

41  
2ej

---

---

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

---

---

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TEJIS CON  
FALLA DE ORIGEN

EL CONTADOR PUBLICO Y ASPECTOS  
DE LA DEFRAUDACION FISCAL

---

---

SEMINARIO DE INVESTIGACION  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
MARIA GABRIELA SAN CRISTOBAL RUIZ  
GUADALAJARA, JALISCO 1985

---

---



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## INDICE.

INTRODUCCION	1
1.- LA CARRERA DEL CONTADOR PUBLICO	3
1.01. Antecedentes de la carrera	4
1.02. El Contador Público y su Función	18
1.03. Etica Profesional	26
2.- PROBLEMATICA DE LA ESPECIALIZACION DEL CONTA_ DOR PUBLICO.	35
2.01. Ventajas y Desventajas de la Especiali_ zación.	36
2.02. Preparación Requerida para la Especiali_ zación.	38
2.03. Algunos Campos a Escoger.	41
3.- ACTIVIDADES DEL CONTADOR PUBLICO ESPECIALISTA EN IMPUESTOS.	45
3.01. Servicios de Asesoría o Consultoría - - Fiscal.	46
3.02. El Contador Público como Perito Fiscal.	49
3.03. Dictaminación de Estados Financieros - para Fines Fiscales.	54

4.- AUDITORIAS FISCALES.	81
4.01. Auditorías Fiscales.	82
4.02. Intervención del Contador Público en las Auditorías Fiscales.	89
5.- DEFRAUDACION FISCAL.	94
5.01. Delito de Defraudación Fiscal y - sus Sanciones Respectives.	95
5.02. Formas Típicas de Evadir el Impues <u>to</u> .	97
5.03. Posibles Procedimientos para Aba <u>ti</u> - tir la Defraudación.	104
CONCLUSIONES.	107
BIBLIOGRAFIA.	109

DEDICATORIAS.

A NUESTRO SEÑOR:

He peleado la buena batalla,  
he acabado mi carrera, he  
guardado la fé;  
GRACIAS TE DOY.

A MIS PADRES:

Les dedico esta tesis con  
agradecimiento infinito por  
el apoyo que me brindaron  
para realizarme como profe\_  
sionista.

MANUEL CRISTOBAL ACEVES.

MA. DE LOS ANGELES RUIZ DE-  
SAN CRISTOBAL.

A MI ESPOSO:

Que con su apoyo y consejo,  
contribuyeron a la feliz cul\_  
minación de mis anhelos.

A MIS HERMANOS:

Por el cariño que me profesaron durante mi carrera.

A MIS MAESTROS:

Quienes con su dedicación a la enseñanza me han dado los conocimientos para formarme; de quienes su recuerdo guardo como un inapreciable tesoro.

A MI UNIVERSIDAD:

Por haberme cobijado en su seno en los años más preciosos de mi vida.

## INTRODUCCION.

Después de haber cursado mis estudios de la carrera de Lic. en Contaduría Pública, ha sido interesante desarrollar este tema que a grandes rasgos comprende; algunas generalidades sobre la carrera, gran preocupación de los que la inician apenas y que debido a la falta de una correcta orientación vocacional desconocen; el cómo el avance técnico y el crecimiento de las actividades económicas motiva la especialización en las diferentes áreas que comprende la Contaduría Pública y los problemas que presenta dicha especialización; y también la intervención del Contador Público en asuntos fiscales en su carácter de especialista en ellos.

He podido observar que, en el curso de sus estudios universitarios, el futuro profesionista se forma un concepto idealista de la sociedad en que vive. Sin embargo cuando empieza a prestar sus servicios, se encuentra con que la lucha por la subsistencia hace al individuo materializarse al grado de perder su dignidad y su amor a la patria, sufriendo un terrible desengaño o acoplándose a ese medio de trabajo. Raro es aquél que pueda decir que cubre sus impuestos honestamente, por ser su obligación o por amor a su patria o su engrandecimiento, porque de

fraudar al Fisco se ha convertido en un bonito deporte, en el que se pone en juego toda la habilidad de inescrupulosos Contadores.

Ante esta situación, es el Contador Público sobre quien pesa la responsabilidad de llevar a cabo la campaña para la moralización del causante, puesto que el Fisco se preocupa más bien por cubrir en una u otra forma sus necesidades de fondos, bien aumentando las contribuciones existentes o creando nuevos impuestos; es por ello que también hago mención en este trabajo de investigación "EL CONTADOR PUBLICO Y ASPECTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL", algunos aspectos del código de ética profesional que debe tener en cuenta para su desarrollo profesional el Contador Público.

1.- LA CARRERA DEL CONTADOR PUBLICO.

1.01. Antecedentes de la Carrera.

1.02. El Contador Público y su Función.

1.03. Etica Profesional.

## 1.- LA CARRERA DEL CONTADOR PUBLICO.

La actividad del Contador Público tiene un aspecto-  
eminentemente social, lo que quiere decir, que para desa-  
rollarla, el individuo debe contar con la plena confian-  
za de la sociedad a la que prestará sus servicios y que-  
recibirá los beneficios que el desempeño de la carrera -  
le brindará.

La actividad profesional del Contador Público está -  
sumamente alejada de la versión vulgar que coloca al pro-  
fesionista en el lugar de un simple tenedor de libros, -  
una persona que desempeña una actividad intrascendente,-  
rutinaria y aburrida, solo para que la empresa cumpla -  
con las obligaciones de contabilidad impuestas por el Es-  
tado; bajo una visera rodeado de enormes libros llevados  
con buena letra. Por lo contrario, la actividad actual -  
del Contador Público, en cualquiera de sus ramas, es di-  
námica y emotiva, interesante e importante y desempeña -  
un papel fundamental en el proceso de desarrollo económi-  
co y social.

La obligación que ante la sociedad ha contraído el -  
ejercicio de la profesión de Contador Público, implica -  
que éste debe observar en su actuación, normas que rijan

su actividad, relativa a su preparación y a su comportamiento y relaciones ante aquella.

En el contenido de este capítulo señalaremos a grandes rasgos, los antecedentes de la carrera, y haremos -- una breve descripción de ella, como un pequeño esfuerzo para incrementar el conocimiento y comprensión de tan interesante profesión.

#### 1.01. Antecedentes de la Carrera.

Antiguamente cuando un individuo elegía una profesión para hacer de ella su Modus vivendi, tenía que cursar una serie de materias hasta llegar a dominar en su totalidad los principios o conocimientos básicos que necesitaba para dedicarse a ella, pero esto solo era posible debido al poco desarrollo que tenían las ciencias; al paso del tiempo en que los nuevos descubrimientos, y el empleo de nuevas técnicas más eficaces, vinieron a ensanchar los horizontes de esas profesiones, se presentó un problema que hasta entonces no se había palpado, la especialización, la que se hizo cada vez más necesaria -- dado lo escaso del entendimiento humano y el cada vez -- más amplio campo de acción profesional que exigía una mayor esfuerzo y una mejor preparación del profesionalista --

para poder ejercer con ventaja y contar a la vez con el favor de su clientela.

A pesar de esta situación durante largos períodos de tiempo no fue posible remediarla, debido a diferentes mo tivos, entre otros podríamos señalar los siguientes:

1°.- Insuficiencia de casas de estudio, lo que no -- permitía la formación del suficiente número de profesio\_ nistas que la sociedad requería para su mejor desarrollo.

2°.- El alto costo económico que significaba el sos\_ tener los estudios profesionales; y no es sino hasta en los tiempos modernos en que fueron superadas esas difi\_ cultades, cuando se presenta con mayor fuerza el proble\_ ma de la especialización, requiriendo para su solución - un número cada vez mayor de profesionistas debidamente - preparados y con suficiente experiencia para resolver - los diferentes problemas de tipo técnico que se presenta ban a la humanidad en general y en lo particular a la - economía de los negocios.

Es así como en la actualidad, no es posible concebir a un profesionista completo que domine todas las ramas - que abarca su carrera, sino que por el contrario cada --

vez es más palpable y necesaria la especialización.

La contaduría Pública con todo y ser una ciencia relativamente moderna, la contabilidad es tan antigua como el comercio y la industria. Desde los inicios de éstos - el hombre ha visto la necesidad de llevar un control adecuado de sus movimientos, lo que hacía que la contabilidad fuese rudimentaria y basada en simples apuntes.

La necesidad de control y registro de las operaciones contables llevadas a cabo dieron cabida a la formación de un sistema capaz de desarrollar las ciencias de la organización, control interno y nuevos sistemas contables de los negocios. Hoy en día conocemos al hacedor de este sistema como CONTADOR PUBLICO.

En realidad, un sistema aplicado con filosofía y tecnicismo lo encontramos por vez primera en el año de 1494 en la obra "Tratado de Contabilidad" del fraile italiano Lucca da Borgo Paccioli. En esta obra, Fray Paccioli nos da a conocer un nuevo método para controlar el registro de las operaciones realizadas, de una manera práctica, dejándonos como legado la llamada Teoría de la Partida Doble. Hoy podemos llamarlo, con justísima razón, el Padre de la Contabilidad.

Con el empleo de la teoría de Paccioli (la partida -  
doble) apareció el tenedor de libros, que ha sido recono-  
cido y calificado como el iniciador de la Contaduría Pú-  
blica.

La iniciación de la Contaduría Pública, se manifies-  
ta principalmente en algunas ciudades de Europa, tales -  
como Escocia, Aberdeen, Liverpool, Manchester, Londres,  
Glasgow, etc. en la segunda mitad del siglo XVIII apare-  
cen por primera vez, en los directorios de algunas ciuda-  
des, registros de personas que prestan servicios de Con-  
taduría Pública, quienes se consideran con amplios cono-  
cimientos y experiencia en las técnicas hasta entonces -  
conocidas de la teneduría de libros.

Se puede decir que la Contaduría Pública tuvo su ori-  
gen y consolidación en Inglaterra, que logró su desarro-  
llo industrial con prioridad a otros países.

Habiendo logrado tal desarrollo el ejercicio de la -  
Contaduría Pública, es a fines del siglo XIX cuando em-  
piezan a formarse organizaciones y asociaciones de Con-  
tadores Públicos, con el fin de agrupar a los mismos y  
pugnar por el mejoramiento de sus miembros y de la pro-  
fesión, en todos sus aspectos.

Al igual que en Europa se puede apreciar que en los Estados Unidos de Norteamérica, país que ha logrado grandes progresos en el desarrollo de la Contaduría Pública, se constituyeron asociaciones locales, estatales y nacionales. En el año de 1887 se fundó la "Asociación Americana de Contadores Públicos", la que en 1917 se transformó en "Instituto Americano de Contadores Públicos", cuyos propósitos eran: buscar el beneficio mutuo y provechoso para los Contadores Públicos, elevar su sentido del profesionalismo, promover la eficiencia y utilización de sus miembros, establecer reglas de conducta y elevar la capacidad y conocimientos de los miembros.

Esta asociación contó inicialmente con veinticinco miembros, cuyos esfuerzos lograron el establecimiento de una escuela para preparar Contadores Públicos en la Universidad de Nueva York en el año de 1900 fue denominada "Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas", cuyo primer rector, el señor Charles Walds Haskings, fue uno de los principales puntales de la asociación.

Se considera importante mencionar que cada una de las asociaciones locales y estatales publicaron la legislación que regía el ejercicio de la Contaduría Pública, siendo el estado de Nueva York el primero en hacerlo en-

el año de 1896; pero no es sino hasta el decenio de 1910 a 1920, cuando se da a conocer que el ejercicio de la -- Contaduría Pública es una profesión reconocida por la - ley.

Lo anterior se debe a las medidas que con todo acierto tomó el Instituto Americano de Contadores, siendo una de las más importantes el considerar que toda persona - que estuviera autorizada para practicar esta profesión - debería formar parte de dicho instituto, el cual actuaba como un cuerpo oficial.

A partir del año de 1851 el ejercicio de la Contaduría Pública se encuentra bien definido; lo anterior, se desprende de los diferentes anuncios publicados por las - personas que ejercían dicha actividad, como son los relacionados con la capacidad, los años de experiencia y los diferentes servicios que prestaban, tales como: abrir, - llevar y cerrar libros de contabilidad, hacer revisiones, preparar estados, implantar sistemas de organización, - etc.

Uno de los mejores impulsos de la profesión en Estados Unidos de Norteamérica fue logrado entre los años de 1900 a 1920, período en el cual hubo en forma colectiva,

un crecimiento de las organizaciones industriales, lo -- que motivó la afluencia de capitales ajenos a las mis - mas. Esto requirió los servicios del Contador Público no solo para la localización de fraudes y errores sino prin - cipalmente para la preparación de estados e informes de - rivados de la revisión y verificación de la contabilidad de los negocios.

Posteriormente la profesión volvió a adquirir mayor - importancia en los años de 1933 y 1934 con la promulga - ción de la ley sobre valores y la ley que reglamentó los valores negociables. En estas se enumeran las responsabi - lidades que tiene el Contador Público y las sanciones a - que pudiera ser acreedor al dictaminar estados financie - ros que pudieran no reflejar la correcta situación finan - ciera correspondiente a determinada empresa.

El ejercicio de la Contaduría Pública en México es - una profesión de reciente creación que data del año de - 1907, fecha en que se expidió el primer título de Conta - dor de Comercio, a pesar de lo cual ha logrado un desa - rrollo inusitado que la coloca como una de las profesio - nes de primer orden por sus alcances y cometido. Remon - tándose al pasado para conocer algunos datos históricos - de la evolución de la misma, se hará referencia princi -

palmente a la época en que la teneduría de libros y la -  
contaduría hicieron su aparición en el territorio Mexicano  
no. .

El primer contador de la Nueva España fue Don Alonso de Avila, nombrado en el año de 1519 al quedar fundado -  
el ayuntamiento de la Villa de Veracruz. Posteriormente -  
y como consecuencia del conocimiento en España, sobre la  
conquista de México, por Cédula Real expedida por Carlos  
V el 15 de Octubre de 1522, se nombró Contador de la Co\_  
rona a Don Rodrigo de Albornoz, con el fin de que se en\_  
cargara de la buena guarda y recaudo de la Hacienda de -  
la Nueva España. Para el desempeño de su cargo, se le -  
concedieron las facultades e inmunidades necesarias; así  
se ve que fue el primer hombre dedicado al manejo, con\_  
trol y registro de los tesoros de la Nueva España. A él -  
se atribuye el haber dejado los cimientos de la organiza\_  
ción de la Hacienda.

En España, la actividad de auditor o revisor, reci\_  
bió el nombre de "Veedor".

Debido al gran número de impuestos que formaban el -  
patrimonio de la Corona, se obligó a los contadores a -  
llevar un "Libro común del cargo universal de Hacienda -

Real". Este debería consignar el día, mes y año de las -  
partidas en él asentadas y correspondientes a la Corona,  
su procedencia y la razón por la que pertenecían al sobe-  
rano. Dicho libro debía ser encuadernado, foliado y fir-  
mado en la primera y última hojas por las personas que -  
estaban autorizadas para ello, el jefe principal del dis-  
trito y el ministerio.

Por Cédula Real del 8 de Marzo de 1678 se creó la -  
obligación para los contadores generales de tributos, de  
presentar cada dos años, las cuentas de cargo y data al-  
Real Tribunal de Cuentas.

Así como en Europa y Estados Unidos de Norteamérica-  
se unieron los Contadores Públicos, en México también y-  
es en 1917 cuando se constituye la Asociación de Contado-  
res Titulados a iniciativa del primer Contador Público -  
Mexicano D. Fernando Díez Barroso. En 1923 cambió su de-  
nominación por la de Instituto de Contadores Públicos Ti-  
tulados de México, quedando como Asociación Civil en - -  
1925. En 1955 adoptó la denominación actual de INSTITUTO  
MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

Desde su fundación ha sido una agrupación profesio-  
nal de carácter voluntario, basada en el deseo de unirse

para lograr una preparación integral y un más completo desarrollo, así como mejorar en todo lo posible el servicio que de sus miembros requiere la sociedad.

Las finalidades que pretende son:

- 1.- Mantener la unión profesional de los contadores públicos en toda la república, agrupándolos mediante afiliación individual que será simultánea a su aceptación por la correspondiente asociación afiliada.
- 2.- Fomentar por los medios a su alcance el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral, y del cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación. Así mismo establecer secciones por especialidades para promover la agrupación de los socios según su actividad principal.
- 3.- Propugnar la unificación de criterio y lograr la implantación y aceptación, por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos -

de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.

- 4.- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas relativos al ejercicio profesional.
- 5.- Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados y proporcionarles, colectiva o individualmente, ayuda profesional, moral y material, de acuerdo con sus posibilidades y campos de acción.
- 6.- Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones afiliadas, a todos los contadores públicos de la república, ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- 7.- Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- 8.- Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión con el carácter de organismo nacional, en reuniones y congresos profesionales de esta especialidad.

- 9.- Arbitrar los conflictos que le sean planteados por los colegios, institutos o asociaciones locales, o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.
  
- 10.- Fomentar a nivel nacional el desarrollo y progreso de la profesión de Contador Público en todos los aspectos que se estime convenientes, así como las relaciones con otras agrupaciones afines nacionales y extranjeras, pugnando siempre por mantener el respeto y la consideración mutuos como base de la dignificación de la propia profesión.
  
- 11.- Realizar cualesquiera otras actividades o gestiones que directa o indirectamente coadyuven, complementen o contribuyan a la consecución de los propósitos señalados en los párrafos anteriores.

La función social que desempeña el Contador Público, es la fuente de la cual emana la necesidad de que la profesión, a través de sus organismos representativos, adopte un conjunto de normas morales que establezcan los derechos y obligaciones que deben observarse en el ejercicio profesional; dichos organismos representativos son quienes tienen a su cuidado que la actuación de sus - -

miembros colegiados se lleve a cabo de acuerdo con los -  
lineamientos morales y éticos aceptados, garantizando el  
interés social y respaldando la confianza que el público  
debe tener en nuestra profesión.

## 1.02. El Contador Público y su Función.

El Contador Público ha surgido como consecuencia del desenvolvimiento de las grandes industrias y de las modernas tendencias mercantiles. En países más adelantados que el nuestro, este profesionista tiene una gran preponderancia debido a que los servicios que proporciona son inestimables para los negocios. En México, todavía no se le ha dado al contador público la importancia que merece, debido quizás a la relativa pequeñez de nuestra economía, y al desconocimiento, por parte de los hombres de negocios, de cuáles son las funciones que realiza y los beneficios que de ellas se derivan.

Al formular la pregunta sobre qué es el Contador Público la respuesta que obtendríamos sería muy diversa, dependiendo esta de las personas a quienes interrogamos; ya que cada una de ellas tiene un concepto diferente, por las relaciones que el profesionista de la Contaduría Pública tiene con cada una de ellas. Así por ejemplo, el comerciante respondería que el Contador Público es la persona que le lleva la Contabilidad, para el Ingeniero, es el profesionista que le auxilia e informa en materia de costos; o simplemente nos dirán que es un profesionista que cobra mucho dinero, etc. Sin embargo, sin dar una

definición completa, sino tratando solamente de definir la verdadera dimensión que en la actualidad tiene la profesión, podemos decir que el Contador Público es un profesionalista cuya preparación técnica, independencia de criterio y alto sentido de la ética profesional, le permiten dirigir en todas sus etapas, el proceso de elaboración de la información financiera que requiere toda empresa para su mejor desenvolvimiento, así como opinar con carácter de experto sobre dicha información financiera, agregándole credibilidad y confianza.

El término "Contador Público", lleva implícito el significado de su función social. No es a una persona ni a un grupo de ellas a quienes benefician los servicios de este profesionalista; como el nombre lo indica, sus actividades son útiles al público en general. No obstante, para que esto sea factible, es necesario que el contador además de poseer el título que acredite sus conocimientos, actúe en forma independiente, es decir, que sirva no a un solo individuo o a una sola empresa, sino que sus servicios puedan ser aprovechados por varias personas o compañías. El individuo que teniendo su título de contador público dirija la contabilidad o sea el administrador de una empresa no está procediendo como profesionalista libre y, por lo tanto, carece de los requisitos ne-

cesarios para poder emitir un dictamen de la situación-- financiera de una empresa para uso del público, ya que - su opinión pudiera estar influenciada por los intereses- a los que sirve. Lo anterior no debe interpretarse como- menosprecio a la habilidad técnica de la persona en el - puesto que ocupa, sino que, sencillamente, quiere decir- que los juicios que pueda manifestar no serán nunca im- parciales, como sucede con el contador público que no - tiene ligas estrechas con ningún negocio en particular.

En realidad, la labor característica del contador pú- blico, que actúa como profesionista independiente, se re- duce a su capacidad para emitir un juicio desinteresado- sobre los estados financieros que examina, con el fin - de que los propietarios o accionistas, actuales o futu- ros, acreedores y el público en general, dependan de sus informaciones para forjarse una idea de las condiciones- económicas que privan en un negocio. La aptitud del con- tador público para opinar imparcialmente sobre los esta- dos que muestran la situación financiera de una empresa- constituye el rasgo distintivo de la profesión, que re- quiere para su ejercicio el reconocimiento y la observan- cia de los más elevados principios de ética y rectitud - profesionales, a fin de estar en condiciones de juzgar - desapasionadamente los conflictos de intereses que sue- len presentarse.

El contador público independiente es un técnico en contabilidad y sus actividades deben concretarse al radio de acción de su técnica. Su actividad principal, como se expresó anteriormente, es el exámen o auditoría que sirve de base para la formulación de su dictamen sobre los estados financieros sujetos a su escrutinio. Sin embargo, existen ciertas funciones que el contador público, puede desarrollar debido a que posee los conocimientos necesarios. Entre ellas es posible mencionar:

- Registro e información de los resultados de operación de la empresa.
- Cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Coordinación en Auditoría Externa.
- Interpretación de la información contable.
- Estructurar la actividad contable de una empresa.

A grandes rasgos hemos querido dejar asentado lo que es el Contador Público y la función que desempeña, a continuación señalaremos someramente en qué formas actúa.

En la prestación de sus servicios, el Contador Público

co puede actuar de diversas maneras, las cuales tomadas desde el punto de vista económico en que actúan, se pueden clasificar en dos formas: Independiente y Dependiente. Así tenemos la siguiente clasificación de las actividades del Contador Público.

A) Cuando actúa en forma independiente.- Para actuar en forma independiente, el Contador Público, puede prestar sus servicios individualmente, o bien, agrupado, asociándose en firmas de Contadores Públicos. Así puede desempeñar las siguientes actividades:

1.- La actividad de mayor relevancia en la contaduría pública, lo es sin duda la Auditoría de Estados Financieros. Esta consiste en el examen y la opinión técnica, competente e imparcial sobre la información financiera producida por las empresas. El crecimiento constante que han venido presentando las empresas, hace que aumenten la cantidad y diversidad de sus operaciones y que exista una relación menos directa entre los propietarios y los administradores. Esto motivó a aquellos a la búsqueda de un elemento externo, capaz, técnicamente preparado, digno de la más amplia confianza, y a la vez, totalmente ajeno e independiente, para que opino sobre la razonable veracidad de la información financiera produci

da por la empresa, dándole a dicha información, el respaldo efectivo de credibilidad y confianza que requiere.

Este elemento, ha sido el Contador Público, quien, por medio de la Auditoría de Estados Financieros, obtiene los elementos de juicio necesarios para opinar sobre la veracidad de la información que dichos estados contienen, y que las empresas ponen a disposición de quienes quieran o deban interesarse en ellos.

Al desarrollar la labor de auditoría, el Contador Público actúa con absoluta objetividad, teniendo en cuenta que de su opinión o dictámenes puede derivar una gran cantidad de decisiones, tomadas por un público numeroso y desconocido, cuyo interés debe ser siempre protegido. De esta responsabilidad que tiene la profesión, se deriva el calificativo de público que identifica y distingue al profesional de la Contaduría.

2.- Otro campo que ha tenido gran demanda dentro de los servicios prestados por la Contaduría en forma independiente, es el relativo a la asesoría o consultoría en administración de empresas, y que comprende diversos tipos de servicios, que van desde el diseño e instalación de sistemas contables y administrativos, más adecuación-

y métodos y sistemas de costos, planeación financiera, - manejo de personal e investigación de operaciones, etc.

3.- También el Contador Público está capacitado para asesorar a su clientela en materia impositiva. Ayuda a - las empresas a la elaboración correcta de sus declaraciones de impuestos, implantar y operar registros adecuados que le permitan cumplir con las disposiciones fiscales - aplicables, y en general, a lograr la mejor solución de los problemas tributarios, dentro del mayor apego a las - disposiciones en materia tributaria.

4.- Por último señalaremos también, que el Contador- Público actuando en forma independiente puede prestar - los siguientes servicios: Implantación y operación de - sistemas de procesamiento de datos, de costos, etc.

B) Cuando actúa en forma dependiente.- El Contador - actúa en forma dependiente, cuando presta sus servicios empleados por organismos, a los cuales ayuda a lograr la máxima efectividad en sus operaciones. Estos organismos- pueden ser; las empresas privadas, el Estado, ya sea como detentante del poder público, o cuando actúa como empresario; y clasificamos dentro de este renglón también- las actividades del Contador Público en materia de ensem

ñanza e investigación.

1) La actuación del Contador Público dentro de la empresa privada es muy extenso. En ella actúa como Contador, Contralor, Gerente Administrativo o funcionario a cualquier nivel directivo, como funcionario en instituciones de crédito, de seguros y fianzas. Una de las principales funciones del Contador Público en la empresa la constituye la auditoría interna, que ofrece protección adecuada de los bienes de la empresa, la correcta adhesión a las políticas administrativas, y la mayor eficiencia de sus controles administrativos.

2) El estado requiere los servicios del Contador, en todos sus niveles administrativos; desde las Secretarías de Estado, a nivel federal, como a nivel estatal y municipal; así como para desempeñar el papel de funcionario de sus empresas descentralizadas.

3) Otra manera de desempeñar su función el Contador Público, es mediante la docencia y la investigación. El preparar nuevas generaciones de profesionistas, basados en sus estudios y la experiencia obtenida en el ejercicio de su profesión, hacen que la carrera vaya alcanzando niveles cada vez más altos; para lo cual también contribuye la investigación teórica en las ramas de tan apasionante profesión.

### 1.03. Etica Profesional.

La Etica es una rama de la filosofia que estudia la moral y las costumbres del hombre, tuvo su origen en la cultura Helénica muchos siglos antes de Cristo, y desde aquel tiempo ya era usado este vocablo para designar - - ciertas formas de convivencia humana manifestadas por me dio de hábitos, caracteres, costumbres que a la postre - vinieron a culminar en el pensamiento organizado en la - teoría normativa de la vida social.

Entendemos pues por Etica, el comportamiento que el hombre debe de observar en sus relaciones con sus seme- jantes, el estudio de la conducta humana a través de los actos realizados no como estos sino como deben ser.

La característica de la vida humana es la sociabili- dad, por consiguiente no se puede concebir al hombre ais- lado de sus semejantes como Robinson Crusoe, sino al con trario une sus esfuerzos buscando la felicidad propia y- la de la sociedad en que actúa.

El profesionista en general, miembro prominente de - la escala social, situación que ha conquistado gracias a sus conocimientos y estudios, debe regir todos sus actos

de acuerdo con las normas Eticas aceptables a su profes\_i\_ón para hacer honor al título que ostenta y al juramen\_ to empeñado después del exámen profesional sirviendo a - la sociedad de la mejor manera posible, valiéndose para\_ ello de todos sus recursos y habilidades. Entendiéndolo\_ así las asociaciones civiles que agrupan a todos los miem\_ bros de una misma profesión, han elaborado un código de\_ Etica Profesional en el que se encuentran asentados con\_ carácter de inviolables, los principios que deben regir\_ sus actividades y las sanciones a que se hace acreedor - cualquiera de sus miembros que premeditada y deliberada\_ mente los viole.

Es necesario reconocer que la Etica, en su concepto\_ más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La - necesidad de tener un código, nace de la aplicación de - las normas generales de conducta a la práctica diaria. - Puesto que todos los actos humanos son regidos por la - Etica, también las reglas escritas deben ser de aplica\_ ción general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia\_ moral y establecer normas de actuación profesional, el - Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en los\_ últimos años de la década de los veinte un código de -

ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos.

Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, a sí como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.

Un código de ética profesional no solo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante el, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

#### ALCANCE DEL CODIGO.

##### Postulado I.

Aplicación Universal del Código.- "Este código de ética profesional es aplicable a todo contador público -

por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los Contadores Públicos que además de ésta ejerzan otra profesión". (1)

#### COMENTARIO

No por ser este un documento que nos involucra a nosotros contadores públicos, podemos asegurar que es universal. Decimos esto por los conceptos generales y humanos que trata, los cuales deben ser observados, no solo por profesionistas de la contaduría pública, sino por todos los seres humanos que realicen actividades similares.

#### RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.

##### Postulado II.

Independencia de criterio.- Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial. (2)

-----  
 (1) Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Código de Ética Profesional; Octubre de 1979, pág. 7.

(2) Idem.

## COMENTARIO.

Es indudable la veracidad que este postulado expresa, sin embargo, consideramos que no solo implica la - - aceptación inmediata de la obligación de sostener un criterio libre e imparcial al emitir un juicio profesional, sino que deberá, en todo momento, tener bien definido este, para poder ser capaz de expresar, en el alcance requerido, un juicio oportuno y veraz.

## Postulado III.

Calidad profesional de los trabajos.- En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable. (3)

## COMENTARIO.

Como todo profesionista al realizar sus trabajos los deberá de realizar siempre con calidad y a la vez siendo responsable al ejecutar estos.

-----  
(3) Idem.

## Postulado IV.

Preparación y Calidad del Profesional.- Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente. (4)

## COMENTARIO.

Es lógico pensar que una serie de exigencias de carácter profesional y la constante presencia de ella originan el establecimiento de ciertas normas que además de ser congruentes, busquen que sean tomadas en cuenta como base para efectuar una actividad igualmente profesional. Pues bien, veamos el por qué de este postulado haya sido necesario introducirlo en nuestra ética profesional.

Entre las principales razones es que, si este ofrecimiento se hiciese sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias, se está cometiendo en principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesionista, de allí que sea necesario como requisito previo indudable.

-----  
(4) Idem.

### Postulado V.

Responsabilidad Personal.- El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección. (5)

### COMENTARIO.

Este último postulado, dentro de los que conforman el capítulo de la responsabilidad hacia la sociedad en la ética profesional, puede ser considerado como conclusión de los anteriores. Sin embargo, no por ello será el último de los requisitos, atendiendo al orden expuesto en el Código de Ética Profesional de Contador Público, para actuar en forma adecuada, sino por el contrario, deberá ir íntimamente ligado en cada uno de estos e igualmente deberá ir aunado a otros.

### RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS

#### Postulado VI

Secreto Profesional.- El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no re\_

-----  
(5) Idem. pág. 8.

velar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.-

(6)

#### COMENTARIO.

Si nosotros, como contadores o asesores de una empresa, divulgamos a nuestros colegas o a terceras personas detalles de la compañía en cuestión, solo por demostrar que conocemos el negocio de todo a todo, caeremos en situaciones que irán en perjuicio de nuestra persona y de la profesión que representamos. Esto no quiere decir que en un momento dado no podremos consultar con nuestros -- colegas problemas que nos es difícil comprender, cuidando desde luego evitar nombres de la empresa tratada.

#### Postulado VII.

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.- Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.(7).

## COMENTARIO.

El Contador Público debe pensar si la labor a realizar está dentro de la moral y si su intervención en asuntos o arreglos cumplen con las normas estipuladas.

## Postulado VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.- El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios. (8)

## COMENTARIO.

Ello significa tener en consideración la obligación de prestar un servicio eficiente y la plena convicción de hacer un trabajo honesto evitando aprovecharse de situaciones que vayan en detrimento de la propia empresa.- La lealtad no se manifiesta obrando como el cliente desea, sino se debe hacer de común acuerdo para beneficiar al negocio, objeto de nuestra ocupación.

## Postulado IX

Retribución económica.- Al acordar la compensación -

económica que habrá de recibir, el contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión. (9)

#### COMENTARIO.

Toda persona cuida lo que le pertenece, pero debemos tener nuestra mente en alto y nuestros pies sobre la tierra, veamos qué es lo que podemos dar y cuánto podemos recibir. Preparemonos para otorgar un servicio eficiente y no llegar a maltratar la profesión.

#### RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION.

##### Postulado X.

Respeto a los colegas y a la profesión.- Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo. (10)

#### COMENTARIO.

-----  
(9) (10). Idem. pág. 8.

Todo contador público debe cuidar las relaciones con sus colegas y con las personas a su servicio al igual - que una correcta actuación y espíritu de colaboración -- dentro de las instituciones en donde se asocia.

#### Postulado XI.

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.- Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional. (11)

#### COMENTARIO.

Intimamente ligado a la responsabilidad de respeto - entre colegas y con la profesión y la meta de una unión de contadores; se encuentra el objetivo de la dignificación de la imagen del contador público, solo lograda a base de calidad.

#### Postulado XII.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.- Todo contador público que de alguna manera transmita sus-----

conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión (12)

#### COMENTARIO.

Cualquiera que sea el medio de difusión que el Contador público utilice siempre deberá tener en mente y como meta el engrandecimiento de nuestra profesión aportando sus conocimientos adquiridos.

El Código de Etica profesional enseguida de sus doce postulados se encuentra comprendido de la siguiente manera: En el capítulo I comprende las normas aplicables en forma general al contador público, sin importar la índole de su actividad, en tanto que los capítulos II, III y IV están limitados a las normas relacionadas con el tipo de actividad que desarrolla el contador público en el ejercicio de su profesión. Por último el capítulo V previene las sanciones que pudieran aplicarse, cuando se hubiese violado las normas aquí fijadas.

-----  
(12) Idem. pág. 9.

2.- PROBLEMATICA DE LA ESPECIALIZACION DEL CONTADOR  
PUBLICO

2.01. Ventajas y Desventajas de la Especializa  
ción.

2.02. Preparación Requerida para la Especiali-  
zación.

2.03. Algunos Campos a Escoger.

## 2. - PROBLEMATICA DE LA ESPECIALIZACION DEL CONTADOR PUBLICO

Cuando nos detenemos a echar una mirada uno o dos años atrás y a hacer comparaciones de lo que veíamos en aquel tiempo y lo que vemos en este momento, es en ése preciso instante en el que nos damos cuenta del progreso general; y aún más, cuando la mirada la lanzamos a la lejanía, nos encontramos con conceptos que siendo comunes en la actualidad en el pasado representaban la fantasía, la ficción; tales como la computación electrónica, los vuelos interplanetarios, etc...

Este avance en la ciencia, en la técnica y en general en los niveles de la vida, han hecho que la carrera del Contador Público no se quede a la zaga y luche por mantenerse a la par con el progreso.

Los logros alcanzados en los estudios de la carrera, y en el ejercicio profesional del Contador Público nos dan la seguridad de poder decir que éstos han seguido paralelamente al desarrollo progresivo de la civilización en los últimos años.

Lo anterior hace innegable que los campos del conocimiento se hayan extendido admirablemente; así, la profesión

del Contador Público ha ampliado sus áreas de influencia, lo que hace prácticamente imposible para el profesionista abarcar la totalidad de campos de acción para los cuales - ha sido preparado; y es precisamente en este momento en el que vemos el inicio de la especialización de los Contadores Públicos, con la que éstos darán una elevada calidad de servicios y harán éstos aún más accesibles a las empresas que los soliciten.

La profesión del Contador Público deberá continuar su desarrollo, seguir por los diversos caminos que la complejidad y progreso de la vida le van señalando.

Dicho de otra manera o resumiendo lo anterior, afirmamos que ante el crecimiento demográfico, al desarrollo técnico y científico que éste trae consigo, el Contador Público se ve imposibilitado para proporcionar totalmente los servicios propios de su profesión y deberá optar por encaminar sus actividades solamente al desempeño de una o varias ramas de la carrera para hacer más expedita la labor específica que el profesionista haya escogido desarrollar.

De hecho, podemos decir que en el desarrollo de la carrera se ha alcanzado una cierta especialización, ya que en la actualidad el Contador Público presta sus servicios en diversas ramas como son: a) El ejercicio de la Contadu-

rfa en forma independiente, que es el campo más conocido - por nosotros y que en sí va más allá del examen de estados financieros para llegar a la interpretación de los mismos; b) Los servicios prestados a la iniciativa privada y al Gobierno en puestos ejecutivos, que gran importancia han adquirido últimamente, y por último, c) el campo de la enseñanza y la investigación, factores indispensables, para la conservación y aumento de conocimientos y profesionales re queridos cada vez en mayor número.

## 2.01 Ventajas y Desventajas de la Especialización.

La especialización en los diversos campos que abarca la profesión de Contador Público, ofrece ventajas en general, inconvenientes relativos a la personalidad de algunos miembros de la profesión y situaciones problemáticas que - en conjunto los profesionistas deberán resolver para la me jor prestación de sus servicios, y que señalaremos a conti nuación:

### Ventajas.-

A) El desempeñar una especialidad dentro de la Contaduría Pública, significa que, siguiendo una de las metas - fundamentales de la carrera, se ofrece a la sociedad un - servicio, pero éste, de una manera más útil, que por su -

bondad solamente resulta más beneficioso a las empresas e instituciones que los solicitan, o sea, a la sociedad en general y al país.

B) La preocupación de los Contadores Públicos especialistas en dar un servicio más útil, trae consigo que estos profesionistas cada vez adquieran en su campo una gran experiencia en su ramo y muestren en sus servicios una destreza superior a la que podrían dar, ejerciendo su profesión de manera general.

C) La limitación en áreas en que el Contador Público debe intervenir. Con esto queremos decir que las especialidades del contador, hacen que se reduzcan o se evite que éstos intervengan en actividades propias de otros profesionales, abogados por ejemplo; o que ellos intervengan o influyan dentro de las actividades que le son propias a la Contaduría.

D) Por la especialización, los Contadores Públicos pueden adecuar sus servicios especializados a la capacidad individual; y por último,

E) Existirá una mejor remuneración del trabajo y aún mayor reconocimiento de los servicios prestados, por parte del cliente, dada la calidad con que éste se ha desarrollado.

### Inconvenientes de la especialización.

He de aclarar que éstos, son únicamente tomados desde el punto de vista de la personalidad de algunos miembros - de la carrera y que no representan a la generalidad de los profesionales de la Contaduría Pública.

A) El considerar al cliente en una perspectiva muy estrecha. Esto es, que el Contador Público solo atienda a los problemas relativos a la especialidad que ejerza y no se dé cuenta de que se le están exponiendo varios. La solución a este inconveniente, será, que el Contador Público - especialista ponga atención a los problemas del cliente en general y determine su solución relacionando su especialidad con los demás problemas ajenos a ella.

B) Se cree que la especialización en determinado campo, hace que el profesionista se circunscriba en los conocimientos propios de éste, y se olvide de los adelantos que el desarrollo ofrezca a la carrera en general. Mediante un pequeño esfuerzo, cada profesionista procurará mantenerse al nivel de la carrera mediante las revistas, - circulares etc.

### 2.02 Preparación Requerida para la Especialización.

Dejando asentado anteriormente la conveniencia de la-

especialización, los problemas que presenta, así como vemos que ésta es solamente una consecuencia inevitable por causa del requerimiento de la sociedad para una prestación cada vez mejor de los servicios de los profesionistas, pasaremos ahora a ver la necesidad del Contador Público de prepararse en cualquier rama de la contaduría, que va desde la obtenida en centros de enseñanza o por autoadiestramiento; el ejercicio de una práctica que le dé suficiente experiencia, hasta el desempeño de la especialización en sí.

El paso de los Contadores Públicos por las aulas de una Universidad de prestigio y los consecuentes esfuerzos del mismo por obtener una preparación sólida, les dá las bases necesarias para emprender el camino de la especialización en cualquier actividad de la carrera.

Después de terminar los estudios reglamentarios de la carrera, el Contador Público puede iniciarse en la especialización de dos maneras:

A) Una, acudiendo a una institución docente perfectamente reconocida, y en las aulas obtener los conocimientos relativos a la actividad que haya escogido; adquiriendo así un grado de maestría o doctorado en su especialización

por medio de estudios de posgraduado, y

B) La otra, de una forma autodidacta; esto es el estudio intenso y constante de una materia por el profesionalista mismo. La obtención de conocimientos especializados, de esta manera, implica un gran esfuerzo y dedicación debido al cúmulo de investigaciones y consultas que ha de hacerse y a la adquisición de la bibliografía necesaria para el estudio. Queremos señalar también, la necesidad de las lecturas en las publicaciones que sobre la especialidad existen.

Después de que el Contador Público atraviesa los campos del estudio especializado en una materia y obtiene la experiencia en el desarrollo profesional de la misma, es cuando está perfectamente capacitado para ejercer dicha especialización.

La prestación de este tipo de servicios trae consigo, como lo señalamos anteriormente, una serie de inconvenientes, que el Contador Público especialista deberá tener siempre en cuenta y evitarlos de la mejor manera posible.

La especialización se basa en el mejoramiento de los servicios prestados por el Contador Público; y esto no deberá descuidarse, porque representan la confianza de la sociedad a la profesión y la lucha por la superación de nuestra comunidad.

## 2.03 Algunos Campos a Escoger.

A continuación señalaremos un listado de campos que ameritan especialización, dentro de la Contaduría Pública; los cuales señalaremos muy superficialmente ya que sería muy grande su estudio si se abarcara todo.

### Auditoría.

La Auditoría representa la actividad primordial de la carrera del Contador Público y la que le ha otorgado la confiabilidad en las actuaciones de estos profesionistas.

Podemos decir que quienes dominan perfectamente el ejercicio de la auditoría, tiene un conocimiento general sobre el resto de las ramas de la contaduría, y que es el Contador Público como auditor independiente, el más indicado para actuar como consejero del cliente en el caso de señalar a los especialistas adecuados en las otras actividades especializadas de la carrera.

La auditoría de estados financieros realizada como especialización implica la dirección de las actividades en cada una de sus etapas que realicen los otros especialis-tas.

### Consultoría Fiscal.

El desarrollo de este trabajo se refiere básicamente a la orientación que debe dar a su clientela para que cumpla correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal.

### Servicios Administrativos.

El renglón de servicios administrativos comprende una gran parte de la actividad que desarrolla el Contador Público y participar en ella representa una necesidad de este profesionista de contar con conocimientos elevados de administración. La importancia de esta rama se ve reflejada claramente en la preponderancia que han venido dándoles las escuelas de la carrera a los estudios de administración de empresas.

Los servicios que el contador Público presta en el campo de la administración, son completamente diferentes de los desarrollados por el Licenciados en Administración de Empresas y están estrechamente relacionados con la práctica de las técnicas contables; y entre las cuales señalamos las siguientes:

A) Auditoría Operacional.- Conjuntamente o separado del trabajo normal de una auditoría de estados financie--

ros, la auditoría operacional o administrativa consiste en analizar los objetivos, procedimientos y políticas de una empresa para comprobar o incrementar la efectividad de la administración.

El trabajo junto a otros profesionistas, facilita al Contador Público, especialista en servicios administrativos, el estudio, análisis y revisión de todos y cada uno de los objetivos de la empresa.

B) Finanzas.- Se ha hecho tradicional la realización de trabajos de planeación financiera de los Contadores Públicos y abarcan la planeación de ingresos y egresos, la obtención de financiamientos en las mejores condiciones posibles y el control de tales fondos para su correcta utilización.

C) Otros.- Existen una serie de actividades en relación con los servicios administrativos, dentro de una empresa, que exigen algunos estudios especiales para cada caso, como lo son las fusiones, liquidaciones, cambio de giro, etc., para los que habrán de elaborarse un proyecto individualmente en cada situación.

Docencia.

La transmisión de conocimientos por la enseñanza constituye una de las formas más bellas de contribuciones al impulso de la carrera, ya que está en las manos de los maestros, forjar nuevos profesionistas inculcándoles a los alumnos un gran sentido de responsabilidad en el cumplimiento de sus deberes.

Aparte de la amplia preparación que deben tener los maestros en las materias que imparten, es necesario que posean conocimientos básicos de pedagogía y además tengan vocación para el desempeño de tan noble función.

#### Investigación Teórica.

Para desempeñar la investigación teórica se requiere que la totalidad de los Contadores Públicos contribuyan en sus especialidades, al ejercicio de la investigación y así obtener de todos, la ampliación, refuerzo y renovación de los conocimientos de la carrera; y así difundir los resultados obtenidos en las publicaciones especializadas, en la actualidad cada vez es mayor la preocupación tanto del estado como instituciones para la formación de investigadores teóricos.

**3.- ACTIVIDADES DEL CONTADOR PUBLICO ESPECIALISTA EN  
IMPUESTOS.**

**3.01. Servicios de Asesoría o Consultoría Fiscal**

**3.02. El Contador Público como Perito Fiscal**

**3.03. Dictaminación de Estados Financieros para  
Fines Fiscales.**

### 3.01. Servicios de Asesoría o Consultoría Fiscal.

Dentro de los servicios que el Contador Público especialista en impuestos puede prestar, los de asesoría o consultoría fiscal, son los que mayor importancia tienen, ya que representan una gran dedicación de parte de este profesionalista que se dirige únicamente a la orientación de su clientela para que cumpla correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal.

Los frecuentes cambios en los sistemas tributarios, la coacción del estado cada vez más estricta para exigir el cumplimiento de los deberes fiscales y el carácter eminentemente técnico de las leyes, hacen que los causantes acudan al Contador Público y que éste les señale los caminos a seguir para la satisfacción de cada una de sus necesidades en materia de impuestos.

El desempeño de esta función por los Contadores Públicos, se manifiesta en diversos aspectos como son la emisión de opiniones respecto a la legislación fiscal; la tramitación de asuntos fiscales ante las autoridades; la preparación y revisión de las declaraciones de impuestos; y la planeación y establecimiento de sistemas de registros y auxiliares que proporcionen la información fiscal necesaria.

### Emisión de Opinión.-

También es frecuente el acercamiento de clientes a los Contadores con el fin de plantear problemas relativos a impuestos y obtener una opinión respecto a ellos.

Al emitir esta opinión, los Contadores Públicos deben dejar perfectamente definido que su opinión, o la interpretación respecto al asunto, puede no ser la misma que las autoridades den al mismo caso. Esto quiere decir, que la opinión emitida no es garantía de que en el sentido en que se haya expresado, será la decisión u opinión de las autoridades fiscales.

Los Contadores tienen la obligación también, de informar a sus clientes, cuales podrían ser los riesgos a que estarían sujeto en caso de que las autoridades fiscales interpreten en forma diferente el problema, para que el cliente quede prevenido y pueda formar su criterio y definir su actitud.

### Ejecución de Trámites ante las autoridades Fiscales.-

Este servicio es comúnmente prestado por el Contador Público y su intervención es de gran ayuda para el cliente ya que se inicia con la discusión del problema con el

cliente, para ver el correcto enfoque que ha de dársele al caso. El Contador deberá, si así lo requiere, consultar con los abogados para fundamentar su resolución solicitada en las normas legales apropiadas, enseguida y teniendo completamente fundamentado el problema, buscar las posibles soluciones alternativas que existieren, para proceder a la elaboración de la solicitud respectiva.

Tras la correcta redacción de la solicitud, deberá dársele trámite ante las autoridades, desde la presentación formal de la solicitud, pasando por las pláticas y discusiones con los funcionarios a quienes compete la resolución del caso, hasta llegar a obtener el fallo esperado.

Debemos hacer notar nuevamente que la intervención de este problema, de los Licenciados en Derecho, es únicamente como asesor para determinar preceptos legales relativos al caso.

#### Preparación y Revisión de Declaraciones de Impuestos.-

El asesoramiento de la preparación y revisión de declaraciones implica que el Contador Público debe poseer un cierto grado de conocimientos de la empresa que le facilite su labor; así como estar plenamente informado sobre las

disposiciones fiscales vigentes en todo lo referente a la -  
determinación de los impuestos correspondientes, los requi-  
sitos de presentación de las declaraciones, y del uso de -  
las formas y anexos necesarios. Este trabajo puede consis-  
tir tanto en la preparación de las declaraciones basadas en  
la información proporcionada por el causante, como en la so-  
la revisión de dichas declaraciones y anexos.

### 3.02. El Contador Público como Perito Fiscal.

El contador Público especialista en impuestos puede -  
prestar sus servicios en calidad de Perito Fiscal ante los-  
tribunales, tanto en el caso de apoyar la actitud de su - -  
cliente en los litigios, como cuando las autoridades solici-  
tan de ellos su intervención para el esclarecimiento de sus  
dudas.

El peritaje es indispensable para solucionar las dife-  
rencias entre el Estado y los contribuyentes; así como para  
despejar incógnitas respecto a diversificación en los crite-  
rios de interpretación de las leyes, ya que se considera -  
una prueba que auxilia con eficacia a las partes que inter-  
vienen en su juicio.

Es solicitada su actuación para la revisión y dictami-  
nación de hechos, operaciones o circunstancias que afecten-

o se traduzcan en movimientos contables y en relación con la correcta observancia de la legislación tributaria y el perjuicio que repercute en los intereses del fisco o del causante, según el caso de quién se trate.

El término Perito es definido por el Diccionario como sigue: "Persona competente, hábil o experta en una ciencia o arte, o en una materia determinada, que informa a los jueces o tribunales, para el esclarecimiento de hechos sometidos a su jurisdicción, ya sean litigiosos o no. Los peritos pueden estar revestidos de autorización oficial o título, y se denominan entonces titulados, o carecer de la expresada autorización, y se llaman no titulados o prácticos" (13)

Al ser llamado el Contador Público para su actuación en peritajes, deberá encaminarse al estudio exhaustivo del problema, y todas las investigaciones que realice al respecto, las hará constar en papeles de trabajo que servirán como las bases en las que se fundará su dictamen.

-----  
(13), Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A. Editorial Hispano Americana. Reimpresión 1964.

La prueba pericial se rendirá en la audiencia. Los peritos dictaminarán por escrito u oralmente. Las partes y los magistrados de la sala les pueden formular observaciones y hacerles preguntas que estimen pertinentes en relación con los puntos que dictaminen. El perito tercero será designado por la sala preferentemente de entre los registrados en la secretaría general de acuerdos; debe tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre que ha de oírse su parecer, si la profesión o el arte si estuvieren legalmente reglamentados; pero si la profesión o el arte no estuvieren legalmente reglamentados o estándolo no hubiere peritos en el lugar, podrán ser nombradas personas entendidas, a juicio de la sala, o del juzgado de distrito, aún cuando no tengan título. Cuando haya lugar a designar perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer, de preferencia, en una institución fiduciaria.

Las conclusiones a que llegue el perito expresadas en el dictamen, deberán redactarse de una manera que facilite su comprensión, ya que las personas que lo atenderán no poseen los conocimientos técnicos, objeto del peritaje. También la dictaminación en el informe rendido deberá contener sus conclusiones correctamente fundamentadas y su opinión profesional, que servirán de base para la determi

nación del veredicto.

Los dictámenes, opiniones o informes que emita el Contador Público con su firma, deberán ser necesariamente fruto de una investigación practicada por él, con su supervisoría o la de algún miembro de su firma.

El Contador Público no expresará opinión acerca de los estados financieros sin haber practicado un examen adecuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. No firmará dichos estados o informes sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión, en los términos relativos a las normas de información incluidas en los pronunciamientos oficiales del Instituto.

Tampoco permitirá que los estados o documentos sean presentados en papel con su membrete, a menos que se diga que han sido examinados en los términos de esta regla o se indique que deben leerse en relación con su dictamen de otros estados o en el informe o señale claramente en dichos estados o documentos, que no han sido sujetos a examen por parte del Contador Público.

El Contador Público como perito debe actuar con abso-

luta independencia de criterio en la formación de sus juicios y no trabajar bajo ninguna influencia de carácter - - coactivo, para el mejor desempeño de su función.

El peritaje constituye una de las muchas funciones - que puede desarrollar el Contador Público con base en su - preparación y conocimientos respectivos.

Cabe hacer notar que la confiabilidad del trabajo de peritaje en materia fiscal desarrollado por el Contador Público, se basa en la estricta observación de éstos profesionales al Código de Etica.

Esta misma confianza ha sido otorgada a la profesión - por las autoridades, gracias al alto nivel profesional que los Contadores Públicos Mexicanos, pioneros de la carrera - en nuestro país, han logrado a base de esfuerzos y honra - bilidad.

### 3.03. Dictaminación de Estados Financieros para Fines Fiscales.

La realización de auditorías con fines fiscales por el Contador Público, está encaminada, fundamentalmente hacia la obtención de elementos que permitan normar su criterio acerca de la situación fiscal de un causante determinado; y como corolario de esta finalidad, la emisión de un dictamen u opinión profesional acerca de ellos.

La aplicación de los distintos procedimientos de auditoría, su naturaleza, alcance y oportunidad, serán de libre elección para el Contador Público.

Queremos señalar en esta parte, para mejor comprensión de la labor del Contador Público, algunas generalidades sobre auditoría.

#### GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA.

El Contador Público desarrolla como principal actividad, el examen de la información financiera producida por las empresas; y expresar una opinión técnica, competente e imparcial sobre dicha información. Al hacer ésto desarrolla una labor de auditoría de estados financieros obteniendo

do con ella elementos de juicio suficientes para opinar so bre la veracidad y corrección de la información que tales estados expresan.

El carácter profesional que reviste la labor de auditoría de estados financieros, obliga al profesionista que la desempeña, a observar una serie de normas y procedimientos de aceptación y observancia general en el medio de la Contaduría, que garanticen un alto nivel de calidad de los servicios prestados.

#### Definición de Auditoría:

Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos. (14)

#### Normas de Auditoría:

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resulta (14), Mendivil Escalante. Elementos de Auditoría. Ed. ECASA, pág. 13

do de este trabajo. (15)

Las normas de auditoría se clasifican en:

1.- Normas personales:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencia profesionales.
- c) Independencia mental.

2.- Normas de Ejecución del Trabajo:

- a) Planeación y Supervisión.
- b) Estudio y evaluación del control interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

3.- Normas de Dictamen e Información:

- a) Relación con los estados financieros y responsabilidad.
- b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- d) Suficiencia de las declaraciones informativas.
- e) Salvedades.
- f) Negación de opinión. (16)

(15) I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín C pág. 17

(16) Mendivil Escalante. Elementos de Auditoría. Ed. ECASA. pág. 22

### Procedimientos de Auditoría:

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión. (17).

### Técnicas de Auditoría:

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional. (18).

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- 1.- Estudio General.
- 2.- Análisis.
- 3.- Inspección.
- 4.- Confirmación.
- 5.- Investigación.
- 6.- Declaraciones o certificaciones.
- 7.- Observación, y
- 8.- Cálculo (18).

(17), I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría B F-01 pág. 54

(18), I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Auditoría B F-01 págs. 54,55

El conjunto de técnicas antes mencionadas forman los procedimientos de auditoría.

Para la elaboración de una auditoría, corresponderá al auditor determinar que clase de procedimientos usará para ello, la extensión o alcance de los mismos, por el método de pruebas selectivas; así como también, la oportunidad de tales procedimientos, esto es, la época en que se van a aplicar.

#### Dictamen:

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo. (19)

Para la dictaminación de estados financieros con fines fiscales hay una serie de artículos del Código Fiscal y su respectivo reglamento que los rige.

ART. 52.- Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos.

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III.- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale Reg.Cod.Fisc.(20)

El artículo anterior hace mención que el Contador Público debe estar registrado (Fracc.I). Los requisitos para registrarse se encuentran en el siguiente artículo: (19), Idem. (18), pág. 197. (20), Pront. Fiscal 1985, Cod. Fiscal.

ART. 45.- Deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.

II.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III.- Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal. (21).

ART. 46.- Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 del Código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, observando las siguientes reglas:

-----  
(21), Prontuario Fiscal 1985, Reglamento del Código Fiscal.

I.- El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.

II.- El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo. (22)

ART. 47.- El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efectos cuando:

I.- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.

II.- No esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.  
(22), Idem (21)

III.- Con anterioridad a la presentación del aviso haya si do notificada orden de visita domiciliaria al contribuyen te, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.

IV.- Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiere a ejerci- cios anteriores al que se dictamina, la Secretaría toman- do en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento - de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifi- ca a éste y al contador público dentro de los tres meses - siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presenta- ción.

V.- Exista impedimento del contador público que lo sus- criba. (23).

ART. 48.- El contribuyente podrá renunciar a la pre- sentación del dictamen o sustituir al contador público - originalmente designado, siempre que lo comunique a la au- toridad fiscal competente, dentro de los tres meses si- - guientes a la presentación del aviso a que se refiere el - (23), Idem (22).

artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere. (24).

ART. 49.- El contribuyente que hubiere dado aviso a que se refiere al artículo 46 de este reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás

-----  
( 24), Idem (23).

documentos a que se refiere el artículo siguiente , dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presentan fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación (25) (25); Idem (24).

ART. 50.- El contribuyente que hubiere dado aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

I.- Dictamen relativo a los estados financieros.

II.- Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen:

- a) Estado de posición financiera;
- b) Estado de resultados;
- c) Estado de modificación del capital contable;
- d) Estado de cambios en la situación financiera;

También se acompañarán las notas a estos estados.

III.- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.

IV.- Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a) Estado comparativo de resultados;
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas;
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo;

- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protestas de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos a la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta;
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta;
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio;
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores;
- i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate la base que se modifica y el renglón que afecta; manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente;
- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto

determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute;

- k) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas;
- l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio;
- m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor; y
- n) Aviso firmado por el contador público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

V.- Forma oficial de información estadística. (26).

Con relación al dictamen, a los estados financieros y a los anexos mencionados en el artículo anterior, deben llenar algunos requisitos que se mencionan en el siguiente art. del reglamento del código;

## ART. 51.-

I.- El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a algunos de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que este afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste - el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del código.

II.- Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

III.- Los anexos deberán sujetarse a lo siguiente:

- a) Los estados comparativos de resultados y costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos;
- b) El análisis del movimiento del ejercicio de las-

reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

También deberá incluir la mención de los porcentajes y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases;

c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:

- 1.- La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
- 2.- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien la mención expresa de que no hubo.
- 3.- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o -

acreditamiento efectuado.

- 4.- Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado así como el acreditable del ejercicio a las tasas aplicable. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por las que no se deba pagar el impuesto.
- 5.- En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionarán expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, así como los volúmenes producidos y las mermas.
- 6.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.

d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:

- 1.- Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como la aplicación a que se dictamina.
- 2.- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la L.I.S.R.
- 3.- Determinación similar a la de los subincisos anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores,

e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados en el artículo anterior. (27).

El artículo 52 del código hace mención que el dictamen se formulará de acuerdo al reglamento y a normas de (27), Idem (26)

auditoría, dichas normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

ART. 52.-

I.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II.- Las relativas al trabajo profesional, cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un

dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (28).

Así como existen una serie de requisitos para que el Contador Público pueda dictaminar estados financieros, también existen algunos impedimentos para dictaminar sobre ellos; cuando:

ART. 53.-

I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria que esté vinculada económicamente o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

(28), Idem (27).

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

IV.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

VI.- Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

VII.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio. (29)

ART. 54.-

Sobre la situación fiscal del contribuyente se tendrá que realizar un informe, se integrará en la forma siguiente:

I.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el art. 52 del código y demás aplicables en este reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.

II.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo se declarará que se cercioró en forma razona

ble, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

III.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa.

Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta en relación con los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV.- Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio; y
- c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

V.- Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.

VI.- Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j), de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, haciéndose constar cualquier excep

ción que se hubiera encontrado tanto en bases y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute. (30).

El Contador Público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

Las autoridades fiscales al hacer la revisión del dictamen y demás documentos necesarios, podrán requerir:

ART. 55.-

I.- Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al código y al reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
  - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
  - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
  - d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos
- (30) Idem (29).

en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b), y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

II.- Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III.- A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos. (31)

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.

-----  
(31), (32), Idem (30).

ART. 56.- Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del anterior artículo. (32)

4.- AUDITORIAS FISCALES.

4.01. Auditorías Fiscales.

4.02. Intervención del Contador Público en  
las Auditorías Fiscales.

#### 4.01. Auditorías Fiscales.

El decreto expedido por el Lic. Adolfo López Mateos del 21 de Abril de 1959, establece la Auditoría Fiscal - Federal con el propósito de lograr la observancia de las leyes fiscales y evitar molestias a los causantes cumplidos; estando facultada para practicar auditorías, investigaciones, visitas, etc.; en la contabilidad, documentación y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos, con el fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de acuerdo a las facultades otorgadas a las autoridades fiscales por las leyes respectivas.

ART. 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales estará facultada para:

I.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las -

oficinas de las propias autoridades, a efecto de -  
llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así co\_  
mo que proporcionen los datos, otros documentos o -  
informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los respon\_  
sables solidarios o terceros relacionados con ellos  
y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por los contado\_  
res públicos sobre los estados financieros de los -  
contribuyentes y su relación con el cumplimiento de  
las disposiciones fiscales.

V.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verifica\_  
ción física de toda clase de bienes, incluso duran\_  
te su transporte.

VI.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y -  
de los fedatarios, los informes y datos que posean -  
con motivo de sus funciones.

VII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la -  
denuncia, querrela o declaratoria al ministerio pú\_  
blico para que ejercite la acción penal por la posi\_  
ble comisión de delitos fiscales. Las actuaciones -

que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que se designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales. (33)

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

También dice el decreto que si al realizar las pruebas selectivas a los dictámenes emitidos se detectan irregularidades traducidas en evasión de impuestos, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, podrá: cancelar el registro del contador o turnar el expediente a la Procuraduría Fiscal de la Federación; para que resuelva si denuncia los hechos al Ministerio Público y ejercite su acción penal, y notificar al Colegio de Contadores Públicos respectivo las anteriores determinaciones.

Así mismo no se dará crédito a los dictámenes emitidos

dos por Contadores Públicos que se relacionen con los negocios propiedad del causante, en los casos de parentesco, de sociedad o asociación con el Contador. (Mención - que hace el artículo 53 del Reglamento del Código de la - Federación).

La Secretaría de Hacienda suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público de acuerdo a los - siguientes casos:

ART. 57.-

Suspensión.

I.- La suspensión procederá cuando:

a) El contador público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un -- año.

Amonestaciones

Se amonestará al contador público cuando:

1.- Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 del Reglamento del Código.

2.- No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 54 del Reglamento.

b) No formule el dictámen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c) Formule el dictámen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos al Reglamento. En este caso la suspensión podrá ser hasta por tres años.

d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal.

Cancelación.

II.- La cancelación procederá cuando:

a) Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictámen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) Hubiera participado en la comisión de delitos de

carácter fiscal o delitos internacionales que amenacen pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable. (34)

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a) y II, inciso a), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

ART. 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

- I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.
- II.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al

colegio profesional y, en su caso, a la federación - de colegios profesionales a que pertenezca el conta - dor público, cuando se trate de suspensión o cancela - ción del registro. (35).

El decreto en los términos ya señalados fue derogado por el artículo segundo transitorio, del Código Fiscal - de la Federación el 30 de Diciembre de 1966; sin embargo la dirección de Auditoría Fiscal Federal continúa funcio - nando con las mismas atribuciones de acuerdo con lo dis - puesto en el artículo 42 del citado Código, donde se se - ñalan las facultades de las autoridades para determinar - la existencia y cerciorarse del cumplimiento de las dis - posiciones fiscales y comprobar que se cometen infrac - ciones a dichas disposiciones, por medio de visitas, audito - rías, revisiones, etc.

-----  
(35), Idem (34):

#### 4.02. Intervención del Contador Público en las Auditorías Fiscales.

Desde la creación de Auditoría Fiscal Federal en 1959 los Contadores Públicos han dictaminado estados financieros con fines fiscales; sin embargo esta labor no solamente puede desempeñarse por los especialistas en impuestos, sino que por la generalidad de los contadores ya que la auditoría constituye la actividad de mayor relevancia en la contaduría, además que representa básicamente el mismo tipo de trabajo para emitir una opinión sobre situación financiera.

No obstante, queremos señalar la conveniencia de que un especialista realice este trabajo, por el cúmulo de conocimientos sobre impuestos que tiene y le dá ventaja sobre los demás contadores.

Por otro lado, la intervención del Contador Público-especialista en impuestos puede manifestarse claramente en la función de asesoría del Contador que realiza la auditoría, en lo referente a impuestos con base en:

- A) La revisión de las declaraciones presentadas y los papeles de trabajo de la auditoría, en lo re

cálculo de la provisión para impuestos, etc.

- B) La discusión de partidas no deducibles omitadas-- en la declaración, ya sea con el cliente o con la persona encargada de la auditoría.
  
- C) La revisión de los estados y cédulas informativas necesarias a la preparación del dictámen, para - confirmar su corrección, y
  
- D) La tramitación ante la dirección de auditoría fiscal federal de los asuntos que se refieren a la - presentación del dictámen, tanto desde la autorización para ello, como hasta la colaboración con el auditor para la aclaración de dudas con las -- personas encargadas de revisar el dictámen.

En referencia a la presentación del dictámen, este - puede hacerse constar, al pie de los estados financieros o bien en hoja por separado.

Al emitir el dictámen, el Contador Público debe tener en cuenta el contenido del Reglamento de Etica Profesional mencionado ya en capítulos anteriores.

El contenido del dictámen puede seccionarse en dos

partes: una la relativa a los alcances del mismo y la -- otra a la opinión profesional.

Dentro de la primera parte se incluye la mención de haber examinado los estados financieros relativos a un período determinado de la empresa que se revisó y que dicho exámen fue hecho aplicando los procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

En la segunda parte se expresa la opinión profesional relativa a dichos estados financieros y si estos fueron elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para que un dictámen pueda considerarse correcto se requiere que en el mismo se hagan las siguientes menciones:

- a) El haber practicado un exámen.
- b) Que dicho exámen se refiera precisamente a los estados financieros sobre los cuales emite su opinión profesional.
- c) La indicación de los nombres de los estados financieros sobre los que se va a emitir su dictámen.
- d) Los períodos que abarcan dichos estados financieros y

la fecha que se tomó de base para formularlos.

- e) El nombre de la empresa a los que corresponden dichos estados.
- f) Que en el exámen practicado se aplicaron los procedimientos de auditoría generalmente aceptados y los especiales, en atención a las circunstancias.
- g) La opinión profesional en el sentido de que si dichos estados reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.
- h) De que los estados financieros fueron formulados tomando en cuenta los procedimientos de contabilidad generalmente aceptados, y que dichos procedimientos fueron aplicados sobre bases semejantes a los de ejercicios anteriores.
- i) La mención, en su caso, de las salvedades correspondientes.

En el inciso final del párrafo anterior se habla de las salvedades del dictámen. Esto significa que el Contador Público debe hacer dentro de su dictámen, las observaciones que estime pertinentes en relación a los estados financieros que dictamina o bien a cualquier renglón de los mismos.

Las salvedades tienen por objeto tomar la opinión -- profesional del Contador Público, con las reservas del - caso específico que en las mismas se señalan, además si ven para deslindar la responsabilidad del profesionalista.

El Contador Público puede negarse a dictaminar los-- estados financieros de la empresa, si como consecuencia de su revisión, concluye que los métodos de control in\_ terno y sistemas de contabilidad no le ofrecen la sufi\_ ciente garantía de que los estados referidos sean correc\_ tos, en este caso, invariablemente, deberá mencionar los- motivos que tuvo para omitir su opinión profesional.

5.- DEFRAUDACION FISCAL.

5.01. Delito de Defraudación Fiscal y sus Sanciones Respectivas:

5.02. Formas Típicas de Evadir el Impuesto.

5.03. Posibles Procedimientos para Abatir la Defraudación.

5.01. Delito de Defraudación Fiscal y sus Sanciones-  
Respectivas.

ART. 108.- Comete el delito de defraudación fiscal -  
quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, -  
omita total o parcialmente el pago de alguna contribu\_ -  
ción u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del -  
fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con -  
prisión de tres meses a seis años si el monto de lo de\_ -  
fraudado no excede de \$500,000 pesos; cuando exceda de -  
esta cantidad la pena será de tres a nueve años de pri\_ -  
sión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que -  
se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de -  
prisión.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el  
pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido  
conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con-  
sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra -  
la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden-  
de visita o cualquier otra gestión notificada por la mis\_

ma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. (36).

ART. 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.
- II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. (37)

-----  
(36) Prontuario Fiscal 1985, Código Penal.

(37) Idem (36).

## 5.02. Formas Típicas de Evadir el Impuesto.

Aún cuando es poco menos que imposible citar en su totalidad las diferentes formas que se utilizan para burlar al Fisco, pues estas varían según la sagacidad del defraudador, se pueden acomodar, la mayoría de los casos que se presentan, en la siguiente clasificación:

- I.- Por omisión.
- II.- Por acción.

Esa defraudación puede, en ambos casos, ser:

- A) Total.
- B) Parcial.

Es total, cuando el procedimiento de omisión o de acción da lugar a la evasión del impuesto en forma tal que el contribuyente no cubre cantidad alguna al Fisco Federal, siendo parcial en los casos en que, a pesar del procedimiento seguido, el defraudador se ve impedido acubrir parte de su compromiso fiscal, bien por estimar que con ello evita suspicacias de las autoridades investigadoras o por lo que pudiera llamarse imperfección de su sistema defraudatorio.

En los casos que a continuación señalaremos se con-signan aisladamente los efectos de la omisión y de la -acción en las circunstancias más notorias, a sabiendas -de que ambos sistemas pueden combinarse para el logro de los fines indebidos.

I.- La defraudación se efectúa por omisión en los siguientes casos fundamentales:

A) Por la ocultación de los giros de la vista de los agentes fiscales. Al efectuar operaciones subrepticias con personas que a su vez, carentes de documentación, por lo que toca a las -transacciones efectuadas con estos defraudadores, se ven impedidos de registrar las opera-ciones con ellos celebradas.

Este tipo ocasiona defraudación doble: la del causante que debe llamarse rebelde y la del omiso que con él -efectúa negocios.

Se ejemplifica este caso en los talleres disfrazados de casas habitación de sus propietarios u obreros, ocultos al público en general. Otro caso es claro y duele -confesarlo, se presenta con los mal llamados contadores,

que denigran la profesión por prestarse a arreglos en la documentación de los contribuyentes y que habitualmente ni siquiera están registrados como empleados, menos aún como contribuyentes.

En esta situación no existe defraudación doble por lo que se refiere al servicio vendido al contribuyente que utiliza al pseudo contador considerado también como rebelde, pero sí en lo que se relaciona con los dependientes o empleados a su servicio en cuanto omiten el pago que corresponde al sueldo que les cubren.

B) Por la omisión de la declaración de apertura de un giro. En estos casos el contribuyente no debe recibir el nombre de rebelde, puesto que casi siempre omite su registro como contribuyente, por las razones que se enumeran y que en ese orden influyen en la evasión del impuesto: por negligencia; por considerar que en tanto no sea descubierto ha evadido el impuesto y por desconocimiento de la ley.

C) Por disminución en las declaraciones de los ingresos sujetos a gravamen directa o indirectamente.

Este procedimiento se hace indispensable para quien-

se encuentra ligado con los contribuyentes que siguieron el camino marcado en los incisos A) y B) y fomenta la de fraudación con terceros que seguirán este procedimiento-puesto que, deben ser congruentes los ingresos con los - gastos necesarios para obtenerlos. De ahí la continua re sistencia de sujetos de impuesto en extender facturas de sus talonarios autorizados, para sustituirlas con formas eventuales y nombres supuestos, llevándose hasta el ex-tremo de, con la ayuda de empleados venales de las Oficinas Exactoras, autorizar talonarios con igual numeración, pero en doble juego.

Es obvio que no se puede llegar en este caso, como - en algunos otros, al ejemplo real, pero es de estimarse-también que el sistema en sí es tan claro que no necesita esa exposición.

A grandes rasgos debe subdividirse el concepto que - se menciona en los siguientes grupos:

- 1.- Omisión de ventas, de servicios o de producción.
- 2.- Omisión de operaciones no habituales de la empresa que producen utilidad elevada.

D) Por registro en libros de cantidades que representa

tan valores de inventario menores de los reales, elevan\_ do el costo de lo vendido.

Se disminuye el inventario final, con el objeto de - reducir la utilidad gravable. Este procedimiento no se - puede seguir indefinidamente, puesto que si año tras año se hace menor el inventario final en la proporción en - que aumentan los costos, llegará el día en que sea tan - reducido que no tenga de donde restarle. Interviene para favorecer esta práctica el factor económico de nuestra - moneda, que ha sufrido constantes devaluaciones y su exi - guo valor adquisitivo infla los precios de las mercán\_ - cías, aumentando así el importe de los inventarios de -- los contribuyentes y facilitándoles el uso del procedi\_ - miento descrito.

Cuando la autoridad calificadora supone que se ha - utilizado dicho procedimiento, puede ordenar que se prac - tiquen en el domicilio del negocio una visita con el ob\_ - jeto de investigar en su contabilidad y comprobar sus - inventarios.

II.- Se logra evitar ilícitamente el pago de impues - to, por acción, en los casos que consideramos más noto\_ - rios y que a continuación indicamos.

A) La utilización doble de juego de libros de contabilidad, manteniendo el conjunto de los registrados oficialmente con retraso suficiente para conocer los resultados en el juego real y actuar omitivamente en lo que concierne a los fines perseguidos. Dentro de este aspecto podríamos subdividir procedimientos:

1.- El indicado en el caso de las facturas, relacionándolo con los gastos que deben sustraerse para lograr una situación nivelada.

2.- También con la concurrencia de burócratas venales se obtienen libros duplicados bajo el mismo registro.

3.- La existencia, en el lugar en que se explote el giro, de libros registrados oficialmente y de juegos reales en los despachos de los Contadores que transfieren los elementos que estiman convenientes a los de carácter fiscal.

Los hechos catalogados en estos tres grupos, casi siempre están aunados a los diversos caminos que se marcan como costumbres de quienes eluden su obligación.

B) Registro incorrecto del contribuyente, tendiendo

te a presentar un aspecto del negocio que, al ser descubierto, resienta pena menor en calificación estimativa - o por cualquier caso sea tratado más benignamente por la ley.

C) Por la documentación de gastos personales o de - instituciones ajenas, como propias del negocio.

D) Por la contabilización de gastos no efectuados y mal documentados en los que se juega el azar de que no - sean descubiertos por el investigador.

La imposibilidad de practicar auditorías detalladas en aquellas empresas en que se sospecha evasión de impuestos se acentúa, debido al crecido número de ellas -- que presentan declaraciones con ingresos y utilidades -- irrisorios y a la falta de personal en las oficinas calificadoras, pues suponiendo un mínimo de una semana por - empresa -suposición muy aventurada- cada investigador lo - garía calificar 52 empresas al año y entonces el personal que se necesitaría sería muy numeroso. Por lo tanto - se ven constreñidos a efectuar pruebas selectivas en sus revisiones.

### 5.03. Posibles Procedimientos para abatir la Defraudación.

En cuanto a los procedimientos a seguir para evitar la defraudación nos permitimos sugerir los siguientes:

1.- Cuando se efectúa por omisión, en los casos a y b, creando una Oficina de Empadronamiento Fiscal, que se encargue de levantar un censo completo, hecho población a población y casa a casa, de todas las actividades que señala la Ley como hecho generador de un impuesto.

El costo que esto significara quedaría compensado con el mayor rendimiento que se obtuviera al contribuir todos aquellos que operan clandestinamente.

2.- En el caso c), grupos 1 y 2, por el establecimiento de un "Control de Ingresos", con las siguientes características:

- Obligación de los vendedores de facturar en formas oficiales autorizadas.
- Estas formas podrían ser similares a las que utiliza la Oficina de Correos para la expedición de

giros, esto es, con talonarios que tienen columnas para unidades y decenas de centavos, unidades, decenas, centenas, millares, etc. de pesos; recordando el talón al desprender la factura, en las columnas que les corresponden a pesos y centavos, según el importe de la misma.

- Estos talones se concentrarían periódicamente en las Oficinas Centrales, en donde se ontuviera el total de compras, en un momento dado y por un período determinado, hechas por una sola persona, física o moral, a los organismos vendedores.

Otro de los procedimientos que permitiría abatir la defraudación fiscal y que en nuestros días se está llevando a cabo, son las visitas domiciliarias cumpliendo con los requisitos que para ello el Código Fiscal de la federación establece en su artículo 44.

Entre dichos procedimientos se encuentran las auditorías realizadas a aquellas personas que el Fisco sospeche que no están cumpliendo con el pago del impuesto que le corresponde.

También cabe mencionar que los empleados del Fisco-

sean personas honradas y no corruptas, ayudando así a --  
que los contribuyentes no puedan recurrir a ellos para -  
que paguen menos impuestos, cometiendo delito ambas par\_  
tes.

La razón por la cual hago hincapié en las personas-  
que son empleados del fisco es porque ellos son los in\_  
termediarios entre el Fisco y el Contribuyente.

## CONCLUSIONES.

1.- En los tiempos modernos debido a los grandes adelantos logrados en el campo de los negocios, es de una vital importancia la actuación del Contador Público, como teórico y técnico de la contabilidad y las ramas que de ella derivan, para que asesore y oriente a los hombres de empresa acerca de las futuras direcciones que han de adoptar en beneficio de la Unidad Económica.

2.- Por la misma importancia que revisten los informes que este profesionista elabora tanto para los accionistas, funcionarios, inversionistas, como público en general, existe una responsabilidad que requiere una honradez profesional intachable y un apego al código de Etica profesional que debe regir la actuación del Contador Público.

3.- El Contador Público es un profesionista importante en el desarrollo económico del país, y por ello se hace cada vez más factible la especialización de este profesionista; dado el incremento de todas y cada una de las actividades en que se desenvuelve, brindando cada vez mejores servicios en su rama.

4.- Es en el Contador Público Titulado en quien descansa la responsabilidad moral y material, de evitar la defraudación ya que la conciencia cívica de nuestro pueblo no está preparada aún para conducirse por sí misma, si se crean las disposiciones legales tendientes a reglamentar las relaciones entre gobernantes y gobernados; si se decretan leyes penales para castigar las infracciones que se cometan y se dejan escritas sin aplicarse, se forja en la mente del pueblo la idea de la justicia benevolente y elástica, preparando el campo a futuros infractores.

## BIBLIOGRAFIA.

LIBROS

ANZURES, MAXIMINO C.P.T. Contabilidad General.- Segunda-  
Edición.- México.- 1968.- Editorial F. Trillas,S.A.

B. KESTER, ROY.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- Tomo-  
I.- Traducción y Adaptación de la tercera Edición -  
Norteamericana por Angel Andany Sans.- Editorial -  
Labor, S.A.

CAZAREZ. CHRISTEN. JARAMILLO. VILLASEROR. ZAMUDIO.-Tec-  
nicas Actuales de Investigación Documental.- Prime-  
ra Reimpresión.- México.- 1980.- Editorial F. Tri-  
llas, S.A.

GOMEZ, MORFIN JOAQUIN.- El Control Interno en los Nego-  
cios.- Cuarta Edición.- México.- 1963.- Fondo de -  
Cultura Económica.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.- Código-  
de Etica Profesional.- 1979.

LARA, FLORES ELIAS.- Primer Curso de Contabilidad.- Pri-

mera Reimpresión.- México.- 1980.- Editorial F. --  
Trillas, S.A.

MENDIVIL, ESCALANTE VICTOR M.- Elementos de Auditoría.-  
Tercera Edición.- México.- 1979.- Editorial ECASA.

SASTRIAS FREUDENBERG MARCOS.- Contabilidad I.-Quinta --  
Edición.- México.- 1970.- Editorial ESFINGE, S.A.

SMITH RICHARD L.- La Administración Basada en la Contabi-  
lidad.- Trad. Joaquin Blanes Prieto.- Editorial Con-  
tinental.- México.- 1976.

TERRY GEORGE R.- Principios de Administración.- Novena -  
Edición.- Editorial CECSA.- México.- 1978.

TORRES TOVAR JUAN CARLOS C.P. Contabilidad I, Introduc-  
ción a la Contabilidad.- Segunda Edición.- Edito-  
rial Diana.- México.- 1978.

TESIS CONSULTADAS.

AGUIRRE DURAN FDO. FCO. AGUIRRE GARCIA FDO. PADILLA GUI\_  
LLERMINA.- La Etica Profesional como Norma de Ac\_  
tuación del Contador Público.- U.A.G.- Guadalajara-  
Jal. 1975.

ARECHIGA VELARDE MIGUEL ANGEL. GUDIÑO GONZALEZ JORGE A. -  
MONREAL CHAVEZ. RANGEL DELGADO. RODRIGUEZ ALVAREZ -  
SALVADOR. SERRANO. Responsabilidad Social del Conta\_  
dor Público.- U.A.G.- Guadalajara, Jal.- 1980.

LARIOS GONZALEZ FERNANDO.- Problemas del Contador en el -  
Medio Económico de la Provincia Mexicana.- U.A.G. -  
Guadalajara, Jal.- 1952.

PASTRANA FUENTES ROBERTO ROMAN.- El Contador Público, su\_  
Despacho y su Actuación Profesional.- UNAM.- México  
D.F.- 1964.

SALCEDO SAHAGUN HECTOR JAVIER.- El Ejercicio Profesional-  
del Contador Público.- U.A.G.- Guadalajara, Jal.- -  
1966.

LEGISLACION.

PRONTUARIO FISCAL.- Decima Novena Edición.- México.-  
1985.- Editorial ECASA.