



LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA NECESIDAD DE SU CONOCIMIENTO BÁSICO POR LA JUDICATURA

José Guadalupe de la O Soto

Secretario del Segundo Tribunal Colegiado en
Materias Administrativa y Civil del Vigésimo
Segundo Circuito en Querétaro.
jose.delao.soto@correo.cjf.gob.mx

Sindi Blanco Hernández

Abogada fiscalista y especialista
en justicia constitucional
sindi1232@hotmail.com

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

José Guadalupe de la O Soto y Sindi Blanco Hernández (2018): "Los estados financieros y la necesidad de su conocimiento básico por la judicatura", Revista Caribeña de Ciencias Sociales (febrero 2018). En línea:

[//www.eumed.net/2/rev/caribe/2018/02/estados-financieros-judicatura.html](http://www.eumed.net/2/rev/caribe/2018/02/estados-financieros-judicatura.html)

RESUMEN

La información financiera es indispensable para cualquier entidad económica en la toma de decisiones, la cual debe reflejarse para un periodo determinado y la misma es generada para los socios o accionistas, proveedores, clientes, autoridades administrativas y fiscales, así como terceros interesados que requieran conocer la información proyectada en esos términos. Y que la necesidad del conocimiento básico por la judicatura deriva de que constituye fuente de derecho fiscal para la resolución de los medios de defensa administrativos y jurisdiccionales.

PALABRAS CLAVE: información financiera, estados financieros, importancia en la toma de decisiones y su conocimiento básico por la judicatura.

ABSTRACT

Financial information is essential for any economic entity in decision-making, which must be reflected for a specific period and it is generated for partners or shareholders, suppliers, customers, administrative and fiscal authorities, as well as interested third parties who need to know the information projected in those terms. And that the need for basic knowledge by the judiciary derives from the fact that it constitutes a source of fiscal law for the resolution of administrative and jurisdictional defense means.

KEY WORDS: financial information, financial statements, importance in decision making and basic knowledge by the judiciary.

I. PREÁMBULO

Lo es precisamente la obligación de los contribuyentes de llevar contabilidad, la cual está reglamentada y unificada mediante las Normas de Información Financiera, así como la legislación fiscal aplicable, cuya normatividad conlleva brindar información financiera de manera confiable, relevante, comprensible y comparable mediante una serie de postulados básicos que justifican la totalidad de las operaciones de los causantes.

Así que la información financiera es indispensable para cualquier entidad económica, en la toma de decisiones, pues es aquella información cuantitativa que se expresa económicamente (unidad monetaria) y generalmente es emanada de la contabilidad o aquel conjunto de datos que se obtienen de las actividades financieras o económicas que realiza una organización y expresa la relación tanto de los derechos, como obligaciones que se tienen en un periodo o fecha determinados.¹

En el caso de los socios o accionistas empresarios, al tener acceso a la información reflejada en los estados financieros, puede medir el progreso de la empresa, conocer la capacidad de endeudamiento, sus fortalezas y debilidades financieras, si la gestión administrativa va bien encaminada, si los planes, objetivos y metas estructuradas por la dirección están generando los resultados esperados, o bien necesitan cambios o ajustes, evaluar todos los rubros de activo, pasivo y capital de la entidad, así como determinar si es necesario realizar una capitalización o si la empresa es solvente frente a terceros.

Para las autoridades administrativas y fiscales, así como las jurisdiccionales, la información financiera puede servir como base para resolver algún procedimiento o juicio de naturaleza administrativa y fiscal, cuya decisión ponga punto final a una controversia.

II. LOS ESTADOS FINANCIEROS, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

En principio, cabe aludir a las Normas de Información Financiera (NIF), que comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los Estados Financieros y que son aceptadas de manera generalizada en un lugar y una fecha determinada. Su aceptación surge de un proceso formal de auscultación realizado por el Consejo Mexicano para la Investigación y el Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), abierto a la observación y participación activa de todos los interesados en la información financiera.²

Desde un lenguaje contable, por así decirlo, las Normas de Información Financiera son el conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares emitidos por dicho consejo (CINIF) o que le fueron transferidos por el órgano o entidad que se encargaba de la expedición de boletines para la reexpresión de estados financieros, por ejemplo; que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas en un lugar y fecha determinados, además son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

Por tanto, se ha dicho que la importancia de las Normas de Información Financiera radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable.³ Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Al margen de su conformación y estructura, además de que no son exactamente muy digeribles a simple vista, las Normas de Información Financiera ya sean de interpretación u orientación, en series que van desde la letra A a la E, referidas al marco conceptual; normas aplicables a los estados financieros; normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros; normas aplicables a problemas de determinación de resultados; y normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores. Sin dejar de mencionar los boletines que no hayan sido modificados por las propias NIF, incluidas las Normas Internacionales de Información Financiera.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2007), *Normas de Información Financiera*, México, registro ISBN 978-607-8463-3.

² Colegio Neolaredense de Contadores Públicos, A.C., *Qué son las Normas de Información Financiera*, ver en: <http://cncp.com.mx/que-son-las-normas-de-información-financiera/>

³ *Id.*

Inclusive las circulares de interpretación de algunos conceptos relacionados con los boletines emitidos y transferidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; el enfoque de interés es que dicha normativa sirve para leer los estados financieros y, por ende, constituye el marco regulatorio de información financiera contenida en los estados financieros y las condiciones existentes para las entidades económicas.

Lo anterior ha sido ratificado por los tribunales federales,⁴ al considerar que las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de los usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases correctas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así dichas normas tienen como características básicas las siguientes:

- a) Surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable;
- b) Derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio;
- c) Se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas;
- d) Vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y,
- e) Sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar en qué momento y cómo deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero.

Por esas razones la importancia de las Normas de Información Financiera, igual para el conocimiento del juzgador, ya que contienen postulados básicos para la proyección de la información financiera en los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, desde luego a través de los estados financieros, para demostrar el actuar de los contribuyentes, por ejemplo, la deducción del costo de lo vendido que a raíz de su inclusión como deducción ha tenido muchas inconsistencias, debido a los procedimientos de cálculo, las diferencias contables, etcétera.

Ahora, previo a definir los estados financieros se dice que tienen como antecedente u origen en la contabilidad de la empresa, la cual técnicamente es una disciplina del conocimiento humano que permite preparar información de carácter general sobre la entidad económica. Esta información es mostrada por los estados financieros. Asimismo, la contabilidad como sistema de información provee de información indispensable para la administración y el desarrollo de los negocios, y por tanto, es preparado para uso de la gerencia y terceros interesados.

Con esa base, los estados financieros son documentos que muestran el resumen del resultado de las operaciones de una empresa por un periodo y una fecha dados; dicho de otra manera, los estados financieros son una fotografía organizada o una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una empresa o el resultado de su contabilidad.

Aquí vale cuestionarse ¿para qué sirven los estados financieros?

⁴ El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolverse el juicio de amparo directo 763/2010, con fecha doce de mayo de dos mil once, siendo el ponente el Magistrado Jean Claude Tron Petit.

1. Tomar decisiones de inversión y de crédito.
2. Aquilatar la solvencia y la liquidez de la empresa.
3. Evaluar el origen y la aplicación de los recursos financieros del negocio.
4. Evaluar la gestión de la administración con base a la solvencia, rentabilidad y capacidad de crecimiento de la empresa.

También esa interpretación de datos financieros se utiliza para enfocarse en problemas específicos, como pueden ser las cuentas por cobrar o las cuentas por pagar. Al mismo tiempo sirve de base para definir las políticas de crédito hacia los clientes, dependiendo de su rotación y puede, incluso, ser un punto de enfoque cuando es utilizada como herramienta para optimizar la rotación de inventarios.

De acuerdo a la Norma de Información Financiera A-3, los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un periodo definitivo. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de decisiones económicas.

En ese tenor, los estados financieros son documentos que demuestran el resumen del resultado de las operaciones de una empresa por un periodo y a una fecha dados, es decir, muestran los resultados del manejo de los recursos encomendados a la administración de la entidad, para lo cual debe proveer información sobre la evolución de los activos; los pasivos; el capital contable o patrimonio contable; los ingresos y costos o gastos; los cambios en el capital contable o patrimonio contable; y los flujos de efectivo o, en su caso, los cambios en la situación financiera.

Al respecto, como lo estableció Mario Rizo Rivas, los estados financieros básicos que se deben conocer,⁵ son:

1. El estado de resultados. Nos dice lo que entró a la empresa, lo que salió y cuánto quedó. Así de sencillo (ventas) – costos - gastos = utilidad antes de impuestos.
2. Balance general. Activos, pasivos y capital contable, o lo que es lo mismo: cuánto tengo, cuánto debo y cuánto patrimonio tengo invertido o cuánto de éste ha generado la empresa.
3. Flujo de efectivo. Si bien existe un estado financiero de flujo de efectivo, en el caso de una empresa familiar la recomendación es que se lleve internamente. Una pyme no puede darse el lujo de esperarse a fin de mes a que el contador le envíe el estado de flujo de efectivo para saber cómo se movió el dinero dentro de la empresa. El flujo es como la sangre para el cuerpo, es crítico monitorear de manera semanal.

A lo cual se agrega, el estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas muestra los cambios en la inversión de los propietarios.

En resumen, los estados financieros básicos presentados en su conjunto, de acuerdo a la NIF B-2 (2009), proporcionan información acerca de los cambios en su estructura financiera, es decir, de los activos, pasivo y capital, así como la capacidad de la empresa para generar utilidades y efectivo, de tal manera que permitan al usuario de la información financiera durante un periodo determinado y disponer así de un

⁵ Rizo Rivas, Mario (2015) *¿Quién le tiene miedo a los estados financieros?* en: <https://www.forbes.com.mx/autor/mario-rizo/diciembre-28>.

diagnóstico sobre las finanzas de la entidad que brinde información para la toma de decisiones de operación, inversión y financiamiento.⁶

Los estados financieros, como el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable o en el de flujo de efectivo, proporcionan información sobre el resultado de la operación de una empresa por un periodo (normalmente un año), siendo el más conocido el estado de resultados que muestra la utilidad o pérdida del periodo; por otro lado, el estado de posición financiera o balance general refleja la situación financiera a una fecha dada; de modo que la combinación de todos los estados financieros sirve primariamente para evaluar el rendimiento de una empresa y su salud financiera.

Sobre esto algunos profesionales de los números han dicho que la importancia de los estados financieros es tal que cuando éstos faltan en reflejar razonablemente los resultados y la posición financiera de una empresa que cotiza en la bolsa y al ser éstos base para la determinación de razones financieras y de la aplicación de fórmulas matemático-financieras, han dado lugar a caídas estrepitosas no sólo de cotizaciones de empresa, sino de la bolsa donde cotizan, y como se ha visto en tiempos actuales, del sistema financiero mundial.

De ahí que los estados financieros presentan a pesos constantes los recursos generados o utilidades en la operación de las empresas, los principales cambios ocurridos en la estructura financiera de la entidad y su reflejo final en el efectivo e inversiones a través de un tiempo determinado. La expresión “pesos constantes” representa pesos del poder adquisitivo a la fecha del balance general.

III. BALANCE GENERAL

Se ha dicho que es el documento contable que refleja la situación patrimonial de una empresa en un momento determinado, que consta de dos partes activo y pasivo. El primero muestra los elementos patrimoniales de la empresa, mientras que el segundo detalla su origen financiero; de ahí que no es más o debe ser la imagen fiel del estado patrimonial de la empresa. También se dice que es el estado básico demostrativo de la situación financiera de una empresa, a una fecha determinada, preparado de acuerdo con los principios básicos de contabilidad gubernamental que incluye el activo, pasivo y el capital contable, ya sea de una organización pública o privada.

También se ha dicho que el balance general tiene como fin indicar la posición financiera de un ente económico en una fecha determinada. Es como una fotografía de la empresa en un momento del tiempo; inclusive, como lo señala Silvia Galindo Estrada, el balance general informa de la situación patrimonial y financiera de la empresa al final del ejercicio económico.⁷

Ahora, de acuerdo con la NIF A-5, el balance general se conforma por los siguientes elementos: activo, pasivo y capital contable o patrimonio contable –en entidades con propósitos no lucrativos-.

Un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que la han afectado económicamente.

Atendiendo a su naturaleza, los activos de una entidad pueden ser de diferentes tipos:

- a) Efectivo y equivalentes;
- b) Derechos a recibir efectivo o equivalentes;
- c) Derechos a recibir bienes o servicios;

⁶ Álvarez M., Ochoa B., Aguilera Y., y Chávez M. (2009), *Estado de flujo de efectivo y su importancia para la toma de decisiones* en revista electrónica El Buzón de Pacioli del Instituto Tecnológico de Sonora, recuperado de: <http://antiguo.itson.mx/publicaciones/contaduria/pacioli.html>.

⁷ Galindo Estrada, Silvia (2011), *Análisis de estados financieros para no expertos*, Iceditorial, España, p. 56.

- d) Bienes disponibles para la venta o para su transformación y posterior venta;
- e) Bienes destinados al uso o para su construcción y posterior uso; y,
- f) Aquellos que representan una participación en el capital contable o patrimonio contable de otras entidades.

Por su parte, un pasivo es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que la han afectado económicamente.

De manera que los pasivos de una entidad pueden ser de diferentes tipos:

- a) Obligaciones de transferir efectivo o equivalentes;
- b) Obligaciones de transferir bienes o servicios; y,
- c) Obligaciones de transferir instrumentos financieros emitidos por la propia entidad.

Paralelamente, el concepto de capital contable es utilizado en las entidades lucrativas, y el de patrimonio contable para las entidades con propósitos no lucrativos, sin embargo, ambos se definen en los mismos términos como el valor residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

Así que el capital contable de las entidades lucrativas se clasifica de acuerdo con su origen en:

- a) Capital contribuido conformado por las aportaciones de los propietarios de la entidad; y,
- b) Capital ganado que se refiere a las utilidades y pérdidas integrales acumuladas, así como las reservas creadas por los propietarios de la entidad.

En cambio, el patrimonio contable de las entidades no lucrativas se clasifica de acuerdo con su grado de restricción en:

- a) Patrimonio restringido permanentemente, cuyo uso por parte de la entidad está limitado por disposición de los patrocinadores que no expiran con el paso del tiempo y no pueden ser eliminadas por acciones de la administración;
- b) Patrimonio restringido temporalmente, cuyo uso por la entidad está limitado por disposición de los patrocinadores que expiran con el paso del tiempo porque se han cumplido los propósitos establecidos por dichos patrocinadores; y,
- c) Patrimonio no restringido, el cual no tiene restricciones por parte de los patrocinadores, para que éste sea utilizado por la entidad.

Ultimando con el concepto básico, el balance general implica activos, pasivos y capital contable, o lo que es lo mismo: cuánto tengo, cuánto debo y cuánto patrimonio tengo invertido o cuánto de éste ha generado la empresa.

IV. ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL

En lo general es el documento contable que muestra el resultado de las operaciones de una entidad durante un periodo determinado, tomando como parámetro los ingresos y gastos efectuados, proporciona la utilidad neta de la empresa y muestra la diferencia entre el total de los ingresos en sus diferentes modalidades, venta de bienes, servicios, cuotas y aportaciones, así como los egresos representados por costos de ventas, costos de servicios, prestaciones, otros gastos y productos de un periodo determinado.

En términos más claros, el estado de resultados nos dice lo que entró a la empresa, lo que salió y cuánto quedó. Así de sencillo: ingresos (ventas) – costos – gastos = utilidad antes de impuestos. Es decir, muestra los resultados de operación durante un periodo determinado que se determina presentando los ingresos, costos y gastos, así como la utilidad o pérdida neta de un periodo.

Al respecto, la Norma de Información Financiera (NIF) B-3 “Estado de Resultados Integral” debe aplicarse a todas las entidades lucrativas que emiten estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3 “Necesidades de los Usuarios y Objetivos de los Estados Financieros”.

Como aspectos básicos a considerar,⁸ cabe decir que el estado de resultados es un documento financiero que muestra ordenada y detalladamente la manera como se obtuvo el resultado del ejercicio de un periodo determinado. También es dinámico, ya que abarca un periodo durante el cual deben identificarse perfectamente los costos y gastos que dieron origen a los ingresos del mismo; por tanto, debe aplicarse correctamente al principio contable para que la información que presenta sea útil y confiable para la toma de decisiones.

V. ESTADO DE CAMBIOS EN EL CAPITAL CONTABLE

Este documento financiero debe demostrar, según el lenguaje propiamente contable,⁹ una conciliación entre saldos iniciales y finales del periodo de cada uno de los rubros que forman parte del capital contable, los cuales generalmente son:

- a) Del capital contribuido que se forma por las aportaciones de los propietarios de la entidad: capital social, aportaciones para futuros aumentos de capital, prima pagada en colaboración de acciones; y,
- b) Del capital ganado que se conforma por las utilidades y pérdidas generadas por la operación de la entidad: resultados integrales acumulados y reservas.

Por lo anterior, los elementos básicos del estado de cambios en el capital contable son los movimientos de propietarios; movimientos de reservas y el resultado integral. Cabe mencionar que estos elementos están definidos en la NIF A-5 “Elementos básicos de los estados financieros”.

Dicho de otra manera, el estado de cambios en el capital contable es aquel que muestra las alteraciones sufridas en el patrimonio de los socios y socias accionistas, es decir, en las diferentes aplicaciones del capital contable.

VI. ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

En principio, es aquel que en forma anticipada muestra las entradas y salidas en efectivo que se darán en una empresa durante un periodo determinado. Tal periodo normalmente se divide en trimestres, meses o semanas, para detectar el monto y duración de los faltantes o sobrantes de efectivo. Igualmente, es el estado financiero básico que muestra los cambios en la situación financiera a través del efectivo y equivalente de efectivo de la empresa de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es decir, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

Inclusive, el estado de flujos de efectivo ofrece al empresario la posibilidad de conocer y resumir los resultados de las actividades financieras de la empresa en un periodo y poder inferir las razones de los cambios en su situación financiera, constituyendo una importante ayuda en la administración del efectivo, el control del capital y en la utilización eficiente de los recursos en el futuro, o bien, presenta información acerca de la generación y utilización de recursos por actividades de operación, inversión o financiamiento en el periodo.

⁸ Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., *Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Apoyo al Ejercicio Independiente-Sur*, No. 3, Año 2013.

⁹ Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., *Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Apoyo al Ejercicio Independiente-Sur*, Norma de información Financiera B-4: Estado de Cambios en el Capital Contable, No. 5, Agosto de 2013.

La aplicación del estado de flujos de efectivo afecta a todas las empresas, permitirá a todos los usuarios evaluar los cambios en el patrimonio de una empresa, en su estructura financiera, en su capacidad para influir en los montos y la oportunidad en sus flujos de efectivo con el fin de adaptarse a circunstancias y oportunidades cambiantes. Dicho en otras palabras, es un estado financiero que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación.

Paralelamente, se ha dicho que el objetivo del flujo de efectivo es determinar la capacidad de la empresa, entidad o persona para generar el efectivo que le permita cumplir con sus obligaciones inmediatas y directas, para sus proyectos de inversión y expansión. Además, este flujo de efectivo permite hacer un análisis de cada una de las partidas que inciden en la generación de efectivo, el cual puede ser de gran utilidad para elaborar políticas y estrategias que permitan a la empresa utilizar óptimamente sus recursos.

De manera general, el estado de flujo de efectivo se puntualiza:

1. Muestra las entradas y salidas que representan el origen y la aplicación de los recursos en cierto periodo.
2. En un entorno inflacionario, elimina los efectos de la inflación reconocidos en los estados financieros.
3. Se expresa en valores nominales.
4. En la presentación del estado financiero, muestra la generación o utilización de efectivo en actividades de operación, inversión y financiamiento.
5. Para formular el estado financiero se puede utilizar el método directo o indirecto, pero ambos consideran las entradas y salidas de efectivo en el periodo.

Finalmente, la importancia del flujo de efectivo reside en que permite a la entidad económica y al responsable de la información financiera conocer cómo se genera y utiliza el dinero y sus equivalentes en la administración del negocio.

VII. IMPORTANCIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN LA TOMA DE DECISIONES

Previamente, como los estados financieros tienen su antecedente u origen en la contabilidad de la empresa, que constituye un sistema que provee de información mayormente indispensable para la administración y el desarrollo de los negocios, y por tanto, es preparada para uso de la gerencia y de terceros interesados; tales instrumentos financieros muestran el resumen del resultado de las operaciones de una empresa por un periodo y fecha dados.

Sin especificar se trate de algún estado financiero en particular, el valor de la información aquí figura como un elemento principal que reduce la incertidumbre y respalda el proceso de toma de decisiones en una empresa, ya sea por exactitud, por la forma en que está estructurada y presentada, y sobre todo porque debe contener o ser información completa de la propia entidad.

También destacan las decisiones gerenciales en gestión empresarial, pues con los estados financieros se brinda información actualizada para la búsqueda de los objetivos trazados, prever situaciones y enfrentar problemas que pueden presentarse, aunque todo esté perfectamente calculado.

Otro aspecto lo constituye la obtención de información de cómo se mueven los ingresos y egresos de la empresa, permitiéndole conocer si realmente tiene liquidez estable y permanente, así como garantizar solidez, competitividad y confiabilidad a los usuarios de la propia empresa.

En resumidas cuentas los estados financieros sirven para tomar decisiones de inversión y de crédito de la empresa; aquilatar la solvencia y la liquidez de la misma; evaluar el origen y la aplicación de los recursos financieros del negocio; y evaluar la gestión de la administración con base en la solvencia, rentabilidad y

capacidad de crecimiento. Lo que sin duda lleva a las empresas a asegurar su supervivencia, rentabilidad a sus clientes, estabilidad al sistema empresarial, y por supuesto a la economía del país.

VIII. ALGUNAS NOTAS RELACIONADAS CON LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONOCIMIENTO DE LA JUDICATURA

Debe traerse a cuenta, primeramente, que el dictamen fiscal es la interpretación de los estados financieros del contribuyente a efecto de dar cumplimiento a las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado, teniendo la característica particular de que dicho dictamen deberá ser presentado sólo por un contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 2482/2014, del cual derivó la tesis 1a. CCX/2015 (10a.), del rubro: “ESTADOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2011, QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.”,¹⁰ estableció con relación al principio de igualdad que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2011, al disponer la obligación a cargo de determinadas categorías de contribuyentes (personas físicas con actividades empresariales y las personas morales referidas en dicho precepto) de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, no actualiza la existencia de alguna categoría sospechosa, de las contempladas en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, porque dicha distinción obedece a cuestiones ajenas a las mencionadas, pues simplemente indica que determinados contribuyentes, dependiendo de ciertos elementos o requisitos, tienen una obligación adicional al resto de los demás. De ahí que a juicio del Alto Tribunal del país, existe una razón objetiva que justifica la obligación referida y, en virtud de que no se encuentra en una categoría sospechosa, se estima que el citado artículo 32-A que la establece no vulnera el principio de igualdad reconocido en el artículo 1o. constitucional.

Ahora, respecto a la revisión de gabinete y revisión del dictamen de estados financieros formulados por contador público autorizado, los artículos 48 y 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que las prevén, regulan situaciones específicas excluyentes entre sí,¹¹ en virtud de que el segundo numeral en cita establece el procedimiento a seguir cuando la autoridad fiscal revisa los dictámenes elaborados por contador público autorizado a los estados financieros del contribuyente, para lo cual requerirá mediante notificación únicamente al contador público la información que precisa ese numeral; mientras que el primero de los artículos citados dispone el procedimiento que debe regir cuando las autoridades fiscales soliciten, en el caso de los terceros relacionados con el contribuyente (sin incluir al contador público), informes, datos o documentos, o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella en ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria (revisión de gabinete).

Respecto de lo cual, la resolución determinante de un crédito fiscal apoyada en un dictamen de estados financieros, cumple con la garantía de legalidad cuando funda y motiva el método empleado, sin que baste que la autoridad se remita a cantidades precisadas por el contador en el dictamen o que transcriba parte de éste,¹² porque si bien es verdad que dichos dictámenes permiten tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal conocer la situación contable y fiscal del primero y que los hechos expuestos en ellos

¹⁰ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo I, página 585.

¹¹ Criterio que se encuentra contenido en la tesis 1a. VI/2014, del rubro: “REVISIÓN DE GABINETE Y REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. LOS ARTÍCULOS 48 Y 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS PREVÉN, REGULAN SITUACIONES ESPECÍFICAS EXCLUYENTES ENTRE SÍ.”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, libro 2, enero de 2014, tomo II, página 1121.

¹² Tesis 2a./J. 38/2011, del rubro: “DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE UN CRÉDITO FISCAL APOYADA EN ÉL, CUMPLE CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CUANDO FUNDA Y MOTIVA EL MÉTODO EMPLEADO, SIN QUE BASTE QUE LA AUTORIDAD SE REMITA A CANTIDADES PRECISADAS POR EL CONTADOR EN EL DICTAMEN O QUE TRANSCRIBA PARTE DE ÉSTE.”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXXIII, mayo de 2011, página 314.

gozan de la referida presunción, eso no significa que la autoridad hacendaria esté eximida de colmar dicha garantía ni facultada para imponer créditos fiscales por omisiones advertidas en los dictámenes, señalando únicamente cantidades omitidas conforme a lo dictaminado por el contador público autorizado o transcribiendo parte de sus opiniones, sin explicar en las resoluciones que emitan de dónde derivaron los montos, aludiendo al método o fórmula utilizado y, sobre todo, sin constatar si las opiniones satisfacen o no los referidos requisitos formales cuya observancia es condición para que opere la presunción de veracidad, pues los requisitos esenciales de fundamentación y motivación que forman parte de la garantía de legalidad debe colmarlos la autoridad exactora en el acto de molestia, a efecto de que el contribuyente, en ese caso, pueda conocer el método utilizado para obtener el numerario exacto adeudado y pueda, por consiguiente, combatirlo.

Todavía más, el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que regula el dictamen de estados financieros, no viola la garantía de seguridad jurídica, pues como no contiene un derecho, sino una obligación de carácter fiscal a cargo del contribuyente, que por sí misma no implica el ejercicio de algún acto de fiscalización, entendido como aquel a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos del indicado artículo 52 se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes, cuando entre otros requisitos el contador emita conjuntamente con aquéllos un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por el artículo 32-A del referido ordenamiento fiscal.

De manera que el dictamen únicamente constituye una opinión técnica de dicho profesional que no obliga a la autoridad, y será en caso de que ésta lo revise cuando haga uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42 del código tributario federal, momento en el cual puede requerir al contribuyente la información y documentos que considere pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Alrededor de lo cual, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció jurisprudencialmente que cuando se revisan los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, en términos del artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, es inaplicable la ampliación del plazo por seis meses por una ocasión más conforme al artículo 46-A del citado ordenamiento (legislación vigente en 2005),¹³ porque el numeral en cita indicaba un plazo máximo de seis meses para que la autoridad fiscalizadora concluya la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de éstos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, pero también establece en el párrafo segundo del apartado B la posibilidad de ampliar por seis meses por una ocasión más las diligencias de comprobación fiscal citadas.

En ese tenor, el Máximo Tribunal de la República concluyó que dicha ampliación sólo se actualiza respecto de las diligencias hacendarias contenidas en las fracciones II y III del artículo 42, pero no en la fracción IV, cuando la facultad fiscalizadora se ejerce a través de dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes, pues si el legislador hubiese querido que el citado supuesto ampliatorio también se aplicara a esta última, así lo hubiera señalado, lo que no sucedió, lo cual resulta lógico, dadas las diferencias en las que se desarrollan las citadas diligencias de comprobación fiscal. Máxime que se había señalado que los dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados no son actos de fiscalización, sino opiniones de carácter técnico que no obligan a las autoridades administrativas y que pueden ser sujetos a revisión.

También estableció el propio Alto Tribunal acerca de la revisión de gabinete, que es inaplicable el artículo 47 del código fiscal de la federación que contempla la conclusión anticipada de la visita domiciliaria

¹³ Tesis 2a./J. 199/2009, de epígrafe: "DICTÁMENES FINANCIEROS FORMULADOS POR CONTADORES PÚBLICOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES. CUANDO SE REVISAN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INAPLICABLE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO POR SEIS MESES POR UNA OCASIÓN MÁS CONFORME AL ARTÍCULO 46-A DEL CITADO ORDENAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXX, diciembre de 2009, página 300.

cuando un contador público autorizado dictamina los estados financieros del contribuyente,¹⁴ ya que si bien ambas tienen como fundamento el artículo 16 de la Constitución General de la República, lo cierto es que su regulación en el Código Fiscal de la Federación es distinta, toda vez que el legislador tratándose de las visitas domiciliarias las reguló extensivamente en los artículos del 43 al 49 de este último ordenamiento, con lo que pretendió dar la mayor seguridad al visitado para que se lesionara lo menos posible su derecho de inviolabilidad del domicilio, lo que no se transgrede con las revisiones de gabinete, las cuales se llevan a cabo en el domicilio de la autoridad exactora.

Además, los dictámenes emitidos por contador público autorizado no obligan a las autoridades hacendarias, pues son opiniones de carácter técnico que pueden revisarse previa o simultáneamente al ejercicio de otras facultades de comprobación, pues si bien revisa la situación fiscal del sujeto pasivo del tributo, ello es con la finalidad de sustentar la afirmación de los hechos o actos detallados en su dictamen, en cumplimiento a la obligación impuesta legalmente, sin que ello constituya un acto de comprobación, que en sentido estricto corresponde a la autoridad fiscal. Sobre todo porque en la práctica del dictamen citado, para comprobar el debido acatamiento de las obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria no delega alguna de las facultades de que está investida ni hace uso de ellas.

Finalmente, la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, no implica un acto de fiscalización porque aun cuando al rendirse deba acompañarse un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, a fin de que adquieran presunción de veracidad los ahí afirmados por el contador público autorizado, ciertamente éste sólo emite una opinión de carácter técnico que no obliga a las autoridades administrativas, las que conservan íntegras sus facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar los dictámenes sobre los estados financieros y su relación con el cumplimiento de las normas fiscales, misma que pueden llevar a cabo en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación.

IX. CONCLUSIONES

Se estima que el conocimiento básico de los estados financieros y la normativa que los sustenta, como fuente del derecho fiscal, son de gran apoyo para la resolución de los medios de defensa interpuestos en contra de las autoridades fiscales, particularmente, el juicio contencioso administrativo federal, incluida la instancia extraordinaria de justicia constitucional; porque forman parte del accionar de las empresas, por cuanto hace a los resultados contables que permiten conocer su situación fiscal como contribuyentes y los conflictos que de ello se originen, al margen del contenido y alcance de las técnicas contables.

Puesto que ese conocimiento básico tiene gran significado para el quehacer jurisdiccional, porque en cada caso el juzgador está obligado a analizar todas las pruebas ofrecidas por las partes para resolverlo adecuadamente, y a ello no escapan los estados financieros que al efecto exhiban los interesados, ya sea como obligación o no, fiscalmente hablando; sin dejar de mencionar los dictámenes periciales ofertados sobre estos temas conforme a las Normas de Información Financiera y la legislación aplicable, en específico para los casos jurídicos con contenido contable, los cuales pueden considerarse con la finalidad de que prevalezca la sustancia económica y su realidad.

Todo lo anterior, al margen de considerar a las Normas de Información Financiera como prueba en un procedimiento administrativo o jurisdiccional, como sí lo es, en efecto, la contabilidad de las empresas o contribuyentes, sino como sustento legal o normatividad que da contenido y estructura a los estados financieros de dichos causantes, los cuales indudablemente sí constituyen una probanza propiamente dicha, contenida igualmente en los dictámenes periciales ofertados por las partes para demostrar determinada situación económica, y desde luego, como instrumento de revisión fiscal conforme a las facultades de las autoridades hacendarias.

¹⁴ Tesis 2a./J. 161/2009, del rubro: "REVISIÓN DE GABINETE. ES INAPLICABLE EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONTEMPLA LA CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA CUANDO UN CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXX, octubre de 2009, página 123.

X. REFERENCIAS

Álvarez M., Ochoa B., Aguilera Y., y Chávez M. (2009), *Estado de flujo de efectivo y su importancia para la toma de decisiones* en revista electrónica El Buzón de Pacioli del Instituto Tecnológico de Sonora, recuperado de: <http://antiguo.itson.mx/publicaciones/contaduría/pacioli.html>.

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (2013), *Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Apoyo al Ejercicio Independiente-Sur*, No. 3, Año 2013.

_____ (2013) *Boletín de Investigación de la Comisión de Desarrollo Apoyo al Ejercicio Independiente-Sur*, Norma de información Financiera B-4: Estado de Cambios en el Capital Contable, No. 5, Agosto de 2013.

Colegio Neolaredense de Contadores Públicos, A.C., *Qué son las Normas de Información Financiera*, ver en: <http://cncp.com.mx/que-son-las-normas-de-información-financiera/>

Galindo Estrada, Silvia (2011), *Análisis de estados financieros para no expertos*, Iceditorial, España, p. 56.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2007), *Normas de Información Financiera*, México, ISBN 978-607-8463-3.

Rizo Rivas, Mario (2015) *¿Quién le tiene miedo a los estados financieros?* Recuperado de: <https://www.forbes.com.mx/author/mario-rizo/diciembre 28>.

LEGISLACIÓN INTERNA E INTERNACIONAL Y OTRAS FUENTES NORMATIVAS

Código Fiscal de la Federación

Normas de Información Financiera

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta