (del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto.) Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.[3]

10.3.2 Diferencia entre infracción y delito

No debemos confundir una infracción con un delito, la infracción supone una violación a las disposiciones fiscales y se castiga con una multa de carácter administrativo y económico, en cambio, el delito, se sanciona con pena corporal (privación de la libertad) y, adicionalmente, con sanciones económicas y con la reparación del daño (Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación).[4]

10.3.3 Medidas de apremio

Las multas se encuentran previstas por el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 40, Fracción II, que establece:

> Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:
>
> [...]
> II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

10.3.4 Legislación aplicable

Las infracciones porincumplimiento de las disposicionesfiscales en materia de contabilidad, se encuentran previstas y sancionadas por el Código Fiscal de la

Federación.

El citado Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 70, establece que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Lo dispuesto por el precepto legal que antecede se refiere a la facultad de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, entre ellas, las de llevar contabilidad y enviarla al SAT mensualmente, en caso de incumplimiento, éstas aplicarán las infracciones correspondientes y exigirán el pago de las multas, así como el cumplimiento de las obligaciones de llevar contabilidad y su envío al SAT.

10.3.5 Responsables de las infracciones

De conformidad con lo ordenado por el Artículo 71 del CFF, son responsables en la comisión de las infracciones previstas en el propio código las personas que realicen los supuestos que establece el Capítulo I (Facultades de las Autoridades Fiscales) y considera como infracción, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

10.3.6 Infracciones relacionadas con la Contabilidad electrónica fiscal

La Fracción XLI del Artículo 81 del CFF, establece que son infracciones relacionadas con la obligación de presentación de documentación, información y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, ingresarla fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, o bien, no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general previstas en el Artículo 28, Fracción IV del CFF, así como ingresarla con alteraciones que impidan su lectura.

Adicionalmente, el Artículo 83, Fracciones I, II, III, IV, VI y XV del CFF dispone que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el Artículo 22 del citado CFF, las siguientes:

- No llevar contabilidad.
- No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- Llevar la contabilidad en forma distinta a como señalan las disposiciones del CFF o de otras leyes; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.
- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
- No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el Artículo 76, Fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El castigo económico para quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, está previsto por el Artículo 84 del CFF, el cual establece las sanciones de acuerdo a la infracción cometida por el contribuyente.

Dichas sanciones consideran un mínimo y un máximo, lo que deja a las autoridades fiscales la aplicación de facultades discrecionales, es decir, a algunos contribuyentes los castigará con una multa mínima y a otros con la máxima, dependiendo de su criterio o las circunstancias particulares del caso.

---

[1] Feregrino Paredes, Baltazar. *Diccionario de términos fiscales*, op cit., p. 166.

[2] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *Principios de Derecho fiscal*. 1ª Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México (2015), p p. 173 a 175.

[3] *Diccionario jurídico mexicano*, op. cit., pp. 1710 y 1711.

[4] Sánchez Vega, Javier Alejandro. *Principios de Derecho Fiscal*, op. cit., p. 184.

Capítulo 11

Personas obligadas a llevar y enviar la contabilidad

11.1 Obligados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta[1]

Tipo de contribuyente	Obligación	Fundamento
Personas morales del régimen general	a) Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación (CFF) y su Reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR. b) Efectuar los registros en la misma.	Artículo 76, Fracción I, de la Ley del ISR.
Coordinados	a) Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento. b) Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, conforme a la Ley del ISR y al CFF. c) Tratándose de liquidaciones emitidas, el registro se hará de forma global.	Artículos 72, segundo párrafo y Fracción IV y 110, Fracción II, de la Ley del ISR.
Contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.	a) Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento. d) Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, conforme a la Ley del ISR y al CFF.	Artículos 74, séptimo párrafo y 75 Fracción II, de la Ley del ISR.
Personas morales con fines no lucrativos	a) Llevar la contabilidad de conformidad con el cff y su Reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR. b) Efectuar registros en los sistemas contables respecto de sus operaciones.	Artículo 86, Fracción I, de la Ley del ISR.
Personas físicas con actividades empresariales y profesionales	a) Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento. b) Tratándose de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de $2´000,000.00, llevarán su contabilidad en los términos de las Fracciones III y IV del Artículo 112 de la Ley del ISR. Si optan por utilizar la Herramienta Mis Cuentas deben presentar el Aviso correspondiente ante el SAT.	Artículo 110, Fracción II, de la Ley del ISR.
Personas Físicas del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)	Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el Artículo 28 del CFF, los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente. En la práctica, se utiliza la Herramienta Mis Cuentas en la página del SAT.	Artículo 112, Fracción III, de la Ley del ISR.
Personas Físicas con ingresos por	a) Llevar Contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento.	Artículo 118, Fracción II, de

arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.	b) No estarán obligados a llevar Contabilidad quienes opten por la deducción opcional sin comprobación del 35% de los ingresos efectivamente cobrados (deducción ciega)	la Ley del ISR.

11.2 Calendario de envío de la contabilidad[2]

L1.2.1 Catálogo de cuentas

Documento	Obligación
Catálogo de cuentas	Se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación; en caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que hayan sido reportadas, deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se hubiera efectuado la modificación.

L1.2.2 Balanza de comprobación

<table>
<tr><th>Documento</th><th colspan="2">Obligación</th></tr>
<tr><td>Balanza de comprobación</td><td colspan="2">*Las personas morales* deberán enviar de forma mensual la información contable, a más tardar los primeros tres días del segundo mes posterior al que corresponda la información, por cada uno de los meses del ejercicio de que se trate; por ejemplo (de acuerdo con el Artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, los días de este plazo deben ser hábiles):</td></tr>
<tr><td></td><td>Periodo de la balanza</td><td>Plazo para el envío al SAT</td></tr>
<tr><td></td><td>Enero de 2018</td><td>3 de marzo de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Febrero de 2018</td><td>5 de abril de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Marzo de 2018</td><td>4 de mayo de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Abril de 2018</td><td>5 de junio de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Periodo de la balanza</td><td>Plazo para el envío al SAT</td></tr>
<tr><td></td><td>Mayo de 2018</td><td>5 de julio de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Junio de 2018</td><td>3 de agosto de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Julio de 2018</td><td>5 de septiembre de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Agosto de 2018</td><td>4 de octubre de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Septiembre de 2018</td><td>3 de noviembre de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Octubre de 2018</td><td>5 de diciembre de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Noviembre de 2018</td><td>4 de enero de 2019</td></tr>
<tr><td></td><td>Diciembre de 2018</td><td>6 de febrero de 2019</td></tr>
<tr><td>Balanza de comprobación</td><td colspan="2">Si se trata de contribuyentes emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas en términos de la Ley del Mercado de Valores o en las bolsas de valores ubicadas en mercados reconocidos, a que se refieren los Artículos 16-C, Fracción ii, del Código y 104, Fracción ii, de la Ley de Mercado de Valores, así como sus subsidiarias, enviarán la información en tres archivos, uno por cada mes del trimestre correspondiente, a más tardar en las siguientes fechas:</td></tr>
<tr><td></td><td>Meses</td><td>Plazo</td></tr>
<tr><td></td><td>Enero, febrero y marzo de 2018</td><td>4 de mayo de 2018</td></tr>
<tr><td></td><td>Meses</td><td>Plazo</td></tr>
</table>

	Abril, mayo y junio de 2018	3 de agosto de 2018
	Julio, agosto y septiembre de 2018	3 de noviembre de 2018
	Octubre, noviembre y diciembre de 2018	5 de marzo de 2019

Balanza de comprobación	Las personas físicas deberán enviar de manera mensual la información contable, a más tardar en los primeros cinco días del segundo mes posterior al que corresponda la información, por cada uno de los meses del ejercicio de que se trate; por ejemplo (de acuerdo con el Artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, los días de este plazo deben ser hábiles):	
	Periodo de la balanza	**Plazo para el envío al SAT**
	Enero de 2018	7 de marzo de 2018
	Febrero de 2018	7 de abril de 2018
	Marzo de 2018	8 de mayo de 2018
	Abril de 2018	7 de junio de 2018
	Mayo de 2018	7 de julio de 2018
	Junio de 2018	7 de agosto de 2018
	Julio de 2018	7 de septiembre de 2018
	Agosto de 2018	6 de octubre de 2018
	Septiembre de 2018	7 de noviembre de 2018
	Octubre de 2018	7 de diciembre de 2018
	Noviembre de 2018	8 de enero de 2019
	Diciembre de 2018	8 de febrero de 2019

Balanza de comprobación	Las personas morales y físicas dedicadas a realizar actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan sus obligaciones fiscales en términos del Título II, Capítulo VIII, de la Ley del ISR que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral por virtud de lo que establece una Resolución de Facilidades Administrativas, podrán enviar su información contable de manera semestral, a más tardar dentro de los primeros tres días las personas morales, y dentro de los primeros cinco días las personas físicas, del segundo mes posterior al último reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.		
	Periodo de las balanzas	**Plazo para el envío personas morales**	**Plazo para el envío personas físicas**
	Enero a junio de 2018	3 de agosto de 2018	7 de agosto de 2018
	Julio a diciembre de 2018	6 de febrero de 2019	8 de febrero de 2019

I1.2.3 Opción para utilizar Mi Contabilidad

En la opción de acumulación de ingresos por Personas Morales cuyos socios sean

personas físicas y sus ingresos en el año inmediato anterior (2016) sean inferiores a $5’000,000.00, el SAT otorga el beneficio de utilizar la Herramienta Mi Contabilidad, a fin de disminuir la carga administrativa a estos contribuyentes.

Si una MiPyMe decidió usar la Herramienta Mi Contabilidad para disminuir su carga contable y poder declarar más rápido, debió enviar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones antes del 10 de Marzo de 2017 a través de su Buzón Tributario.

Para facilitar el cumplimiento a los micro, pequeños y medianos empresarios, el SAT pone a disposición, a partir de febrero, una herramienta informática que permite clasificar las facturas electrónicas de ingresos y gastos, para determinar en forma automática los pagos provisionales de ISR y definitivos de IVA y cumplir con la contabilidad de sus negocios, con un esquema simplificado de cumplimiento fiscal.

La opción de Acumulación de ingresos es un régimen mediante el cual las personas morales constituidas únicamente por personas físicas que no tengan ingresos superiores a cinco millones de pesos, pueden optar por pagar el Impuesto Sobre la Renta mediante flujo de efectivo, es decir, acumulando sus ingresos efectivamente percibidos y sus deducciones autorizadas efectivamente erogadas, correspondientes al periodo de que se trate, o bien, podrán aplicar el coeficiente de utilidad a los ingresos efectivamente percibidos.

La opción elegida no podrá modificarse durante el ejercicio y, en ambos supuestos, podrán aplicar la deducción inmediata de inversiones.

Esta medida beneficia a personas morales con ingresos menores a cinco millones de pesos; es decir, casi 300 mil contribuyentes.

Para optar por este beneficio los contribuyentes, entre otros requisitos, deben:

Para las personas morales que se encuentren constituidas y registradas en el RFC hasta el 31 de diciembre de 2016, presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones.

No haber excedido la cantidad de $ 5’000,000.00 en la declaración anual del ejercicio fiscal 2016.

Para el caso de las personas morales que inicien operaciones o reanuden actividades a partir del ejercicio fiscal de 2017, presentar la opción de tributación dentro del mes siguiente a aquel en que presenten los mencionados avisos.

Quienes utilicen la opción de Acumulación de flujo de efectivo, quedarán relevados

de cumplir, entre otras, con las siguientes obligaciones:

- Enviar la contabilidad electrónica e ingresar de forma mensual la información contable.
- Presentar la Información de Operaciones con Terceros (DIOT).

De esta forma, todos los pequeños negocios podrán declarar muy rápido y muy fácil. (Fuente: página del SAT: www.sat.gob.mx. Sección Mi Contabilidad)

1.2.4 Opción para utilizar Mis Cuentas

La Regla 2.8.1.19 de la Resolución Miscelánea para el ejercicio 2017, establece que para efectos del Artículo 28, Fracciones III y IV del CFF, los contribuyentes personas físicas que opten por utilizar la herramienta de Mis Cuentas, conforme a las reglas 2.8.1.5. y 2.8.1.20., para estar exceptuados de llevar e ingresar de forma mensual su contabilidad electrónica a través del portal del SAT, en términos de las reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7., deberán ejercer dicha opción a través de la presentación de un caso de aclaración en el portal del SAT.

Requisitos

Lo dispuesto en la citada regla será aplicable siempre y cuando los contribuyentes mencionados no se hubieran encontrado obligados a llevar e ingresar su contabilidad electrónica en el Portal del SAT a partir del 1°. de enero de 2015, por haber obtenido ingresos acumulables superiores a $4’000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) durante el ejercicio de 2013, o bien, que en 2014, 2015 o 2016 *no hayan excedido el citado monto*.

El caso de aclaración citado deberá presentarse a más tardar el último día del mes de febrero de 2017, en caso de que los contribuyentes se inscriban o reanuden actividades en el RFC con posterioridad a dicha fecha, deberán presentar el caso de aclaración dentro del mes siguiente contado a partir de la fecha en que realice su inscripción o reanudación en el RFC, siempre y cuando no hayan estado obligados a enviar al SAT su contabilidad.

Los contribuyentes personas físicas con actividad empresarial y profesional que no rebasen $2’000,000.00 (Dos millones de pesos 00/100 M.N.) para efectos de su contabilidad electrónica pueden optar por utilizar la Herramienta Mis Cuentas.

Las personas físicas que tributen bajo la figura del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), están obligadas al uso de Mis Cuentas, siempre que no rebasen los $2’000,000.00 (Artículo 110 Fracción II de la LISR).

En cuanto al aviso para ejercer la opción de utilizar la Herramienta Mis Cuentas, el Transitorio Décimo Primero de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, señala;

> El aviso presentado durante el ejercicio fiscal 2016 por los contribuyentes a que se refiere la regla 2.8.1.19., de la RMF vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, mediante el cual ejercieron la opción para utilizar Mis Cuentas seguirá vigente para el ejercicio fiscal 2017.

En relación con la obligación de llevar y enviar la contabilidad electrónica para personas físicas que obtengan ingresos por *actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras*, la Regla 2.8.1.20, señala:

> Para los efectos de los Artículos 28, Fracción III del CFF y Sexto, Fracción III de las Disposiciones Transitorias del CFF,.....
>
> Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos no excedan de 16 veces el valor anual de la UMA y que los ingresos por su actividad primaria representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, podrán optar por utilizar la aplicación electrónica Mis Cuentas, disponible a través del Portal del SAT,....

---

[1] Pérez Chávez, José. Fol Olguín, Raymundo.

[2] *Ibidem*, pp. 56 a 58.

Fuentes de consulta

Bibliografía

Arrioja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*, 2- Ed., Themis, México, 1992.

Borja Soriano, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*, Porrúa, México, 2000.

Calvo Landarica, César. *Contabilidad creativa. Necesaria o fraudulenta*, Editorial Pac. México, 2004

Cocina Martínez, Javier. *El sistema de implantación de Normas de Contabilidad Financiera en México*, 1ª Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México,1990.

De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de derecho*, 20ª Ed., Porrúa, México, 1994.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*, 3ª Ed., Limusa, Grupo Noriega Editores, México, 1995.

Enríquez Palomec, Raúl. *Léxico básico del contador*, 2ª Ed., 8ª reimpresión, Trillas, México, 1981.

Esquivel Vázquez, Gustavo A. *La prueba en el juicio fiscal federal*, 3ª Ed., Porrúa, México, 2000.

Feregrino Paredes, Baltazar. *Diccionario de términos fiscales*, 3ª Ed., ISEF, México.

_____ Curso: “La nueva contabilidad fiscal”, ISEF, México, 2014

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1985.

Galindo Cosme, Mónica Isela. Hernández Rodríguez, Jesús. *Estudio práctico de la Contabilidad Electrónica*, 4ª Ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2017.

Gertz Manero, Federico. *Derecho contable mexicano*, 7ª Ed., Porrúa, México, 2006.

Gertz Manero, Federico. *Origen y evolución de la contabilidad*, 6ª Ed., Editorial Trillas, México, 2006.

_____, *Contabilidad, derecho y economía*.

Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho de las obligaciones*, 10ª Ed., Porrúa, México, 1995.

Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, 7ª Ed., Porrúa, México, 1994.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, México, 2001.

_____ *Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita*, 2ª Ed., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1994.

Kohler, Eric L. *Diccionario para contadores*, Editorial Uteha, México, 1979.

Lara Flores, Elias. *Primer Curso de Contabilidad*, 18ª Edición, Editorial Trillas,

México, 2002.
_____ *Segundo Curso de Contabilidad*, 7ª Edición, Editorial Trillas, México, 1993.
Meneses Vela, José Luis. *Contabilidad de Sociedades Mercantiles*, 1ª Ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2013.
Molina Aznar, Víctor E. *Cómo estar preparado para una auditoría fiscal*, 2ª Ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 1998.
Neuner, John J W. *Contabilidad de Costos, principios y práctica*, Editorial Uteha, México, 1970
Niño Álvarez, Raúl. *Contabilidad intermedia I*, Editorial Trillas, México, 1978.
_____, *Contabilidad intermedia II*, 4ª Ed., Editorial Trillas, México, 1989.
Orizaba Monroy, Salvador. *Diccionario jurídico*, 1ª Ed., Editorial Sista, México, 2004.
Pérez Chávez, José. Campero Guerrero, Eladio. Fol Olguín, Raymundo. *Contabilidad Fiscal*, 6ª Ed., Tax, México, 2013.
_____ Fol Olguín, Raymundo. *Contabilidad electrónica y su envío a través de la página del SAT*, 2ª Ed., Tax Editores Unidos, México, 2015.
Pereznieto y Castro, Leonel. Ledesma Mondragón, Abel. *Introducción al estudio del derecho*, 2ª Ed., Editorial Harla.
Prieto Llorente, Alejandro. *Contabilidad Superior*, 11ª Ed., Editorial Banca y Comercio, México, 1979.
Rodriguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*, 2ª Ed., Harla, México, 1986.
Sánchez H., Mayolo. *Derecho tributario*, 2ª Ed., Cárdenas, México, 1999.
Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La defraudación fiscal y sus equiparables como delitos graves*, 2ª Ed., Editorial Sista, México, 2005.
_____ *La determinación presuntiva realizada por el SAT*, 1ª Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2016.
_____ *La estrategia fiscal y el fideicomiso*, 2ª Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2016.
_____ *La obligación civil y fiscal*, 2ª Ed., Editorial Sista, México, 2011.
_____ *Principios de Derecho* Fiscal, 1ª Ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2015.

Normas de Información Financiera (NIF)

CINIF. *Normas de Información Financiera*, 12ª Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017.

Leyes, reglamentos y códigos

Código Civil Federal. D.O.F. 24-12-2013.

Código de Comercio. D.O.F. 25-01-2017.

Código Fiscal de la Federación D.O.F. 27-01-2017.

Código Penal Federal. D.O.F. 18-07-2016.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. D.O.F. 15-08-2016. Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas. D.O.F. 4-04-2013.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. D.O.F.... 30-11-2016.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. D.O.F. 30-11-2016.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. D.O.F. 27-12-2016. Ley del Mercado de Valores. D.O.F. 10-01-2014.

Ley General de Sociedades Mercantiles. D.O.F. 14-03-2016.

Resolución Miscelánea Fiscal-RMF-Anexo 24-D.O.F. 4-10-2016.

Tesis de jurisprudencia

Sistematización de Tesis y Ejecutorias publicadas en el Semanario Judicial de la Federación de 1917 a diciembre de 2015 (antes IUS).

Páginas Web consultadas

https://es.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digo_de_Hammurabi. 29-enero-2017. 11:00 A.M.

http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/History of the AICPA.aspx. 12-feb.-17. 16:46.

https://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants. 12-feb-17. 17:07.

http://www.contadores-aic.org/index.php?node=920 12-feb-17. 17:13

https://es.wikipedia.org/wiki/Comit%C3%A9_de_Normas_Internacionales_de_Contab 12-feb-17 17:23.

http://www.gestiopolis.com/federacion-internacional-contadores-publicos-ifac/ 12-FEB-17 17:38.

http://imcp.org.mx/quienes-somos/historia 12-FEB-17. 18:05.
http://www.culturaclasica.com/cultura/historia_numeros.htm 17-feb-2017. 12:00
https://pixabay.com/es/photos/escritura%20antigua/?image_type=illustration. 17-feb-2017. 12:10.
https://es.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digo_de_Hammurabi 17-feb-2017. 12:20.
https://www.google.com.mx/search?q=imagenes+de+adversaria&biw=1366&bih=673&tbm=isch&imgil=dFlQKRu8OC volumes%25252F541-adversaria-cleghorn-vol-2&source=iu&pf=m&fir=dFlQKRu8OC4G4M%253A%252CYZXxaeE3S_w7NM% JKQDg#imgrc=dFlQKRu8OC4G4M: 17-feb-2017. 12:16
https://www.google.com.mx/search?q=imagenes+de+codex+contabilidad&biw=1366&bih=673&tbm=isch&imgil=3OE de-la-contabilidad-16338841&source=iu&pf=m&fir=3OEisUphmPYtxM%253A%252C967IHugwufdv QhM: 17-feb-2017. 12:19
https://it.wikipedia.org/wiki/Francesco_Datini 17-feb-2017. 12.30
https://es.wikipedia.org/wiki/Benedikt_Kotruljevi%C4%87. 17-feb-2017. 16:31.
https://www.google.com.mx/search?q=luca+pacioli&biw=1366&bih=673&tbm=isch&imgil=oNyxaK2LlnUrSM%253A% YBsKkjwPOm6KIAw#imgrc=oNyxaK2LlnUrSM: 17-feb-2017. 16:40
http://bp2.blogger.com/_k9wcyGJjPfc/RkyXw2LttyI/AAAAAAAAABE/H3KYDZdSD5Q/ h/fabio+besta.jpg 17-feb-2017. 16:45.
http://elpoderdelosnumeros.org/wp-content/uploads/2014/05/Fernando-Diez-Barroso-1887-1930.jpg. 17-Feb-2017. 17:00.
http://imcp.org.mx/quienes-somos/que-es-el-imcp 19-FEB-2017. 19:00
http://www.biografiasyvidas.com/biografia/j/juana_ines.htm 19-FEB-2017. 19:05.
http://amcpdf.org.mx/?page_id=3829 19-FEB-2017. 19:15.
https://www.promonegocios.net/contabilidad/concepto-contabilidad.html 19-FEB-2017. 21:21.
https://es.wikipedia.org/wiki/Contabilidad 20-FEB-2017. 12:05.
https://es.wikipedia.org/wiki/Contabilidad 19-FEB-2017. 21:11
http://es.123rf.com/imagenes-de-archivo/prohibido.html 25-feb-2017. 12:00
http://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas.html 20 de marzo-2017. 18:00
http://www.cnsf.gob.mx/CUSFELECTRONICA/CUSF/CUSF24_1 29-mar-2017. 8:00
http://www.cnsf.gob.mx/CUSFELECTRONICA/CUSF/CUSF25_1 29-mar-2017. 9:00
http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2015_091 29-mar.-17 19:00.
http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm 6-ABR-2017. 17:20
http:// www.sat.gob.mx 7-ABR-2017. 10:00
http://www.fisweb.com.mx/index.php/component/content/article/133-

diccionario/fiscal/otros/637-cinif 8 de abril de 2017. 12:00
https://www.google.com.mx/search?dcr=0&source=hp&q=contabilidad+edad+moderna&oq=contabilidad-edad&gs_l=psy-ab.1.2.0i30k1l10.1823.13109.0.16361.19.18.1.0.0.0.169.2226.0j18.18.0....0...1.1ab..0.19.2248...0j38j0i131k1j0i10k1.0.Al9ipZgNTXg 16-oct-2017 12:00
http://www.escuelapedia.com/contabilidad-en-la-edad-moderna/ 16-oct-2017 12.10
http://contaives.blogspot.mx/2010/02/historia-de-la-contabilidad-en-mexico.html 16-oct-2017 12:45
http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/contabilidad_electr 20-oct-2017 12:16
http://derecho.isipedia.com/optativas/derecho-contable/01-el-concepto-de-derecho-contable 31-oct-2017 17:00
https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1783/9.pdf 23-oct-2017 12:00
https://www.caracteristicas.co/informacion-contable/ 23-oct-2017 16.40
https://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/la-importancia-de-la-informacion-contable-relevante-y-fidedigna 23-oct-2017 18.30
http://www.udima.es/es/contabilidad-sociedades.html 26-oct-2017 16:30
http://www.elfinanciero.com.mx/opinion/las-casas-falsas-y-el-fraude-de-homex.html 27-Oct-2017 11:40