

29
29



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

LA CONTADURIA PUBLICA ORGANIZADA EN
APOYO AL GOBIERNO FEDERAL EN LA
CRUZADA NACIONAL PARA COMBATIR
LA EVASION FISCAL.

Seminario de Investigación Contable
Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a
ARMANDO JIMENEZ SANCHEZ

Asesor: C.P. EDMUNDO BEJAR



FALLA DE ORIGEN

Cd. Universitaria, México, D. F.

1989



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.

LA CONTADURIA PUBLICA ORGANIZADA EN APOYO AL GOBIERNO FEDERAL
EN LA CRUZADA NACIONAL PARA COMBATIR LA EVASION FISCAL

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	I
METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	II
CAPITULO I. ESTUDIO SOBRE CAUSAS-EFECTOS COMO CONSECUENCIA DE LA EVASION FISCAL.	
1. Concepto de Evasi3n Fiscal.	5
2. Nacimiento del Dictamen Fiscal.	22
3. Contribuyentes que Operan al Margen del Control Tributario y Fomentan la Economfa Subterrnea.	24
CAPITULO II. LA PROFESION CONTABLE APOYANDO LAS ACCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES CONTRA LA EVASION FISCAL.	
1. La Auditorfa de Estados Financieros Como Actividad Privativa del Licenciado en Contadurfa en su Car3cter de Profesional Independiente.	45
1.1 Historia de la Funci3n Auditora.	48
2. El Dictamen del Licenciado en Contadurfa Como Extensi3n de la Fiscalizaci3n.	51
3. Pr3ctica y uso del Dictamen Fiscal Como Instrumento de Apoyo y Ampliaci3n de la Cobertura de Fiscalizaci3n.	56

4. Factores Importantes en el Desarrollo de una Auditoría.	58
4.1 Estudio y Evaluación del Control Interno.	59
4.2 Programa de Trabajo.	73
5. Reconocimiento del Dictamen del Licenciado en Contaduría por las Autoridades Fiscales, por Tratar-se de una Opinión Independiente e Imparcial Preparada bajo un Marco Normativo Profesional.	82

CAPITULO III. ORGANIZACION Y FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL.

1. Necesidad de Creación e Historia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal Como un Organó de Investigación y Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales de los Contribuyentes.	86
2. Estructura de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	104
3. Funciones de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	108
4. Facultades de las Autoridades Fiscales.	118

CAPITULO IV. MARCO LEGAL, NORMATIVO Y ETICO DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN LA REALIZACION DE EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

1. Art. 52 del Código Fiscal de la Federación.	136
2. Normas y Procedimientos de Auditoría.	145

	PAG.
3. Código de Etica Profesional.	154
4. Sanciones Posibles por Irregularidades Presentadas en el Dictamen Fiscal.	160
4.1 Las Relacionadas con la Emisión del Dictamen.	161
4.2 Las Relacionadas con las Responsabilidades del Auditor.	164
5. La Procuraduría Fiscal de la Federación Como Organismo Regulador en la Comisión de Delitos Fiscales.	168
5.1 Estructura.	169
5.2 Funciones.	171
5.3 Facultades.	173
CONCLUSIONES	III
BIBLIOGRAFIA	IV

INTRODUCCION

Dado, el momento de crisis económica que afronta México, y, debido a las necesidades que dentro de su esfera de acción le corresponden cubrir al gobierno federal se ve en la necesidad de implantar un programa que le permita obtener ingresos adicionales para poder llevar a cabo sus funciones primordiales.

Este programa complementario a la reforma fiscal, es la cruzada contra la evasión fiscal, con la que se pretende disminuir los niveles de evasión y elusión fiscal a través, de una mayor presencia fiscal en el interior de los diversos sectores económicos y a lo largo y ancho del país.

Con este tipo de acciones, el gobierno trata de atenuar un problema que ha prevalecido durante muchos años. Debido al desarrollo de la economía mexicana se vuelve más compleja la función fiscalizadora debido a la magnitud de las empresas y número de estas; como consecuencia surge el no poder llevar a cabo la función fiscalizadora de todo un universo compuesto de contribuyentes obligados a tributar, de acuerdo a los preceptos legales establecidos. Ante esto surge la siguiente -- pregunta ¿De qué manera la Contaduría Pública organizada apoya al gobierno federal en el mencionado programa?.

Nuestra profesión contable y en particular el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como el Colegio de Contadores Públicos de México comparten la preocupación de las autoridades por evitar en mayor medida la evasión fiscal, apoyando todas las acciones que para tal fin se lleven a cabo y que ofrezcan un mayor equilibrio de la carga tributaria.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

1. OBJETIVOS

Generales

1.1 Dar una breve semblanza de la disposición de las organizaciones profesionales, tanto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como del Colegio de Contadores Públicos el apoyo a contribuir en las medidas de lo posible la evasión y elusión fiscal por parte de los contribuyentes.

Específicos

1.2 Resaltar la importancia que tiene el dictamen fiscal como un instrumento de cobertura fiscal; y, de los requisitos legales, éticos y normativos para su emisión.

2. PLANTAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Qué repercusiones tendría, para el contribuyente, gobierno y población en general no cumplir con nuestras obligaciones fiscales y de esta manera operar al margen del control tributario?

3. HIPOTESIS

Tratar a través de la presente investigación tres variables.

3.1 A través, de la difusión por medio de la prensa, ra

dio, televisión, etc. hacer conciencia a la población del deber de cumplir con nuestras obligaciones fiscales.

3.2 Hacer de las leyes y reglamentaciones relativas al caso, una mayor simplificación administrativa y apoyo de consulta al contribuyente para que cumpla de manera propia y oportuna al contribuyente con sus obligaciones tributarias.

3.3 Lograr una mayor vigilancia y control de los contribuyentes registrados y aún de los que no lo están, o que estándolo no cumplen con sus obligaciones tributarias.

4. TECNICAS DE INVESTIGACION

4.1 Investigación de campo

Se tratará en la medida de lo posible de entrevistar personal de dependencias oficiales (S.H.C.P.) para la obtención de información sobre el tema, aclarando de antemano las restricciones a que está sujeta la investigación de campo sobre cierta información.

4.2 Investigación documental

Para tales fines, de la investigación y con el propósito de obtener la mayor información posible y fidedigna se consultarán libros, revistas especializadas, leyes, reglamentos, periódicos, artículos que hagan posible obtener información necesaria y objetiva.

C A P I T U L O I

ESTUDIO SOBRE CAUSAS-EFECTOS COMO CONSECUENCIA DE LA EVASION FISCAL

1. CONCEPTO DE EVASION FISCAL.
2. NACIMIENTO DEL DICTAMEN FISCAL.
3. CONTRIBUYENTES QUE OPERAN AL MARGEN DEL CONTROL
TRIBUTARIO Y FOMENTAN LA ECONOMIA SUBTERRANEA.

Aspectos Generales

Los gobiernos para responder a las necesidades que les corresponde cubrir, de acuerdo, a sus funciones tiene que llevar a cabo el cobro de contribuciones que le permitan allegarse de recursos monetarios para poder satisfacer las demandas que los gobernados les planteen; sin embargo, la evasión de impuestos presenta una clara influencia e importante en especial sobre las economías occidentales. Por ejemplo hay estimaciones de que el 7.5% del PNB de Inglaterra permanece ajeno a la tributación, mientras el 17% del ingreso sujeto a imposición no se declara en Bélgica. El servicio de ingresos de los Estados Unidos estimó que, en 1981, el fraude impositivo costó al gobierno más de 81 mil millones de dólares, cifra que excedió el déficit fiscal de ese año. Es decir, la evasión fiscal se presenta en todo sistema fiscal, por más perfecto y acabado que parezca. El problema está latente, lo que puede acarrear serios problemas tanto económicos, políticos, sociales, jurídicos y para la misma sociedad. Se debe combatir y erradicar la evasión fiscal. Nuestras autoridades ante este problema han tratado de atenuar este grave problema diseñando programas (programa de fiscalización permanente, así como la cruzada nacional contra la evasión fiscal) que le permitan de alguna manera disminuir los elevados índices de evasión fiscal.

Ante este problema, el Lic. en Contaduría debe actuar -

con todo profesionalismo y honestidad cuando sus servicios - sean requeridos para desarrollar tareas de fiscalización, ya que estarán de por medio los intereses del cliente, así como de la misma profesión contable. Es decir la responsabilidad adquirida deberá cumplirse de acuerdo a los preceptos legales, éticos y normativos que se han impuesto a la profesión. Con esto el profesional contable coadyuvará en la medida de lo posible y de su alcance a evitar el grave problema que representa la evasión fiscal.

Por tal motivo, se estudiarán algunas causas-efecto sobre la evasión fiscal, y así entender un tema de actualidad.

Es importante resaltar y distinguir la palabra evasión y elusión fiscal ya que estos a veces se utilizan como sinónimos, es decir como palabras que tienen el mismo significado, pero que difieren en cuanto al grado o elementos integrantes de la omisión, y en otras más, como dos palabras que fiscalmente, tienen una significación diversa.

Así, que para precisar los significados reales de una y otra palabra se hará un análisis tanto gramatical como jurídico.

Definición gramatical de la palabra evasión:

Del diccionario de la Real Academia Española.

Evadir significa: "(del Lat. evadere) tr. evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad

prevista. R fugarse, escaparse, esquivar, rehuir".

Eludir significa: "(del Lat. eludere) tr. huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con algún artificio. Hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de un artificio".

De acuerdo con su significación gramatical, encontramos que las palabras evadir y eludir tienen una significación muy estrecha y por lo tanto casi no hay diferencia alguna entre "eludir con arte o astucia una dificultad prevista a "salir de una dificultad empleando para ello un artificio". Para entender más sobre estas dos palabras veamos las definiciones jurídicas.

Doctrinariamente la definición de:

Evasión significa lo siguiente. La palabra evasión se destina para denominar aquellos casos, en los que habiendo nacido la obligación fiscal por la realización del hecho generador, el sujeto pasivo se fuga, se sustrae a la acción del pago mediante alguna maniobra, simulación o artificio.

La palabra elusión se refiere al no pago de un gravamen fiscal procurando no caer dentro de los supuestos que la ley exprese como hecho generador del crédito fiscal, o bien, en aprovecharse de las ventajas que la ley fiscal ofrezca o las

lagunas que ésta tenga para que no se genere el nacimiento y exigibilidad de la obligación fiscal.

Por lo tanto se pueden distinguir dos tipos de evasión:

- a) la ilegal, que es la que puede denominarse propiamente como evasión fiscal y,
- b) la legal, que es la elusión.

1.- CONCEPTO DE EVASION FISCAL

Es el acto intencional o no, omisivo o comisivo por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación se sustrae al pago, de una contribución en forma total o parcial, al que está obligado conforme a los ordenamientos legales.

De acuerdo a lo anterior se analizará dicho concepto. - Tan es evasión el no pago total o parcial de una contribución en forma intencional que inconciente, ya que la intencionalidad sólo es un elemento que se utiliza para distinguir el simple ilícito tributario del delito fiscal. Por otra parte también es importante precisar que puede haber evasión fiscal - por omisión, cuando simplemente se adopta la postura negativa del no pago total o parcial y que la evasión fiscal por comisión se presenta cuando el sujeto contribuyente de la evasión realiza actos, maniobras o artificios tendientes a crear un - estado de cosas que tenga por objeto ocultar la evasión reali

zada. En estos dos casos puede y de hecho se configura el delito de defraudación fiscal, puesto que en ambas conductas -- existe la intencionalidad de no cubrir los créditos fiscales. Lo que sucede es que la utilización de maniobras o artificios puede conducir al legislador a otorgarle calificación al delito de fraude fiscal y aplicarle consecuentemente una penalidad mayor. Para ejemplificar lo antes expuesto se da el siguiente ejemplo:

El primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece que: "comete el delito de -- defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio - del fisco federal". De lo expuesto, se desprende que la omisión de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, admite las conductas de comisión y omisión, pudiendo enmarcarse en consecuencias como - un delito comisivo, ya que produce un determinado efecto anti jurídico o bien como un delito omisivo originado de la pura y simple inobservancia de un deber especial.

Factores relevantes de la evasión fiscal.

Para redondear más el tema de estudio, se mencionarán algunos de los más importantes factores que determinan la evasión fiscal tales como: económicos jurídicos, técnicos, polí

ticos entre otros.

1. La principal causa de la evasión fiscal y que se manifiesta en casi todas las legislaciones tributarias es la que se debe al aspecto "económico" debido a un elevado gravamen fiscal de elevadas proporciones lo cual atenta contra el patrimonio de los contribuyentes. Es decir, al no existir -- una proporción entre la cuantía del gravamen a pagar y la "capacidad contributiva" del contribuyente se estará lesionando las metas impositivas de equidad y de distribución del ingreso de la población. El factor económico como determinante de presión tributaria es variable en el tiempo, y por ello el Estado debe mantener en actividad su facultad reformativa o modificatoria de las leyes tributarias para adecuar las cuotas de los tributos a las coyunturas económicas que se vayan presentando, pues una invariabilidad de cuotas tributarias en épocas de crisis, ocasionarían que el sacrificio fiscal rebasara la real capacidad contributiva del contribuyente quien incurrirá a la evasión tributaria para equilibrar su situación financiera particular.

2. Insatisfacción con el sistema impositivo. Si el contribuyente se lo propone, y en no pocas ocasiones lo hace, encuentra alguna injusticia real o imaginaria en cuanto a la conducta del Estado que cobró o está cobrando un tributo en algo que la persona, considere que no debería causarlo, o --

bien, que debería causar un tributo menor al fijado por la ley; en estos casos, y con el fin de recuperar lo que se considera propio, el contribuyente se hace justicia por propia mano aprovechando la primera ocasión que se presente para evitar el pago de algún tributo que le compense lo injustamente pagado. Por otra parte en algunos países tienen este problema en sus sistemas tributarios y están interesados en hacerles reformas fundamentales puede traer consigo trastornar -- aún más el orden ya establecido, y enfrentarse con la realidad de que no podrían ser administradas ciertas reformas sustanciales; por lo tanto un proceder sensato será comenzar por reformar la maquinaria administrativa existente y después -- afrontar las situaciones básicas de la reforma impositiva.

3. Falta de personal técnicamente preparado para llevar a cabo los actos de administración tributaria. La deficiente preparación técnica hace alentar la evasión, veamos por qué: Si la administración encargada de llevar el control fiscal de un sistema tributario no es capaz de llevar a cabo su función con eficacia y eficiencia será un sistema vulnerable de tal manera que si el sistema de leyes tributarias fuera bueno, pero el personal encargado de la mencionada administración no -- está a la altura de sus responsabilidades, el conocimiento y dominio de las técnicas fiscales ésta estará propensa a ser -- violada.

4.- Defectuosa redacción de preceptos legales.- Aunque no es frecuente esta causa de evasión fiscal, tampoco es raro encontrar en la legislación fiscal preceptos legales que por una defectuosa redacción motiven que las personas que debiendo cumplir con una obligación, la evadan por virtud de que la disposición que la rige está mal redactada y permite que el sujeto, interpretando gramaticalmente la disposición, se sustraiga a la acción del fisco, o cumpla defectuosamente con su obligación sin que la autoridad pueda hacer algo en contrario, por virtud de que el precepto rector adolece de una redacción.

5.- Existencia de normas legales casuísticas.- En nuestro país las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se regulan fundamentalmente a través de las normas legales, pero estas normas son sometidas frecuentemente a cambios, a veces contraproducentes que rompen la armonía inicial de la ley, con el fin de ir previniendo sobre la marcha casos aislados, de evasión. Pero estos "parches" legales generalmente se hacen en forma no muy ortodoxa, y como se dijo antes, sin meditar en muchas ocasiones sus consecuencias, dándose con ello casos de verdaderos torniquetes que si bien frenan la evasión de un contribuyente en particular, provocan para otro grupo de contribuyentes la asfixia económica, y para no caer en ella, optan por la evasión, por no encontrar un sendero más viable que les permita tributar lo justo.

6.- Preceptos legales que impiden a la autoridad realizar actos de liquidación de contribuciones. Si bien es cierto que en la materia fiscal existen instituciones jurídicas como la prescripción que permiten al evasor, al contribuyente incumplido liberarse de sus deberes por el simple transcurso del tiempo, que en materia fiscal es de cinco años, este plazo prescriptorio opera para todo tipo de contribuyentes, para los de buena y mala fé. Se piensa que para los evasores de mala fé, esto es, para los que evaden sus obligaciones tributarias haciendo USO de maquinaciones, simulaciones, maniobras o artificios, debería duplicarse el plazo de la prescripción, en lugar de asimilar a estos evasores a aquellos que no realizan tales maniobras.

7.- La expedición de disposiciones complementarias que llegan inclusive a modificar o nulificar a un precepto legal. Es no poco frecuente en la legislación fiscal mexicana, la práctica de expedir acuerdos, circulares o resoluciones, con el fin de explicar el alcance y contenido de una norma legal o reglamentaria; pero muchas veces la expedición de una norma jurídica de este tipo, llega inclusive a derogar un precepto legal, por virtud de que mediante la expedición de este tipo de documentos se llegan a adoptar tipos de conducta diametralmente diferentes a los señalados por la norma legal. En estos casos el gobernado no sabe o pretexto no saber qué hacer ante un conflicto de disposiciones jurídicas, y opta por aco-

gerse a aquella que más lo beneficie en su intención de evasión fiscal e inclusive, a veces, decide, con el pretexto de la contradicción, de plano evadir su obligación tributaria.

8.- Cuando el fisco abusa de las exenciones, amnistías o condonaciones. Ante tal situación, se crea un ambiente desfavorable para los contribuyentes que si cumplieron o cumplen oportunamente con sus obligaciones; (tal es el impuesto creado por nuestras autoridades hacendarias denominado 2% al activo de las empresas en el cual, hace excepciones tales como: a las empresas que componen el sistema financiero mexicano, así como las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas, entre otras más) las autoridades con estas acciones destruyen la conciencia fiscal de las personas cumplidas, pues éstas piensan y no sin razón que no tiene ninguna ventaja cumplir oportunamente, ya que para los contribuyentes incumplidos se crean programas de regulación fiscal, en los cuales hay muchas posibilidades para los evasores sistemáticos de acogerse a esos beneficios, burlando con la complicidad de las autoridades, sus más elementales deberes.

9.- El excesivo burocratismo de la justicia fiscal en el trámite y resolución de los procedimientos administrativos encaminados al cobro de los créditos fiscales, permite a los evasores maniobrar, desapareciendo sus bienes que pudieran ser embargables o inclusive cerrando sus negociaciones, para

evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

10.- Deficiente registro de los contribuyentes. El registro de los contribuyentes debe ser una de las instituciones mejor estructuradas de un sistema fiscal, con el fin de que las altas, bajas, cambio de domicilio, de actividad o de regimen fiscal pueda realmente proporcionar a las autoridades fiscales, el conocimiento cabal de la verdadera situación fiscal de sus contribuyentes.

Si en un sistema fiscal no saben las autoridades hacendarias cuántos contribuyentes tiene, si ignora sus actividades, el monto de su patrimonio, y el inventario actualizado del mismo, así como su ubicación geográfica o sus relaciones que producen hechos generadores de créditos fiscales, difícilmente podrá controlar sus actos evasores.

11.- Insuficiencia de personal técnicamente preparado. - Este factor es importante, y ante tal el personal encargado de la administración tributaria debe contar con la preparación adecuada que le permita llevar a cabo sus funciones de máxima eficacia y eficiencia, de lo contrario esta situación será un severo aliciente para llevar a cabo la evasión fiscal. El conocimiento y dominio de las técnicas de administración fiscal no es sencillo, y de ello deben estar concientes nuestras autoridades hacendarias, para preocuparse por emplear a

los mejores recursos humanos para capacitarlos y mantenerlos actualizados en el conocimiento de las técnicas de administración fiscal y en el manejo, interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales. Un personal desconocedor de sus atribuciones y funciones permitirá que casi con impunidad se cometan actos de evasión, sin siquiera percatarse de cómo y cuándo se evaden las prestaciones tributarias. La eficiencia no surge ni aparece espontáneamente; debe ser un objetivo primordial y motivo de preocupación constante de las autoridades; de tal manera que las autoridades deben llevar a cabo programas de capacitación para fortalecer los recursos humanos con los que cuenta.

12.- Existencia de una falta de armonía y equilibrio entre las contribuciones directas e indirectas. La doctrina señala que las ventajas que ofrecen las contribuciones en forma directa hace preferente a estos sobre los indirectos, que entre sus desventajas está precisamente la de que éstos últimos se pueden evadir más fácilmente. Sin embargo, un sistema tributario en el que los grandes volúmenes de recaudación se hacen descansar en los tributos directos, es decir, aquellos que no permiten la traslación y que inciden en definitiva sobre la persona señalada por la ley como sujeto pasivo del tributo, son más vulnerables a la crítica del contribuyente, el que ante cargas fiscales generalmente elevadas, se las ingenua para evadir su pago. No es ni podrá ser una garantía de

freno a la evasión, el sustentar la recaudación principalmente en tributos directos.

Tampoco es cierto que los tributos indirectos sean una invitación a la evasión fiscal, porque si el fisco crea en las leyes formas de control adecuadas técnicamente hablando la evasión se puede reducir a límites tolerables que permitan una elevada recaudación proveniente de estas contribuciones, con la ventaja de que por el fenómeno económico de la recaudación, y por la mecánica del tributo, el que frecuentemente va oculto en el precio, el verdadero pagador del gravamen, que es generalmente el consumidor, no se percata muchas veces de su existencia.

13.- Disposiciones tendientes a modificar preceptos tributarios. Cuando el estado actúa enérgicamente y con el fin de controlar la evasión cierra exageradamente la compuerta de las deducciones, estas disposiciones traerán un efecto contrario al que se perseguía. En este caso la evasión tiende a aumentar, porque el contribuyente, según sus posibilidades y habilidades, para evadir su obligación fiscal, o inventa deducciones de las que le permite la ley, allegándose documentos justificativos falsos o simplemente omitir declarar todos sus ingresos; esto sucede así porque el contribuyente considera que no es justo que no le permitan deducir erogaciones que efectiva y realmente realizó para obtener el ingreso que sir-

vió de base para la determinación de su utilidad real y auténtica. Esta situación se agrava en el caso de las personas físicas en donde por sistema sus deducciones no se aproximan nunca a sus gastos reales, y el sentimiento de represión no se hace esperar, cayendo frecuentemente en la evasión fiscal vía ocultamiento de ingresos o vía elevación artificial de las deducciones legales.

14.- Contribuyentes mayores y menores. En algunos sistemas tributarios como el de México, para efectos de control de las obligaciones y pago de algunas contribuciones, se dividen en el denominado regimen de contribuyentes mayores y menores; estos últimos son aquellos que perciben ingresos gravables anuales hasta por cierta cantidad y los mayores son los que en ese mismo ejercicio rebasan esa cifra. Para los contribuyentes menores existen obligaciones menos exigentes, así por ejemplo, están autorizados a llevar una contabilidad simplificada, además este tipo de contribuyentes realizan pagos de contribuciones por medio de una cuota fija la cual debe ser cubierta en seis pagos bimestrales de igual cuantía en el transcurso del año fiscal. Pero a este respecto, surge y puede afirmarse que en la gran mayoría de estos contribuyentes menores no son tales, sino a veces con exceso, son causantes mayores y sin embargo, aún sabiéndolo las autoridades fiscales, no realizan nada por llevarlos fiscalmente hablando, al lugar que les corresponde, probablemente sea esto por seguir

una práctica cómoda para los administradores fiscales y aún más para los propios contribuyentes quienes con la complacencia del fisco son evasores flagrantes de sus obligaciones fiscales.

15.- Políticas erróneas para el ejercicio del gasto público. Si el contribuyente se percatara de que el Estado no ejerce con prudencia y efectividad el gasto público y llega a la conclusión de que el presupuesto aplicado a obras y servicios no es el adecuado para que presten un servicio eficaz, este determinará por llevar a cabo la evasión fiscal, es decir el contribuyente tenderá a desconfiar del Estado por la mala administración de sus contribuciones. Por otra parte si los contribuyentes y sus familias no gozan de un razonable bienestar social y una adecuada seguridad de ellos y sus propiedades, estarán considerando que resulta inútil cumplir fielmente con sus obligaciones fiscales.

16.- Ignorancia de la obligación tributaria. Ante esta situación, el contribuyente, omite por completo el pago de sus contribuciones a las que está obligado, toda vez que argumenta ignorar las disposiciones que le afectan directamente. Con respecto a este punto se mencionará que existe un principio general de derecho y es el que se expresa así: "la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento". Esto significa que por el hecho de no conocer determinada ley, reglamento, -

decreto, circulares, resoluciones, etc. no vamos a quedar - - obligados a cumplir con dichas disposiciones jurídicas. Este tipo de situaciones se presentan con más frecuencia en los - contribuyentes menores; toda vez que no está al alcance del - mismo este tipo de conocimientos. Ante tal barrera sería conveniente por parte de las autoridades fiscales despertar la - conciencia fiscal a la ciudadanía, a través de los medios de información como lo son la televisión, radio, periódicos, revistas de tal manera que la población que deba cumplir con - sus obligaciones fiscales lo haga de una manera oportuna y -- eficaz.

Efectos Resultantes de la Evasión Fiscal

Dados los diversos planteamientos que se han hecho a la evasión fiscal resulta inobjetable, que estos representan un grave problema al Estado Mexicano en sus finanzas públicas to da vez que para cumplir sus objetivos se ven mermados sus ingresos por aquellos contribuyentes que debiendo cumplir con - sus obligaciones fiscales no corresponden a ellas de manera - oportuna.

Toda vez, que el presupuesto de egresos de la Federación para su consecución, se sustenta en los impuestos que se deben cobrar a aquellos contribuyentes obligados a ello y si es tos de alguna manera dejan de hacerlo, se provocará una deses

tabilidad en cuanto al equilibrio que debe existir entre ingresos-egresos; afectando finalmente el desarrollo y bienestar del pueblo mexicano.

Ante estas situaciones surgen efectos adversos, que de manera directa afectan en una gran mayoría a la población de medianos y bajos recursos económicos. De esta manera se enunciarán los siguientes:

1. En cuanto al Estado el efecto "económico" que representa es sumamente perjudicial toda vez que la disminución del flujo de ingresos provenientes del sistema tributario no cumplen con su objetivo principal de recaudación. Ante esta falta de recursos monetarios el Estado Mexicano tendrá que buscar alternativas de solución que le permitan allegarse de los recursos monetarios suficientes para apoyar actividades económicas primordiales.

Ante tal situación surgen dos alternativas: la primera puede darse a través de la emisión desmedida de circulante, lo cual traerá un serio problema denominado "inflación" que afecta el equilibrio entre la oferta y demanda de bienes y servicios. Por otra parte si el Estado opta por el endeudamiento tanto interno como externo la situación económica sañeará momentáneamente; porque a futuro la carga que representa tal y las altas tasas de interés afectarán a la población,

cual tendrá que hacerle frente, vfa aumentos, cuotas impositivas o mediante la creación de nuevos impuestos (tal es el caso de que en 1987, se creó la base nueva para efectos del impuesto sobre la renta, aún cuando existía la base tradicional ahora derogada, así también el impuesto del 2% a la nómina y el 2% al valor del activo de la empresa) lo cual afectará significativamente a la población, pero de manera singular a los contribuyentes cumplidos que en alguna forma se verán afectados con nuevas cargas fiscales, beneficiándose a todos aquellos que evaden sus obligaciones fiscales. Esto trae consigo un perjuicio para los contribuyentes cumplidos y una situación de injusto privilegio en favor de aquellos que no cumplen con dichas obligaciones fiscales. Además la "independencia económica" mexicana estará supeditada a empréstitos que se hayan pactado o estén llevando a cabo en el exterior.

2. Un segundo efecto como consecuencia de la nociva -- práctica de evasión fiscal es el relacionado al bienestar social de la población. Veamos por que, el desequilibrio del -- régimen financiero de la hacienda pública motivado por la -- usual práctica de la evasión fiscal no permiten al Estado Mexicano cumplir con sus funciones primordiales en cuanto a:

a) Prestación de servicios públicos acordes a las necesidades de la población (atención médica, transporte, actividades recreativas, alumbrado público, agua, teléfono, etc.) que

le permitan a ésta contar con un mínimo de servicios para su bienestar individual y colectivo.

b) Atención médica. Resulta importante señalar que este servicio público es fundamental para el desarrollo del mismo individuo como para el mismo país. Dado que el progreso de toda la sociedad se finca principalmente en su gente. Si ésta no cuenta con la infraestructura médica suficiente será una población presa de enfermedades y adversidades físicas.

c) Transporte. Gran mayoría de la población se ve en la urgente necesidad de recorrer grandes distancias para lograr llegar a su destino. Ante esta situación si el Estado no cuenta con los recursos necesarios se verá imposibilitado a prestar un servicio oportuno y eficaz, para la comunicación entre sus gobernados.

d) Actividades Recreativas. Para el buen desarrollo tanto físico, mental, social, intelectual el individuo debe contar con la infraestructura deportiva que le permita encauzar esa energía con la que cuenta, en actividades sanas para mantener un equilibrio biopsicosocial adecuado.

e) Alumbrado Público. La seguridad de la población debe ser un objetivo primordial para el Estado; es decir se deberá vivir en un Estado de derecho para vivir en la mayor armonía entre sus habitantes.

f) Agua, teléfono, etc. entre algunos otros servicios públicos tales como el agua, teléfono, carreteras si el Estado no cuenta con los recursos suficientes no estará a su alcance el ponerlos a disposición de la población. Por estas razones expuestas anteriormente todos y cada uno de los contribuyentes que debamos cumplir con nuestras obligaciones fiscales lo hagamos de tal manera que con éstas permitan al Estado solventar los egresos necesarios para la consecución de los objetivos planteados por nuestros gobernantes. De esta manera contribuir, beneficia a todos.

3. Un tercer efecto, es el referente al sujeto pasivo que como tal lleva a cabo la evasión fiscal. Al respecto no cumplir en forma personal es perjudicial para el sujeto debido a que estará atado a presiones psicológicas al saberse que no ha cumplido con sus obligaciones fiscales. Es decir; el no cumplir le hará sentir que en cualquier momento puede ser descubierto y obligado a pagar el crédito fiscal, así como las respectivas multas y recargos. Pero, además esta anticonducta permitirá a otros contribuyentes, si aquel la divulga o se percata a imitar al contribuyente evasor con lo cual se agravará el problema de la evasión fiscal. Ante tal situación es preciso despertar la "conciencia fiscal nacional y personal" para hacer ver que el contribuir trae beneficios personales y colectivos, los cuales se traducirán en bienestar social y en el fortalecimiento de la Nación Mexicana.

2. NACIMIENTO DEL DICTAMEN FISCAL

Por tratarse el dictamen fiscal la principal razón de -- apoyo al programa de fiscalización se dará una remembranza de éste desde sus inicios hasta lo que es en nuestros días.

En México, la confianza que los accionistas, las instituciones financieras y en general la sociedad otorgan al dictamen fiscal del Licenciado en Contaduría, dio origen a que desde el año de 1959, se estableciera la opción a las empresas - que se dictaminaran financieramente, para presentar dicho dictamen ante las autoridades fiscales, bajo la presunción de veracidad respecto de los hechos contenidos en el mismo, aprovechando el trabajo de auditoría realizado, evitando duplicar - la práctica de revisiones sobre las operaciones del contribuyente.

El dictamen del Licenciado en Contaduría para efectos - fiscales, nació como consecuencia del decreto presidencial de fecha 21 de abril de 1959, que creó a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En aquel entonces existía la duda acerca de la existencia o inexistencia legal de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, esta situación tuvo solución mediante el decreto presidencial del 4 de junio de 1971 en el que se expidió el re--

glamento de funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, publicado el 14 de junio de ese mismo año, estableciendo que dicha Dirección era una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este reglamento se complementó con el acuerdo No. 101-330, firmado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en el diario oficial del 17 de agosto de 1971, este reglamento le concedió facultades para practicar visitas domiciliarias. Ante esto surgieron amparos debido a que su existencia carecía de una base legal.

Esto obligó al poder ejecutivo federal a tomar una decisión después de 7 meses se expidió un reglamento del funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal con fecha 13 de enero de 1972 que fué publicado en el diario oficial el 16 de marzo de 1972. Con este reglamento se establece definitivamente la situación de la ahora Dirección General de Auditoría Fiscal Federal como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que señalaba en su artículo 57 la competencia de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El 31 de diciembre de 1979, al expedirse el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal cambió de nombre y fue creada la Dirección General de Fiscalización. En el diario oficial del 29 de febrero de 1984 fué publicado el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, entrando en vigor el 31 de marzo de 1984.

3. CONTRIBUYENTES QUE OPERAN AL MARGEN DEL CONTROL TRIBUTARIO Y FOMENTAN LA ECONOMIA SUBTERRANEA.

Al respecto, el tema es de mucha relevancia debido, al impacto que representa dentro de cualquier economía; es por esto que uno de los hechos económicos que más ha llamado la atención a los investigadores, es precisamente el fenómeno de la llamada "Economía Subterránea"; es decir, el de todas aquellas actividades desarrolladas por los agentes económicos pero que pasan desapercibidas en las estadísticas e indicadores tradicionales.

Es así, como el fenómeno de la economía subterránea se ha convertido en uno de los temas de mayor actualidad, tanto en los países desarrollados, como en desarrollo, por su impacto social y económico.

Ante este fenómeno, y, debido al estudio del mismo; se trata de comprender hechos oscuros en el acontecer económico; así como determinar una de las causas que explica la tendencia decreciente de los ingresos fiscales a pesar de los innumerables esfuerzos por elevarlos; y, para millones de personas en todo el mundo, la oportunidad de encontrar empleo, asegurar la supervivencia de sus empresas o complementar sus mercedados ingresos. Así, la economía subterránea se ha convertido en una parte relevante de cualquier economía moderna.

Actualmente, existen estimaciones del tamaño de la economía subterránea para casi todos los países desarrollados, obtenidas a partir de la aplicación de diversos métodos por parte de investigadores y de las propias autoridades gubernamentales. En forma paralela a lo anterior, la preocupación sobre este tema se ha ido extendiendo a los países en desarrollo, donde la presencia de las actividades económicas subterráneas es cada vez más evidente. Sin embargo, las investigaciones al respecto son todavía escasas y solo en algunos países como la India, Venezuela y Argentina se cuenta con estimaciones cuantitativas.

En lo que respecta a México, la investigación sobre el fenómeno de la economía subterránea es prácticamente inexistente, a pesar de que es ampliamente reconocida su presencia, así como las causas que la originan e incentivan (elevada carga fiscal, excesivo reglamentismo de las actividades económicas y corrupción burocrática).

Para efectos de este trabajo se considera a la economía subterránea dentro del contexto de actividades lícitas. A continuación se da una definición de lo que es la economía subterránea.

¿Qué es la economía subterránea?

Son aquellas actividades lícitas desarrolladas por los -

agentes económicos, pero las cuales no están registradas o lo son solo parcialmente en las cuentas nacionales y en el sistema fiscal.

De esta definición podemos concluir dos características fundamentales.

- a) A la actividad subterránea escapa, total o parcialmente, a la contabilidad nacional y
- b) Operan al margen del control tributario.

A continuación mencionaremos algunas actividades subterráneas:

1. Trabajos o empleos no registrados remunerados en efectivo que evaden el pago de impuestos y/o las contribuciones a la seguridad social;
2. Operaciones de trueque de bienes y servicios;
3. Préstamos por fuera del mercado financiero (usualmente a tasas usurarias y no registradas);
4. Transacciones de bienes y servicios no reportadas o subreportadas a la autoridad fiscal (automóviles usados, terrenos, casas, trabajos domésticos), etc.

En todos los casos se efectúan transferencias de ingresos por bienes o servicios, que de ser registrados oficialmente afectarían el nivel del producto nacional y de la recaudación fiscal.

3.1 Factores que determinan la economía subterránea.

La existencia de actividades subterráneas no registradas obedece, en gran medida, a la presencia de factores, que constituyen un incentivo para ellas.

Consultando la literatura existente sobre la economía -- subterránea en diversos países es casi unánime la identificación de las causas más importantes que la generan y que pueden clasificarse en los tres tipos siguientes: Impuestos, reglamentaciones y corrupción burocrática. A continuación se analiza cada uno de estos factores.

3.1.1 Los Impuestos

En general, se considera que tanto el nivel como incrementos de la carga fiscal son el factor más importante del estímulo o fomento de las actividades subterráneas. Según el país de que se trate, algunos tipos de impuestos son más importantes que otros y, en consecuencia, los de mayor peso relativo tienen un mayor grado de evasión fiscal. Por citar un ejemplo en los Estados Unidos, la atención se centra en el impuesto sobre la renta.

Por su parte, en Europa Occidental el énfasis ha sido en los impuestos al consumo (o al valor agregado), además de los relacionados con el empleo y la seguridad social. No obstante, en cualquier caso el desarrollo generalizado de la econo-

mía subterránea ha estado asociado estrechamente con aumentos significativos en la relación de la carga fiscal a producto nacional, la cual en algunos casos ha rebasado el 50% (Suecia). También, en muchos países en desarrollo que han experimentado periodos de elevada inflación, la carga fiscal real se ha elevado de manera importante (salvo en el caso de países que han indexado totalmente su sistema tributario).

Diferentes tipos de impuestos propiciarán distintas formas de evasión, adquiriéndose tanto en las prácticas de evasión como en las de fiscalización por parte de las autoridades. En el caso del impuesto sobre la renta, a personas físicas o morales, las formas más comunes son la doble contabilidad y la subdeclaración de ingresos, así como el uso exagerado y a veces ilegal de las deducciones y exenciones fiscales.

A su vez, la evasión de los impuestos a las ventas o al valor agregado, generalmente toma la forma de la proliferación de pequeñas empresas no registradas fiscalmente y que venden bienes y servicios netos de impuestos, lo cual resulta conveniente tanto al vendedor como al comprador. En algunos países (Italia y Argentina) se han hecho estimaciones del volumen de esta forma de evasión, encontrándose que llega a cerca del 50% del total de las transacciones.

Por otro lado, cuando los impuestos al empleo y las con-

tribuciones a la seguridad social, llegan a niveles significativos, dan lugar a la búsqueda de acuerdos entre los empleados y los patrones que en la práctica le dan mayor flexibilidad al mercado laboral. Los patrones se benefician evadiendo el pago de los impuestos a la nómina, mientras que el trabajador recibe un ingreso neto de impuestos y contribuciones. También, el trabajo a domicilio que caracteriza a ciertas industrias como la textil y la mueblera, es una consecuencia de este tipo de impuestos.

Una variante del empleo "subterráneo" es el que se lleva a cabo en horarios nocturnos de menor duración a la jornada - de ocho horas, al cual acuden individuos, que regularmente -- tienen empleos en la economía formal en horarios "normales" - con lo cual frecuentemente complementan sus bajos ingresos y sin pagar impuestos adicionales.

Como resultado de lo anterior se tiene que muchos contribuyentes "cumplidos" a tasas bajas de impuestos, pasan a actividades evasoras (total o parcialmente) en la medida en que - la carga fiscal se eleva o, dicho en otras palabras, se vuelve "más caro cumplir con las obligaciones fiscales". Evidentemente, este costo tendrá que pagarse cuando la administración fiscal sea muy eficiente y/o cuando las penas a las evasión sean demasiado severas; de manera análoga, una administración fiscal deficiente es, implícitamente, una forma de -

"abaratar" (y fomentar) la evasión.

Un concepto importante relacionado con lo anterior es el de la "moralidad fiscal" de un país y que se define como la actitud ciudadana de un pueblo hacia la evasión de los impuestos, o en otros términos, la disponibilidad de los individuos a ingresar a la economía subterránea.

Aunque, es innegable que intervienen factores de tipo -- cultural en este fenómeno, es evidente que la moralidad fiscal está determinada por el costo (nivel de la carga fiscal y efectividad del sistema de administración tributaria) de cumplir o no con ellas, además de que se relaciona con factores como: lo que la ciudadanía juzgue o perciba como un nivel de impuestos "justo" o "injusto", la confianza o desconfianza hacia las autoridades y su legitimidad, y la opinión de los individuos acerca del buen uso que el gobierno hace de sus impuestos. Así, la actitud de la ciudadanía hacia las actividades subterráneas y hacia quienes las practican, pueden oscilar entre un rechazo total, la tolerancia o la justificación plena, lo que incidirá en una mayor o menor proliferación de las mismas.

3.1.2 Las reglamentaciones

Un segundo factor que condiciona la presencia de actividades subterráneas es la proliferación de reglamentaciones y re

gulaciones oficiales, traducidas en un número abundante de leyes, reglamentos y personal burocrático que los crea y se encarga de hacerlos cumplir. Cada una de estas disposiciones administrativas tienen un efecto encarecedor, directo e indirecto, sobre las actividades productivas en la medida en que deben destinar recursos (tiempo, personal, etc.) a acatarlas. Cuando su costo aumenta demasiado, los agentes productivos -- tendrán un incentivo económico para tratar de evadirlas.

En este sentido, es importante subrayar el carácter económico de la evasión, ya que no tiene que ver con factores éticos o culturales, sino meramente de racionalidad económica. De igual forma, buena parte de la corrupción y/o coyotaje que ocurren en México, son respuestas de tipo económico a un sinnúmero de reglamentaciones; así, es preferible, es decir, más barato pagar una mordida y obtener un permiso o autorización dadas, que no obtenerlos o tener que "invertir" una cantidad mayor de recursos en lograrlos. El exceso de reglamentaciones o reglamentismos puede afectar prácticamente a todo tipo de mercados, si bien por lo general predomina en el laboral, el financiero y el de divisas (Tanzi, 1983) en casi dos ellos, provoca la existencia de mercados subterráneos.

En el caso del mercado laboral, se puede distinguir entre dos tipos de reglamentaciones:

- a) Las relacionadas con las condiciones de trabajo y;
- b) Las relativas a la elegibilidad para el trabajo.

Para el inciso a, se encuentran las que fijan salarios mínimos (profesionales o generales), jornadas laborales máximas y extras, condiciones de seguridad e higiene y protección ambiental. Por lo referente al inciso b, incluye las que determinan límites de edad para trabajar, permisos a trabajadores inmigrantes, licencias sanitarias y algunos tipos de contratación colectiva, entre otras.

Ante esta serie de inconvenientes, da lugar a un descenso en la demanda por trabajo. Una secuencia, entonces, es que muchos trabajadores y empresas optan por burlarlas, creándose así mercados laborales subterráneos y generando una evasión fiscal en cadena de otro tipo de impuestos. Este fenómeno económico aparece también en los mercados de bienes y servicios, las reglamentaciones más comunes son los controles administrativos de precios, el racionamiento de ciertos productos, las ventas forzosas de productos primarios e intermedios a agencias gubernamentales, cuotas de importación y exportación, requisitos de integración nacional, etc.

Ante estas medidas surgen efectos, los cuales se mencionan a continuación:

- a) Desestímulo de la producción;
- b) Encarecimiento;
- c) Escasez;
- d) Distorsión de los precios relativos.

Por otra parte, las reglamentaciones en los mercados financieros se caracterizan por la manipulación de las tasas de interés por parte de las autoridades y la creación de "cajones" crediticios con el propósito de "garantizar" el financiamiento de determinadas actividades calificadas como prioritarias por el gobierno. El resultado inmediato de estos controles es la distorsión en la asignación de los recursos financieros, al destinárseles a actividades cuya rentabilidad no es la adecuada (de otro modo no sería necesario el establecimiento de tales cajones), al mismo tiempo que pueden producir un desincentivo a los ahorradores e inversionistas, disminuyendo el proceso de intermediación financiera.

En consecuencia, el público tiende a crear mercados subterráneos o paralelos de dinero, donde el interés que reciben los prestamistas y pagan los solicitantes es mayor al del mercado formal pero más cierto y rápido, quedando al margen de las autoridades fiscales.

3.1.3 La corrupción burocrática.

La corrupción burocrática es un fenómeno que puede encon

trarse prácticamente en cualquier país independientemente de su sistema de organización económica o política. A pesar de que en ciertos casos se les asocia con las características culturales o políticas de determinado país, también es posible establecer un nexo con la proliferación de reglamentaciones, cuya transgresión deriva en beneficios económicos para las partes que la practican.

Así, cuando las actividades económicas enfrentan reglamentaciones excesivas, el uso de sobornos, cohechos o "propinas" sirve como "lubricante" para la obtención ágil y oportuna de licencias, permisos o, en general, el acceso a bienes cuya oferta es restringida (ejm. la instalación de teléfonos). Estas prácticas son comunes también en el otorgamiento de contratos para obras públicas y el suministro de bienes y servicios a dependencias públicas. En consecuencia, estas acciones generan ingresos que no son registrados oficialmente y que implican una subestimación del potencial tributario de un país.

En síntesis, se puede decir que el conjunto de factores señalados son los más relevantes en la determinación de la existencia de actividades económicas subterráneas y permiten configurar un cuadro relativamente completo de los incentivos y mecanismos que influyen en el surgimiento o proliferación de las mismas.

3.2 Resultantes de la proliferación de la economía subterránea.

Podemos mencionar que la presencia de la economía subterránea es común en la mayoría de los países; así está presente en Italia, Holanda, India, México, Perú, Argentina, etc. - podríamos seguir enumerando muchos más países pero la intención es ver que este fenómeno afecta a la gran mayoría de - - países del orbe. Así, se enumeran algunas resultantes de la economía subterránea:

3.2.1 Distorsiones de las estadísticas oficiales.

Mientras más elevado sea el tamaño de la economía subterránea, mayor será el grado en que las estadísticas oficiales de los agregados macroeconómicos estarán falseando la realidad económica de un país. Por mencionar un ejemplo, en el caso del producto nacional bruto definiendo a este como la medición global de una economía, traería consecuencias tales como:

El hecho de no registrar las actividades implicará una subestimación del tamaño real (o total) de la economía, y en consecuencia las relaciones que se obtengan sobre el ritmo de crecimiento, ingreso personal, empleo y en general las proporciones que guardan otros indicadores respecto al PNB estarán describiendo un cuadro falso de la realidad económica del país de que se trate; también es de mencionarse que al no cap

tarse en las estadísticas los empleos que se generan en la -- economía subterránea, las cifras relativas al desempleo glo-- bal podrían estar sobreestimadas; a partir de un estudio hecho en Estados Unidos, e Italia revelan que se encontró una subestimación de las cifras de desempleo oficiales alcanzaban un grado sustancial.

Por otra parte la inflación, también se vería afectada, ya que ésta representaría lo realmente ocurrido; debido a que los precios en la economía subterránea pueden tener una dinámica distinta a la observada en la economía formal.

3.2.2 Efectividad de las políticas económicas

Este punto es de suma importancia debido a que el diseño de las políticas económicas tienen como origen las estadísticas oficiales, de tal manera que si dichas cifras no corresponden a la realidad económica, entonces los resultados de ta les políticas podrán ser contrarios a los esperados o con una efectividad menor; es por esto que las actividades económicas subterráneas de alguna manera deberían ser medibles para una mejor toma de decisiones.

3.2.3 Equidad impositiva y distribución del ingreso

Con referencia a la equidad impositiva y a la distribución del ingreso es importante determinar que la mayoría de las actividades económicas subterráneas son por definición --

evasores de impuestos, las políticas de ingresos y de distribución de la carga tributaria sufrirán importantes distorsiones en la medida en que la economía subterránea sea más grande. De tal manera que, el nivel de ingresos tributarios se verá reducido en comparación a las necesidades de gasto de una economía cuya magnitud real es superior a la registrada - pues las actividades subterráneas utilizan de manera irrestricta la infraestructura física y de servicios que el gobierno sufraga. De lo anterior podemos deducir que al aumentar la demanda del público de esa infraestructura, el gobierno se ve en la necesidad u obligación a aumentar la carga fiscal entre los contribuyentes cautivos, por lo que estarán financiando al conjunto de individuos que eluden las contribuciones. Esta situación da origen a un círculo vicioso, ya que como resultado de la presencia de la economía subterránea la carga fiscal se eleva, lo que a su vez incentiva a que otras actividades originalmente gravadas ingresen al mercado subterráneo.

3.3 Efectos tanto positivos como negativos

El contar con una economía subterránea de tamaño considerable afectó el desempeño del sistema económico en varias formas, pero a la vez también trae consigo beneficios. Es evidente como ya se mencionó, que la economía subterránea no contribuye a la eficiencia fiscal y a una mejor conducción de la política económica. Sin embargo, en el terreno de la producción y distribución de bienes y servicios, la economía subte-

rránea puede en ocasiones ser más eficiente que la formal debido precisamente a que prescinde de las trabas a la eficiencia que representan las reglamentaciones gubernamentales, al mismo tiempo que goza de mayores recursos financieros que no van a las arcas públicas como impuestos. También es importante decir que, existe evidencia de que algunas empresas ingresan a la economía subterránea con el objeto de poder competir en mejores condiciones de precios; ahí, a parte de los beneficios señalados, se encontrarán con un mercado laboral, más -- flexible y quizá con insumos cuyo precio será más reducido o su disponibilidad mayor, que dentro de la economía formal.

Por lo tanto el ingresar a la economía subterránea tiene beneficios desde el punto de vista individual; pero no así -- desde el social.

Es importante resaltar que en la economía subterránea se utilizan recursos que de manera alguna estarían desempleados o subutilizados, o, cuyo rendimiento sería menor en la economía formal. Más aún, este argumento se refuerza al tomar en cuenta que existe una serie de aspectos adversos para la operación de la economía subterránea, como:

- 1.- La menor disponibilidad de financiamiento bancario;
- 2.- Privación de beneficios fiscales;
- 3.- Privación de obras de mano capacitada y
- 4.- Utilización de maquinaria obsoleta.

Como puede apreciarse la economía subterránea es un fenómeno que ejerce efectos tanto positivos como negativos, sobre el funcionamiento global de una economía y que no puede pasarse por alto si se pretende alcanzar una mayor equidad impositiva, y un bienestar social para toda la sociedad.

En base a lo expuesto sobre el tema a continuación se darán algunas conclusiones:

1.- La economía subterránea, o sea, el producto interno bruto no registrado o registrado de manera sólo parcial en las estadísticas oficiales, surge y se desarrolla fundamentalmente por los altos impuestos, el excesivo reglamentismo y la corrupción burocrática. Este es un fenómeno que ocurre en países tanto desarrollados como en desarrollo, e independientemente de su sistema económico y político.

2.- Cuando la economía subterránea crece y alcanza proporciones significativas, las estadísticas oficiales de los agregados económicos presentarán un cuadro distorsionado de la realidad económica de un país. En consecuencia, el diseño e instrumentación de políticas basadas en tales estadísticas verán reducida su efectividad y, en algunas ocasiones, bien puede llegar a provocar efectos contrarios a los deseados.

3.- No obstante lo anterior, al nivel de las unidades de producción y distribución de bienes y servicios, el desarro -

llo de actividades subterráneas puede llegar a convertirse en un mecanismo que eleve su eficiencia, en la medida en que les puede permitir superar las trabas a la producción que representan algunas reglamentaciones gubernamentales, además de disponer de mayores recursos en lugar de que éstos se canalicen a las arcas públicas.

4.- El conocimiento, si bien aproximado, de la magnitud de la economía subterránea de un país, puede llegar a ser un factor determinante para el funcionamiento global de una economía, para una mayor equidad fiscal y para la obtención de estadísticas confiables que permitan el diseño de políticas adecuadas y efectivas.

5.- A pesar de la naturaleza de la economía subterránea que impide tener cálculos precisos de la misma, numerosos economistas de diversos países se han abocado al desarrollo de métodos tendientes a obtener estimaciones aproximadas de su magnitud.

Aún cuando se reconoce que los distintos métodos tienen limitaciones, tanto por la complejidad del fenómeno como por la poca información relevante, las mediciones llevadas a cabo han alcanzado gran difusión y aceptación a nivel internacional. Esto se ve reflejado en el considerable número de países para los que ya se han efectuado estimaciones del tamaño de -

su economía subterránea.

6.- La evidencia disponible muestra que para los países industrializados en general (OCDE)*, la proporción que representan las actividades subterráneas con respecto a su PNB se ubica en un rango de entre 4.1% (para Japón) y 30-33% (Estados Unidos e Italia). En cuanto a los países en desarrollo, si bien existen muy pocos estudios completos (salvo) el caso de la India en que se ha estimado en por lo menos 20% de su PNB), la observación directa y de algunos indicadores específicos sugiere que el tamaño de la economía subterránea con relación a la economía formal, supera fácilmente las proporciones alcanzadas en los países desarrollados.

7.- Para el caso de México se puede afirmar, a priori, - que existen los elementos condicionantes para la presencia de actividades económicas subterráneas, entre los que destacan: una elevada carga fiscal, excesivo reglamentismo y corrupción burocrática. Esto se advierte fácilmente en la proliferación de comercios ambulantes, tianguis, altas tasas de desempleo y un fuerte grado de evasión fiscal, el cual es reconocido por las propias autoridades hacendarias.

8.- Los resultados de investigaciones llevadas a cabo -

* Organización Cooperación Para el Desarrollo Económico.

por el Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, A.C. revelan que la magnitud de la economía subterránea en México fluctúa entre un cuarto y un tercio (esto es, entre 25% y 33%) del producto medido en las estadísticas oficiales. Para 1985, por ejemplo, el tamaño de la economía subterránea implicó una pérdida fiscal equivalente de por lo menos 26% de los ingresos tributarios del gobierno.

9.- Sin embargo, quizá aún más importante que el tamaño absoluto de la economía subterránea en México, es su tendencia persistente a aumentar durante la última década, la cual parece haber ya comenzado a ocasionar distorsiones importantes al sistema económico en su conjunto.

10.- Si bien es cierto que los cálculos de este estudio constituyen una somera aproximación al conocimiento de este fenómeno y que sería conveniente en el futuro complementar - aún más las estimaciones, es evidente que tienen serias implicaciones de política económica. Sin duda, las autoridades hacendarias deberán incrementar sus esfuerzos de fiscalización de las actividades evasoras de impuestos, con el objeto de - distribuir más equitativamente la carga fiscal entre los contribuyentes, además de elevar los ingresos públicos.

11.- No obstante lo anterior, el verdadero combate a la economía subterránea deberá realizarse atacando las causas de

fondo que la provocan e incentivan. En especial, la carga fiscal deberá reducirse en términos reales de manera que aliente a las actividades formales, y deberá reducirse de manera significativa (no sólo simbólica) el excesivo reglamentismo que caracteriza a la economía mexicana y, en general, disminuir el peso de la burocracia que entorpece el desarrollo de las actividades productivas y propicia la corrupción.

C A P I T U L O I I

LA PROFESION CONTABLE APOYANDO LAS ACCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES CONTRA LA EVASION FISCAL

1. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS COMO ACTIVIDAD PRIVA-
TIVA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN SU CARACTER DE PROFE-
SIONAL INDEPENDIENTE.

1.1 HISTORIA FUNCION AUDITORA

2. EL DICTAMEN FISCAL DEL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO EX--
TENSION DE LA FISCALIZACION.

3. PRACTICA Y USO DEL DICTAMEN FISCAL COMO INSTRUMENTO DE --
APOYO Y AMPLIACION DE LA COBERTURA DE FISCALIZACION.

4.1 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

4.2 PROGRAMA DE TRABAJO

4. RECONOCIMIENTO DEL DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA
POR LAS AUTORIDADES FISCALES, POR TRATARSE DE UNA OPINION
INDEPENDIENTE E IMPARCIAL PREPARADA BAJO UN MARCO NORMATI
VO PROFESIONAL.

1. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS COMO ACTIVIDAD PRIVATIVA DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN SU CARACTER DE PROFESIONAL INDEPENDIENTE.

Dentro de la diversidad de actividades desarrolladas por el Licenciado en Contaduría, se encuentra aquella que efectúa en forma independiente, la cual está encaminada a emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad de estados financieros y los resultados de las operaciones dentro de un marco normativo estricto y a un sentido de responsabilidad social, a la cual denominamos auditoría.

De esta manera se enuncian algunas definiciones de lo que es la auditoría:

Para Montgomery: "Es un examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos.

Andrés Montero: "Es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con las mismas, a fin de determinar su corrección.

De esta manera se concluye que auditoría es:

"Es el examen llevado a cabo, por el Licenciado en Contaduría, de los libros y registros de contabilidad de una empresa u otro organismo, de acuerdo a las normas de su profesión, a fin de expresar una opinión y de informar acerca de ellos.

Dicho lo anterior, dentro de la diversidad de actividades efectuadas por el Licenciado en Contaduría, la auditoría es la actividad por excelencia en el ejercicio de la profesión.

El Licenciado en Contaduría en su carácter de profesional independiente; es aquel profesional que reúne una serie de requisitos establecidos para poder efectuar un examen de estados financieros:

Requisitos:

- Preparación académica
- Calidad y capacidad profesional
- Criterio y experiencia profesional

La auditoría es una actividad profesional, que ha experimentado un gran desarrollo en el presente siglo, lo que se ha traducido en que demanda sus servicios. La auditoría y el profesional contable tienen gran relevancia desde este siglo. Así podemos apreciar como a través del tiempo los profesionales contables se han agrupado y formado asociaciones para - -

brindar sus servicios profesionales en el campo de la auditoría. Es así como la profesión y los auditores logran prestar sus servicios a una gama de personas diversas.

De esta manera se observa como las agrupaciones profesionales tienen gran influencia en el contorno económico. La -- profesión contable y el Licenciado en Contaduría en su carácter de profesional independiente han logrado ganarse el lugar y decoro que se merecen. Dicho lugar y decoro han sido obtenidos en base a la calidad profesional del trabajo desarrollado. La consecuencia producto de esa calidad; redundando en la - intensificación del campo de actuación del Licenciado en Contaduría.

La responsabilidad de cumplir ante aquellas personas interesadas en la opinión profesional que emita el Licenciado - en Contaduría sobre los estados financieros de una empresa es de gran relevancia e importancia. Las decisiones a tomar por los interesados dependerá en gran medida de la opinión profesional acerca de la veracidad de los estados financieros que emita como consecuencia de haber llevado a cabo, la revisión de estados financieros de acuerdo a las normas de auditoría - generalmente aceptadas.

Día a día la relación cliente-auditor es mayor dado el - desarrollo que han mostrado las empresas en los últimos años,

las cuales requieren cada vez más la presencia de profesionales especializados en aspectos contables capaces de auxiliarlos en las múltiples necesidades inherentes a cada cliente.

1.1 Historia de la función auditora.

Las auditorías han existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías de informes financieros es objeto de controversia, pero se sabe que hacia el siglo XV, algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Aunque el origen de la función de auditoría es remoto, su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo.

El origen de la función de auditoría en Norteamérica es, sin lugar a dudas, británico. La contaduría como profesión fue introducida en este continente por los británicos en la segunda mitad del siglo XIX. De tal manera, que los contadores norteamericanos adoptaron de los británicos el modelo de informe de auditoría, lo mismo que sus procedimientos de análisis. En el Reino Unido, en aquel entonces, como ahora, las corporaciones públicas se constituían bajo una ley nacional conocida como la Ley de empresas a la cual debían someterse todas las empresas públicas. Es decir en Gran Bretaña existen leyes sobre las compañías en donde se les exigía la eje

cución de auditorías, además de existir la legislación sobre quiebras aprobadas por el Parlamento en la década de los cincuenta del pasado siglo.

Hacia 1900 la revolución industrial tenía casi 50 años y las empresas industriales habían alcanzado un crecimiento notable. Había un mayor número de accionistas distantes, muchos de los cuales empezaron a recibir informes de auditores. La mayoría de los nuevos accionistas no comprendían el significado de la labor de los auditores. Las concepciones erróneas acerca de la función de auditoría estaban muy arraigadas incluso entre los comerciantes y banqueros. Por ejemplo, existía la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de la exactitud de los estados financieros.

La contaduría se desarrolló rápidamente en América y en época de caos económico. Se produjeron para salvaguardar a los accionistas de muchas compañías que tuvieron su origen en la revolución industrial como ya se ha mencionado en Gran Bretaña. En América, los contables titulados aparecieron en escena durante las décadas de rápido crecimiento que sucedieron a la guerra civil. Muchos de ellos eran escoceses e ingleses que vinieron aquí para vigilar el capital que estaba dando frutos en el nuevo mundo procedentes del viejo. En 1907 fue un año muy próspero para los contables; estos han visto cómo a lo largo del siglo XX, crecía cada vez más su influencia e

implicación en los negocios de la comunidad en los momentos de adversidad económica, en el llamado pánico de 1907, cuando los bancos y empresas iban a la quiebra en número alarmante; la función de los auditores fue primordial, contribuyó a -- acabar con el pánico y sentó las bases para una mayor aceptación empresarial del papel de los contables en la industria.

Como resultado del pánico de 1907, la profesión contable recibió un fuerte impulso con el establecimiento en 1913 de -- la Federal Reserve Board; al año siguiente también fue creada la Federal Trade Commission. Las exigencias planteadas por la Federal Reserve Board y por la Federal Trade Commission como nuevos cuerpos reguladores, condujeron a la adopción de criterios y pautas oficiales para los contables independientes y, obviamente, la aparición del nuevo impuesto sobre la renta -- abrió un amplio campo para nuestra profesión. Llegamos ahora al hundimiento de la Bolsa de 1929 y a las leyes resultantes de 1933 y 1934. Al crear la Securities And Exchange Commis-- sion, y al exigir que los informes financieros de las empre-- sas fueran auditados, esta amplísima legislación hizo más que cualquier otra para fomentar el enorme crecimiento de la auditoría. Sentó las bases para la enorme demanda de servicios -- de auditoría, de esta manera se consolida la profesión y cre-- cimiento de los auditores hasta nuestros días.

2. EL DICTAMEN FISCAL DEL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO EXTENSION DE LA FISCALIZACION.

A efecto de abordar el tema se darán algunas definiciones del significado de la palabra Dictamen.

Según Diccionario de la Real Academia Española:

Dictamen m. Opinión y juicio que se forma o emite sobre alguna cosa. Concepto, sentencia. Informe acerca de una consulta planteada.

Por otra parte de acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. lo define como:

Dictamen. 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.

De tal manera definiremos al Dictamen como:

Dictamen. Es la opinión que se ha formado el Contador Público sobre determinados estados financieros; de acuerdo a ciertas normas impuestas a la profesión contable.

Las Autoridades Hacendarias ante la responsabilidad de

llevar a cabo la función fiscalizadora; la cual implica la utilización de recursos humanos, materiales, técnicos, monetarios, los cuales en la mayoría de veces son escasos y la gran complejidad de operaciones llevadas a cabo por miles de empresas; no permiten a las autoridades llegar a un cierto nivel de fiscalización representativo de los contribuyentes obligados a cumplir de acuerdo a los preceptos legales establecidos.

Ante tal situación y debido a la confianza que los accionistas, instituciones financieras y en general la sociedad otorgan al Dictamen del Licenciado en Contaduría surge o nace por decreto presidencial en 1959, el dictamen para efectos fiscales; esto permite a los Licenciados en Contaduría previo cumplimiento de requisitos establecidos, dictaminar para efectos fiscales y consecuentemente convertirse en una extensión de la fiscalización.

El auditor lleva a cabo su examen dentro de un marco ético y normativo estricto, contenido en el código de ética profesional y en las normas y procedimientos de auditoría (de las cuales se hablará en el capítulo IV) disposiciones fundamentales que la propia Contaduría Pública se ha impuesto, a través de su emisión formal por el Instituto Mexicano De Contadores Públicos, nuestro máximo organismo nacional, mismas que en términos generales coinciden con las normas establecidas para esta actividad a nivel internacional.

Por eso los profesionistas contables estamos concientes de la responsabilidad social adquirida.

El Dictamen del Licenciado en Contaduría tiene amplio re conocimiento a nivel internacional y es utilizado por adminis tradores, inversionistas, acreedores, autoridades y demás per sonas interesadas, quienes le otorgan su confianza y toman de cisiones con base en el mismo, por tratarse de una opinión in dependiente e imparcial preparada bajo un marco normativo pro fesional.

Debemos señalar que el Dictamen del Licenciado en Contaduría para efectos fiscales, es exactamente el mismo que se emite para efectos financieros; sin embargo, el primero incluye un informe adicional sobre la situación fiscal del contribuyente en el que se consignan bajo protesta de decir verdad, diversas manifestaciones que concluyen con la aseveración por parte del Licenciado en Contaduría en el sentido de que el -- contribuyente auditado cumplió con sus obligaciones fiscales, o en su caso, las salvedades a dicho cumplimiento.

Asimismo, dicho dictamen incluye una serie de anexos complementarios, que constituyen conciliaciones e integraciones numéricas entre las cifras de los Estados Financieros y las - declaraciones de impuestos de los contribuyentes.

Cabe destacar que en los casos en que el auditor detecta errores en las contribuciones de la empresa ésta debe presentar las declaraciones complementarias y pagar las diferencias procedentes, a fin de evitar la existencia de salvedades en el dictamen e informe del auditor, así como las sanciones respectivas.

Es así como a lo largo de 29 años de vida que lleva el dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, las autoridades han podido constatar la validez de este medio de fiscalización y la regla general es que los Licenciados en Contaduría cumplimos con las disposiciones éticas, técnicas y reglamentarias aplicables para su emisión, siendo actualmente utilizado por más de veinte mil empresas cada año.

De acuerdo con lo anterior, cuando el dictamen de Estados Financieros se le dan efectos fiscales mediante una opinión específica adicional, éste se constituye en una extensión de la función fiscalizadora; permitiendo a la autoridad fiscal encauzar sus objetivos y esfuerzos para detectar a contribuyentes evasores e incluso a quienes operan al margen del control tributario y fomentan la economía subterránea. De esta manera se considera al Dictamen Fiscal como un instrumento de apoyo y aun más de cobertura de fiscalización.

Para los contribuyentes, el Dictamen fiscal representa -

una aportación del Licenciado en Contaduría, para su mejor funcionamiento administrativo y contable, que le otorga una mayor oportunidad y certera información, obteniendo además, la confirmación razonable de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, manifestando así su imagen de contribuyente cumplido, por lo que su utilización y credibilidad son de estimarse y difundirse, a fin de que lo adopten un mayor número de contribuyentes. En la medida que se perfeccione el uso de este instrumento, mediante el concurso de los contribuyentes, autoridades y licenciados en Contaduría independientes, será factible agilizar y optimizar su revisión, evitando en lo posible la intervención directa por parte de las autoridades federales, estatales y municipales, en la fiscalización de contribuyentes dictaminados sin que esto implique merma de las facultades que el código federal tributario y los códigos fiscales estatales les confieren a dichas autoridades.

En efecto, las opiniones de los profesionales de la Contaduría Pública, no obligan a las autoridades fiscalizadoras, sino que se admite en principio validez, constituyendo la opinión de un tercero independiente sobre el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes auditados, a la cual las autoridades responsables de la fiscalización le conceden valor probatorio, en el entendido de que tanto el dictamen, como las operaciones del contribuyente, pueden ser revisados por la autoridad cuando ésta lo considere -

conveniente, dentro de los plazos legales establecidos.

Concientes estamos de que en cualquier comunidad pueden producirse, por excepción, desviaciones de conducta, mismas - que reprobamos y que de ser plenamente comprobadas y fundamen-
tadas, deben ser objeto de sanción.

Las experiencias positivas que las autoridades fiscales han constatado a través de la utilización del Dictamen para - efectos fiscales, ha propiciado que recientemente el Institu-
to Mexicano del Seguro Social, admita la opinión del Licencia-
do en Contaduría acerca del cumplimiento de las obligaciones
relativas a la ley de la materia, mediante la emisión de un -
dictamen específico, pero estableciendo como condición que -
los emisores de tal opinión estén previamente habilitados pa-
ra dictaminar para efectos fiscales y cuenten con registro vi-
gente ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

3. PRACTICA Y USO DEL DICTAMEN FISCAL COMO INSTRUMENTO DE APOYO Y AMPLIACION DE LA COBERTURA DE FISCALIZACION.

La práctica y uso del dictamen fiscal en nuestros días -
es representativo, siendo utilizado actualmente por más de -
veinte mil empresas cada año. Los beneficios que ofrece el -
dictamen fiscal al contribuyente, autoridades y Licenciado en
Contaduría en su carácter independiente son diversos.

Para los contribuyentes, el dictamen fiscal representa - un apoyo para el mejor funcionamiento administrativo y contable, que le otorga una mayor oportunidad y certera información, obteniendo además, la confirmación razonable de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, y el manifestarse como un contribuyente cumplido de nuestras leyes impositivas, por lo que su utilización y credibilidad son de estimularse y difundirse, a fin de que lo adopten un mayor número de contribuyentes.

A las autoridades fiscales es importante para llevar a cabo la función fiscalizadora. Es decir, el dictamen fiscal va a ser un instrumento de apoyo y de una mayor cobertura nacional, a efecto de que los contribuyentes cumplan con las obligaciones fiscales en forma oportuna y eficiente y se reduzca de manera significativa las acciones de elusión y evasión fiscal. Esto permitirá a las autoridades fiscales encauzar mejor sus objetivos y esfuerzos en el diseño de programas que le permitan cumplir eficientemente con la tarea de fiscalización y llevar a cabo actividades prioritarias que redunden en bienestar social a la población, y entre las que se mencionan:

La creación de centros de salud, educativos, de trabajo, así como transporte, servicios públicos tales como el agua, drenaje, luz, etc. Es decir de manera indirecta el Licencia-

do en Contaduría en su carácter de profesional independiente al efectuar su trabajo de auditoría estará apoyando de manera significativa a las autoridades fiscales en su tarea de vigilar y controlar a los contribuyentes en sus obligaciones fiscales.

4. FACTORES IMPORTANTES EN EL DESARROLLO DE UNA AUDITORIA.

Dada la naturaleza profesional del trabajo de auditoría requiere, efectuarlo dentro de la más pura técnica contable a efecto de asumir en este tipo de actividad una actitud profesional.

El desarrollo de una auditoría; es compleja y ante tal - el personal encargado de la auditoría deberá actuar con cuidado y diligencia profesional en el desarrollo de la auditoría. La debida planeación y control del trabajo de auditoría permitirá atender cualquier contingencia que se presente durante - el desarrollo de la misma.

El cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas y atendiendo las reglas del Código de Ética Profesional son disposiciones que la propia profesión se ha impuesto para efectuar un trabajo profesional de auditoría.

Al llevar a cabo una auditoría de estados financieros se

distinguen dos factores de importancia en el desarrollo de la misma, los cuales son:

- a) Estudio y evaluación del control interno
- b) Programa de auditoría

Estos dos factores son importantes debido a que:

- El estudio y evaluación del control interno va a ser útil al Licenciado en Contaduría para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

- El programa de auditoría resulta ser una guía para el personal encargado de la auditoría; en donde se enunciarán los procedimientos aplicables a cada rubro de los estados financieros.

4.1 Estudio y Evaluación del control interno.

Uno de los factores que se consideran de importancia en el desarrollo de una Auditoría es el relativo a:

La evaluación del Control Interno y de los Procedimientos de contabilidad, que representan el fundamento de la organización de una empresa, y constituyen la base sobre la cual el auditor determina la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Cuando el control interno ha sido técnica y cuidadosamente evaluado y comprobada su efectividad, se limitan tanto la posibilidad de errores como de irregularidades en el movimiento financiero de la empresa, y se puede tener la seguridad de que en principio, los hechos registrados son ciertos, existiendo un buen control interno, la auditoría debe limitarse a sus pruebas selectivas; es por eso que el auditor debe tener entre sus miras principales examinar la calidad del control interno y recomendar medidas para perfeccionarlo.

De esta manera, la comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría llevan a cabo o determinan las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el Licenciado en Contaduría en su carácter de auditor externo. Dentro de estas normas se encuentran las relativas a la ejecución del trabajo, en donde se señala que el trabajo de auditoría debe ser llevado y cumplido dentro de los lineamientos establecidos para tal efecto. Para llevar a cabo, un trabajo profesional de auditoría y que sirva de base para posteriores pruebas de auditoría se deberán cumplir los siguientes puntos relativos a la ejecución del trabajo:

- Planeación y supervisión
- Estudio y Evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente

De los mencionados se estudiará el relativo al estudio y

evaluación del control interno por ser esta la razón principal a tratar. En el Capítulo IV se analizarán más analíticamente las normas de auditoría. En efecto el boletín emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano De Contadores Públicos, A.C. nos señala:

A fin de cumplir con la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría. Del mencionado, estudio y evaluación, estará obligado el Licenciado en Contaduría a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la empresa. De esta manera se dará la definición de Control Interno según, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría:

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescriptas por la administración.

De tal definición se desprenden los objetivos referentes al control interno contable, los cuales se mencionan:

1. La protección de los activos de la empresa;
2. La obtención de información veraz y confiable.

Por lo tanto se deduce que el control interno contable - comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Consecuentemente si se cuenta con un control interno contable y éste se ejecuta de acuerdo a las políticas establecidas, el resultado será el deseado y proporcionará seguridad razonable de:

a) Al llevar a cabo, operaciones o transacciones, éstas se realizarán con "autorización" de la administración.

b) Las operaciones registradas, permitirán la preparación de Estados Financieros de conformidad con principios de contabilidad y para mantener datos relativos a la custodia de los activos.

c) El acceso a los activos sólo se permitirá de acuerdo con autorizaciones de la administración.

d) La comparación de los datos registrados relativos a la custodia de los activos, con los existentes durante cierta periodicidad de tiempo y ante cualquier diferencia tomar las medidas más convenientes.

Es decir, el Estudio y Evaluación del control interno para el Licenciado en Contaduría es parte fundamental en el desarrollo de su examen de Estados Financieros, ya que un Estudio y una Evaluación adecuada redundará en una menor carga de trabajo, al contrario si el control interno es deficiente o no se lleva a cabo de manera adecuada se traducirá en una mayor carga de trabajo y aún más en recursos económicos.

Para el logro de objetivos, en cualquier área del conocimiento es fundamental contar con los elementos (humanos, materiales, técnicos) que le permitan lograr los fines para lo cual fué creado. De tal manera el Control Interno Contable deberá satisfacer los elementos necesarios para lograr los objetivos primordiales que debe cumplir todo Control Interno Contable.

a) Organización

1. Dirección, que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

2. Coordinación, que exista la armonía y homogeneidad de las partes integrantes de la empresa; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

3. División de labores, que defina claramente la independencia

dencia de las funciones de operación, custodia y registro. Esto permitirá evitar duplicidad de funciones, así como posibles actividades en perjuicio de la organización, al no existir precisamente la división de actividades.

4. Asignación de responsabilidades, que establezca con claridad los nombramientos dentro de la organización, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.

b) Procedimientos

Además de una adecuada organización deben existir procedimientos, los cuales permiten lograr los objetivos deseados, y de esta manera mantener la solidez de la organización.

1. Planeación y Sistematización, es necesario que a este respecto contar con manuales de organización y procedimientos para fijación de autoridad y responsabilidad. Es decir, la utilización de los mencionados manuales permitirá al personal cumplir de la mejor manera posible sus funciones y responsabilidades, uniformar los procedimientos, cumplir las políticas establecidas, reducir errores y sobre todo, disminuir el período de entrenamiento del personal nuevo y reducir el número de ordenes verbales y de decisiones apresuradas.

2. Registros y formas, el contar con la papelería propia y apropiada es fundamental para el buen funcionamiento del --

control interno y de esta manera registrar en forma correcta y oportuna activos, pasivos, productos y gastos.

3. Informes, la preparación y emisión de informes contables constituyen un aspecto importante del control interno - por ser estos la base de tomas de decisiones. Por lo tanto esta clase de informes por su contenido e importancia deberán ser analizados e interpretados por personal con capacidad para juzgarlos y entenderlos.

c) Personal

Este aspecto resulta sumamente importante debido a que, - el personal que se ocupe debe ser el idóneo para llevar a cabo las funciones en forma eficiente y oportuna.

1. Entrenamiento. Al respecto los programas de capacitación y entrenamiento deberán ser periódicos y de acuerdo a -- las necesidades de la organización. El contar con este tipo de programas permitirá la identificación clara de funciones y responsabilidades de cada empleado, asimismo la reducción de ineficiencia y tiempo desaprovechado será resultado de una -- eficiente labor llevada a cabo por personal técnicamente preparado.

2. Eficiencia. Cuando el personal ha sido enterado y capacitado adecuadamente, la eficiencia solo será el resultado de esas medidas adoptadas por la organización.

3. Moralidad. La conducta positiva del personal es importante para la organización, toda vez que el factor humano es el de más relevancia y sobre el cual, recaerá la responsabilidad de lograr los objetivos establecidos.

4. Retribución. No cabe duda que un personal bien retribuido siempre estará dispuesto a colaborar para lograr los objetivos establecidos. Una adecuada retribución al personal, tales como premios, planes de incentivos, pensiones por vejez y sobre todo la oportunidad que se le brinda para plantear -- sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

d) Supervisión

Ante el diseño de una buena organización es factible contar con un sistema de supervisión para efecto de vigilar en forma constante el cumplimiento de los procedimientos prescritos por la organización, de tal manera la supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados. Al tener la organización una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permitirá la supervisión en forma -- oportuna y rápida. Además es importante señalar la necesidad de crear un departamento de Auditoría Interna el cual ejerza la supervisión del control interno y proporcione sugerencias para llevar la calidad del mismo, por supuesto la creación - del departamento de Auditoría Interna dependerá en gran medi-

da del tamaño de la organización. Cuando la magnitud de la organización no permita contar con el departamento mencionado, llevando a cabo un buen plan de organización asignada a algunos funcionarios las atribuciones de Auditoría Interna más importantes para que efectúen reconocimientos periódicos del sistema de control interno contable.

Pronunciamientos Relativos Al Estudio y Evaluación Del Control Interno Contable

De acuerdo a la Comisión de Normas y Procedimientos se deben cumplir con carácter normativo y obligatoriedad los pronunciamientos declarados por la mencionada comisión a través de sus boletines, entendiéndose que los pronunciamientos normativos son aquellas disposiciones, expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría. Los pronunciamientos a que se hace referencia son:

a) La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

Al llevar a cabo el estudio y consecuentemente la evaluación del mismo se tendrá que obtener la información acerca de

la organización y procedimientos para determinar con certeza su grado de efectividad, la información requerida se podrá obtener a través, de los manuales de organización y procedimientos, o directamente con entrevistas a empleados y funcionarios, así como gráficas de flujo, etc. Además de todo aquello que le sea útil para lograr el objetivo deseado. Al haber logrado formarse un juicio por parte del auditor, éste estará en condiciones de poder hacer una evaluación preliminar y reafirmarla a través de las pruebas de cumplimiento.

La aplicación de las pruebas de cumplimiento proporcionarán al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados en forma correcta. Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse de tal manera, que permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las cuentas de Estados Financieros llamadas pruebas sustantivas. Con la aplicación y obtención de los resultados de las pruebas mencionadas el auditor estará en condiciones de emitir su Dictamen.

b) Al evaluar el Control Interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica deberá abstenerse de opinar sobre los Estados Financieros.

Si al evaluar el auditor el control interno se determinan deficiencias en sus operaciones éste deberá determinar si afectan significativamente a los Estados Financieros y consecuentemente diseñar procedimientos adicionales que le permitan satisfacer, que la integridad y veracidad de los Estados Financieros es confiable. Cuando las fallas de control interno no son significativamente importantes y no es posible, programar pruebas adicionales por limitantes que el cliente interponga, el auditor deberá abstenerse de emitir su dictamen.

c) El Estudio y Evaluación del control interno deberá hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría. No obstante lo anterior, es factible variar el énfasis en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

Debido a cambios del sistema impositivo o a factores económicos es factible llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno año con año y sobre todo poniendo especial énfasis a los registros contables que pudieran verse afectados como consecuencia de cambios en el sistema impositivo. Es decir la distribución del trabajo de auditoría podrá llevarse a cabo de tal manera en las áreas que afecten directamente la presentación de los Estados Financieros.

d) El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control interno.

El Control Interno ha sido evaluado; a fin de determinar la confianza que el auditor va a depositar en él para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas de auditoría; el hecho de que el control existente le sirva de base al auditor para fijar los alcances de su trabajo, no quiere decir que esté de acuerdo con él; únicamente se adapta a ese control y debe consignar sus comentarios sobre deficiencias encontradas en carta a la gerencia.

e) Es indispensable dejar evidencia en los papeles de -- trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizados.

Ante el desarrollo de actividades en que sea posible dejar evidencia del trabajo llevado a cabo es recomendable hacerlo, pues estos serán el respaldo, ante cualquier eventualidad. En el caso del auditor es muy importante llevarlo a cabo, ya que éstos permitirán fundamentar la opinión del auditor, además servirán de prueba y respaldo del trabajo llevado de acuerdo a las Normas y Procedimientos de Auditoría. Para efecto de dejar plasmado tal evidencia, existen tres métodos principales, los cuales son:

a) Método descriptivo, este método consiste en las diversas características del control interno agrupadas de tal manera que permitan determinar quién o quiénes llevan a cabo de--

terminada función o actividad. Clasificándolas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

b) Método de Cuestionarios, este método es el más usual dentro de la práctica profesional y consiste en la elaboración de preguntas sobre los aspectos básicos del control interno, para que posteriormente sean contestados en las oficinas del cliente en presencia de las medidas de control realmente en vigor, y ante el personal adecuado.

c) Método Gráfico, al respecto la organización y los procedimientos se presentan en forma objetiva, así de sus departamentos o actividades que estén en vigor.

**Pronunciamientos Relativos al Informe sobre
Control Interno
Contable**

a) El Contador Público que presta un servicio de examen de Estados Financieros, tiene la responsabilidad profesional de informar a la empresa examinada, sobre las deficiencias observadas durante su estudio y evaluación del Control Interno hecho en cumplimiento de las normas de auditoría; así como -- las recomendaciones que se sienta en posibilidades de ofrecer.

Al aceptar el trabajo de auditoría el Contador Público - adquiere la responsabilidad de estudiar y evaluar el control interno contable; al llevar a cabo lo anterior; el auditor deberá hacer saber por escrito al cliente las deficiencias ob-- servadas; así como las recomendaciones que el auditor crea -- más convenientes.

b) La situación del Control Interno de la empresa es en principio de interés exclusivo de la administración de la misma. Por esta razón, se estima que el Contador Público deberá informar a la empresa normalmente por medio de un memorándum especial separado del Dictamen.

Al adquirir la responsabilidad de efectuar un examen de Estados Financieros, el Licenciado en Contaduría deberá lle-- var dentro de un marco normativo establecido, el Estudio y - Evaluación del Control Interno; asimismo también un informe - respectivo, a efecto de explicar las deficiencias encontradas y las sugerencias correctivas. El informe resulta a la Orga-- nización un instrumento de apoyo para fortalecer al mismo y - lograr de la manera más eficiente los objetivos establecidos.

d) El Contador Público, adquiere responsabilidad al ha-- cer una recomendación, por lo que dichas recomendaciones estarán en una razonable seguridad de que se pueden aplicar en la práctica y deben ser comentadas antes de su entrega.

Las recomendaciones propuestas por el Licenciado en Contaduría, deberán ser comentadas directamente con el departamento afectado, para determinar si dichas recomendaciones son aplicables a las deficiencias observadas; asimismo se deberá cuantificar el costo-beneficio a efecto de lograr el óptimo resultado posible.

4.2 Programa de trabajo

Al tratar el punto anterior sobre control interno, se mencionó como un factor importante en el desarrollo de una auditoría; ahora se abordará un segundo factor también de relevancia al llevar a cabo una auditoría, y al cual denominamos "programa de auditoría". De tal manera se enunciará la siguiente definición:

De acuerdo con la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín No. 4.

El programa de auditoría es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

La planeación ya definida de la auditoría se condensa habitualmente en el programa de trabajo. Al formular a cabo -

programas de auditoría en el desarrollo de un trabajo profesional de auditoría, implica que este servirá de guía e instructivo tanto para el Licenciado en Contaduría como para sus ayudantes y aún para evitar omitir algún detalle importante del trabajo.

Los programas de auditoría no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen procedentes para cada trabajo en particular. La elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del contador encargado de la auditoría, deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido y sobre el cual se ha tratado en el punto anterior. Por lo tanto un programa formal de trabajo es de gran utilidad sobre todo en negocios de gran volumen, donde las transacciones son numerosas y complejas y requieren de un considerable número de auditores. Además un programa de auditoría es importante en la realización del trabajo de auditoría por las siguientes ventajas que de su uso derivan:

1. Es un plan a seguir con el mínimo de dificultades.
2. Porque ayuda en el arreglo y distribución del trabajo.
3. Sirve para controlar los papeles de trabajo, anotando

en el programa la clave de la cédula en que se dio -- cumplimiento con el procedimiento señalado.

4. Permite el control del trabajo llevado a cabo; y a de limitar responsabilidades.
5. Sirve para verificar que no hubo omisión alguna en los procedimientos.
6. Porque ayuda en la revisión de la auditoría.
7. Sirve de guía para la planeación de auditorías futuras.

CLASIFICACION

En años anteriores se pretendió elaborar programas de auditoría que sirvieran para cumplir con todos los fines de la auditoría, o para los diversos tipos de ésta. Sin embargo, - el auge que ha presentado las economías trae consigo la enorme complejidad de las empresas y sobre todo la diversificación de las condiciones y problemas que el Licenciado en Contaduría puede encontrar en el curso de su trabajo. Ante tal circunstancia, un programa de auditoría general o aplicable - en todos los casos, no es práctico, como tampoco lo es el - aplicar la uniformidad de los procedimientos contables. A lo anterior el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos en su informe especial titulado "fijación provisional de normas de auditoría". Declaró: "No es práctico, por la gran diversificación de las circunstancias o condiciones que se encuentran, expedir un programa de auditoría para todos los fines..."

No obstante lo afirmado anteriormente; es generalmente reconocida la conveniencia y lo práctico que para las firmas de contadores es el tener o implantar normas básicas para la ejecución de los trabajos de auditoría. Las normas o procedimientos de auditoría, establecidas como guía de trabajo, deben ser susceptibles de modificarse o adaptarse, conforme las circunstancias lo requieran, a efecto de obtener la evidencia suficiente y competente, que le permitan al auditor contar con bases sólidas, a efecto de emitir su opinión profesional, dando como resultado todo un programa de auditoría.

Dentro de la literatura existente hay diversidad de formas de clasificar los programas de auditoría, pero de alguna manera coincidiendo con la siguiente:

a) Predeterminados. Este tipo de programa predeterminado consiste en una cédula o lista detallada que se prepara antes de iniciar la auditoría, cuyos puntos de verificación se intenta seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión. Este tipo de programas se usa con mayor frecuencia, hasta cierto punto, en trabajos de menor importancia o en revisiones que se repiten, en cuyos casos las circunstancias o condiciones del trabajo que se va a efectuar pueden preverse en su mayor parte.

b) Progresivos. Consiste en un proyecto general de las

principales fases de la revisión dejando la determinación de los detalles del trabajo para llenarse conforme el mismo avance.

La utilización de uno u otro tipo de programas que se -- han utilizado por el Licenciado en Contaduría deberán estudiarse sus pros y contras a fin de aplicar el más idóneo de acuerdo a las características de la empresa auditada.

En más de una ocasión los auditores prefieren en relación al programa de auditoría; estudiar los procedimientos de control interno relativos a varias actividades del negocio, -- al mismo tiempo que las cuentas se auditan. Esta forma combinada de atacar el problema facilita, o cuando menos hace posible, la modificación del programa a medida que el trabajo -- avanza y se conduce de acuerdo o dentro de las circunstancias que prevalecen.

Cualquiera que sea el programa que se use, el auditor -- siempre debe estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario, para que la verificación se desarrolle en forma tal que su resultado le permita -- expresar su opinión sobre los estados financieros que examina.

Contenido de los programas de auditoría

El contenido de los programas de auditoría pueden estu--

diarse tomando en consideración:

- A) Su forma
- B) Su fondo

Forma

Desde este punto de vista, los programas deben elaborarse en papel de suficientes columnas para las firmas o iniciales de los contadores que llevan a cabo los diferentes puntos de la verificación; para anotaciones sobre el tiempo empleado en cada caso y, quizá, para referencias a los papeles de trabajo. Al formular el programa debe dejarse suficiente espacio entre un capítulo y otro para poder escribir las explicaciones detalladas de los procedimientos a medida que se avanza en el trabajo. El programa de auditoría debe ser elaborado para cada caso después de proyectarse adecuadamente sobre la base del conocimiento del negocio del cliente, de sus procedimientos y políticas contables y de su control interno. -- Asimismo, al elaborar el programa, el Licenciado en Contaduría debe tener en mente la habilidad o experiencia de los ayudantes que deberán llevar a cabo el trabajo. Dado que no es posible establecer reglas fijas con respecto a la forma de los programas de auditoría a continuación se mencionan los -- puntos mínimos que deberá contener:

1. Número del procedimiento de auditoría.
2. Descripción del procedimiento.

3. Firma o iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos de la revisión.
4. Columna de observaciones para hacer referencias a los papeles de trabajo en donde se haya realizado el procedimiento.

Fondo

En función de éste, los programas de auditoría deben incluir procedimientos que no sólo se limiten al reconocimiento de los registros de contabilidad, sino también prever procedimientos que vayan más allá de dichos libros y registros, como son: analizar correspondencia, obtener información de terceros, revisión de libros de actas, etc. además, no solo deben circunscribirse al examen de las operaciones realizadas durante el período que abarque la auditoría, sino también a un período posterior ya que el Licenciado en Contaduría que dictamina, es responsable de los eventos posteriores que en alguna forma puedan influir en su opinión.

Los procedimientos que deben utilizarse en cada una de las áreas que comprenden los Estados Financieros, así como la oportunidad de su aplicación, deben quedar perfectamente definidos en los programas.

¿Quién prepara el programa de auditoría?

Como se ha visto anteriormente el programa de auditoría

va a ser un factor importante en el desarrollo de la misma; - que servirá de guía y control de las diversas fases del trabajo. Ante tal situación el programa de auditoría debe ser formulado por aquellas personas que teniendo capacidad y experiencia profesional se les asignen tal responsabilidad. Pero puede afirmarse que la preparación del programa depende, en gran medida, del tamaño de la firma de contadores y de la preparación de su personal.

Si se trata de una firma pequeña y con personal no muy experimentado el programa de auditoría debe ser elaborado por uno de los socios o jefes superiores, en todos los casos. Si la firma tiene a su servicio personal de cierta experiencia, la preparación del programa de auditoría para verificaciones que se repiten, puede confiarse a un supervisor experimentado, por supuesto, con la debida dirección de algún jefe superior. El socio o el jefe superior tiene al fin de cuentas, la responsabilidad de que el programa sea adecuado.

Cuando se presente la situación de una auditoría inicial en donde se comprenden problemas complejos, el programa de auditoría deberá ser elaborado por el socio a cargo del trabajo y por el respectivo supervisor que se encargue del trabajo en las oficinas del cliente. Con respecto a la formulación del programa de auditoría, se obtienen mejores resultados en el trabajo en las oficinas del cliente, cuando el programa se --

elabora en cooperación entre el auditor encargado directo del trabajo, el supervisor y el socio.

¿Dónde y cuándo deben elaborarse los programas de auditoría?

En verificaciones iniciales, se encontrará que es ventajoso elaborar los programas en las oficinas del cliente. Los trabajos de investigación necesarios para la preparación de los programas deben efectuarse en las oficinas del cliente. Los programas para auditorías subsecuentes generalmente se elaboran en las oficinas del Licenciado en Contaduría. Cuando así se hace, tanto el supervisor como el auditor encargado del trabajo, deben estar alerta para efectuar cualquier cambio que sea necesario.

Algunos auditores son de opinión de que, en los casos de auditorías subsecuentes, el programa para la verificación del año siguiente debe elaborarse al final de cada auditoría, con el fin de no pasar por alto cuestiones de importancia que pueden olvidarse si la preparación del programa se difiere. Cuando no sea posible llevar a cabo tal aplicación entonces será conveniente formular un memorándum de los procedimientos que se deseen modificar para el año siguiente; este memorándum puede elaborarse al terminar cada auditoría.

5. RECONOCIMIENTO DEL DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA POR LAS AUTORIDADES FISCALES POR TRATARSE DE UNA OPINION INDEPENDIENTE E IMPARCIAL PREPARADA BAJO UN MARCO NORMATIVO PROFESIONAL.

Durante los 29 años de vida (21 de abril, 1959) que lleva el dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales - las autoridades fiscales han podido constatar la validez de - este medio de fiscalización y la regla general es que los licenciados en Contaduría cumplimos con las disposiciones éticas, técnicas y reglamentarias para su emisión. El reconocimiento que se hace al trabajo del Licenciado en Contaduría se finca en la base sólida que agrupa a los profesionales de la contaduría pública, llamado Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría determinan la aprobación y vigencia de los procedimientos normativos emanados de la propia Comisión, que todo profesional de la materia deberá observar y cumplir. Es decir, al llevar a cabo el Licenciado en Contaduría un trabajo de examen de estados financieros, éste deberá efectuarse conforme a lineamientos previamente establecidos y los cuales deberán ser aplicados en base a las características y circunstancias de la empresa auditada; con el cumplimiento de dichos lineamientos el trabajo y resultado del trabajo de auditoría habrá cumplido de manera satisfactoria y profesional.

El profesional contable al cumplir con lo anterior se ha ganado a pulso el respeto y el reconocimiento de las autoridades fiscales, así del auditor, a la profesión contable y a -- las organizaciones contables que respaldan al auditor que actúa en forma independiente. La opinión profesional del Licenciado en Contaduría para efectos fiscales no sólo implica su opinión respecto a la razonabilidad presentada en los Estados Financieros, sino que también opinará sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de acuerdo al régimen fiscal del contribuyente. Al opinar sobre los aspectos específicos de la contabilidad del contribuyente, el Licenciado en Contaduría en donde se asevera, bajo protesta de decir verdad que la situación fiscal del contribuyente es el correcto y ante tal ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

El profesional contable al actuar en forma independiente y sin ningún tipo de presiones en que se pudiera ver envuelto, tendrá la independencia para emitir una opinión imparcial en la que manifieste la razonable situación financiera del contribuyente o en caso contrario las irregularidades presentadas.

Las autoridades fiscales al emitir el decreto del 21 de abril de 1959 y otorgarle una función más al Licenciado en Contaduría se reconoce definitivamente el valor que representa para las autoridades fiscales en su afán de vigilar y controlar a los contribuyentes, que en una proporción significa

tiva practican la elusión y evasión fiscal y, que de alguna manera deberá hacerse frente a tal situación adversa y perjudicial al Estado, población y al mismo contribuyente; sobre el cual se ha hecho referencia en el primer capítulo.

C A P I T U L O I I I
ORGANIZACION Y FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL
DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL

1. **NECESIDAD DE CREACION E HISTORIA DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL COMO UN ORGANO DE INVESTIGACION Y CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.**

2. **ESTRUCTURA DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA REVISION FISCAL.**

3. **FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL.**

4. **FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.**

1. NECESIDAD DE CREACION E HISTORIA DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL COMO UN ORGANO DE INVESTIGACION Y CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

El principio de la creación de un organismo encargado de la investigación y vigilancia de los contribuyentes en sus -- obligaciones fiscales es el fundamento básico desde la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal. El investigar y vigilar; es actualmente aplicable en la necesidad del Estado por tener los recursos monetarios necesarios, para cumplir de manera satisfactoria con los programas económicos que permitan al país alcanzar el desarrollo y crecimiento económico que renunde en bienestar social, económico, cultural, etc. a la población. Los diversos cambios reglamentarios presentados a partir de la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público han sido en cuenta a forma y no de fondo; es decir, los cambios presentados son en cuanto a una formalidad más estrecha; pero siguiendo siempre los principios básicos desde la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Dirección de Auditoría Fiscal Federal

Por decreto presidencial con fecha 21 de abril de 1959 se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal; como un Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; para in -

investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; además de las siguientes atribuciones:

De los principales artículos se mencionarán algunos de ellos:

Artículo 60. Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el registro de Contadores Públicos.

El registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los requisitos siguientes:

- I. Ser de nacionalidad mexicana.
- II. Tener título de Contador Público Registrado en la Dirección General de Profesiones.
- III. No pertenecer a despachos o asociaciones profesionales, cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica, nombre de personas que carezcan de título expedido por instituciones mexicanas autorizadas para ello, por la Dirección General de Profesiones; y
- IV. Ser miembro de un Colegio de Contadores, reconocido por la Dirección General de Profesiones.

Al respecto de este artículo, transcrito es aplicable en la actualidad toda vez que en el artículo 52 fracción I del -

Código Fiscal de la Federación nos menciona los requisitos para poder emitir Dictamen de estados financieros para fines -- fiscales y entre los cuales menciona:

Que el Contador Público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, así mismo, -- también las personas interesadas deberán ser de nacionalidad mexicana y tener título de Contador Público registrando en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

Artículo 80. La auditoría fiscal federal, para ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si -- los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. En -- esas pruebas se oirá la opinión del Contador Público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación.

Este artículo tiene vigencia en la fracción II del citado artículo 52, en donde nos hace alusión a 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.

Artículo 9o. Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se demuestra que en los estados financieros o en las declaraciones dictaminadas por el Contador Público Registrado, existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales, la Auditoría Fiscal Federal procederá:

I. A cancelar el registro del Contador sólo para los efectos fiscales de este decreto.

II. A turnar el expediente en que consten las actuaciones realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, para que resuelva si procede a denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondiente, y para que en su caso, se constituya como coadyuvante.

III. A notificar al Colegio de Contadores Públicos respectivo las anteriores determinaciones.

A este artículo lo encontramos plasmado en la Fracción III del artículo 52 en su último párrafo.

Artículo 10. En los casos en que los Contadores Públicos Registrados dictaminen estados financieros o declaraciones de negocios propiedad de contribuyentes con los que se tengan la-

zos de parentesco, de sociedad o de asociación, no se dará a sus dictámenes el crédito que establece el artículo 7o. de este decreto.

El artículo 53 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación le es aplicable al señalarlos:

Situaciones presentadas, para las cuales el Contador Público está impedido para dictaminar estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad:

Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director o empleado que tenga intervención importante en la administración.

Y un último artículo del mencionado decreto es el relativo a:

Artículo 11o. Las declaraciones a que se refiere el artículo 7o. irán acompañadas con:

I. Un balance dictaminado por Contador Público Registrado en la Auditoría Fiscal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio que se examina, comparándolo con los estados correspondientes a los tres inmediatos anteriores.

II. Las notas aclaratorias que ameriten las partidas de ambos estados, a juicio del Contador, para su mejor interpretación.

III. Un informe del mismo Contador sobre el balance y estado de pérdidas y ganancias que contengan un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

IV. El dictamen del Contador, en el sentido de que la revisión practicada se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que se aplicaron de acuerdo con las circunstancias que se presentaron, y que observaron por parte del contribuyente los principios de contabilidad generalmente aceptados, en forma consistente, en relación con el ejercicio inmediato anterior.

V. Estado de movimientos de las cuentas del capital contable.

VI. Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina, comparándolo con los estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores.

VII. Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable.

VIII. Relación de todas las causaciones fiscales a que - está sujeto el contribuyente, en las que se harán constar las bases impositivas y los importes pagados de dichos impuestos durante el período a que se refiere el dictamen.

IX. Cédula en que se determinen los efectos en los resultados, cuando el contribuyente haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.

X. Estado que muestra los movimientos de las cuentas que registren la estimación de créditos incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por Depreciación y Amortización, así como Provisiones de Pasivo.

En el artículo 50 del reglamento del Código Fiscal de la Federación; se encontrará plasmado el anterior artículo, con sus respectivas modificaciones.

Al apreciar y comparar los artículos del Decreto de - - abril de 1959 y el 52 del Código Fiscal de la Federación vigente y su reglamento respectivo, las disposiciones de uno y otro son semejantes; por lo que el decreto de abril de 1959 - es la base en la estructura legal de los requisitos personales del auditor, así como su trabajo e informes.

A partir del 1o. de abril de 1967, entro en vigor el có-

digo fiscal de la federación, el cual deroga el decreto del 21 de abril de 1959 incorporando en su articulado la regulación del dictamen del contador público para fines fiscales en su artículo 85.

En el artículo 85 del mencionado Código únicamente se establecen las funciones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lleva a cabo, sin precisar quien debe vigilar el cumplimiento de este ordenamiento. Por esta razón, fue indispensable la creación de un organismo especializado que se encargará de vigilar el cumplimiento estricto de las obligaciones de los contribuyentes de los diversos impuestos, federales. Así el 4 de junio de 1971, se expidió el reglamento de funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Reglamento de funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Al margen un sello con el escudo nacional, que dice:

Estados Unidos Mexicanos. Presidente de la República.

LUIS ECHEVERRIA ALVAREZ, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en lo que disponen los artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 60. fracción IV y XVI y 28 de la ley de Secretarías y Departamentos de Estado; y tomando en

consideración que el ejecutivo de mi cargo tiene el propósito de hacer más expedita la vigilancia sobre la aplicación de las leyes impositivas a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que para esto es indispensable un órgano especializado que verifique el cumplimiento estricto de las obligaciones de los causantes de los diversos impuestos federales, en tanto se expide un nuevo reglamento interior de dicha Secretaría, se reglamenta el funcionamiento de la Auditoría Fiscal Federal que como tal se encuentra establecida en el presupuesto de Egresos de la Federación, del presente año, aprobado por el H. Congreso de la Unión.

De acuerdo con lo anterior y a efecto de llevar a cabo la realización de los propósitos señalados, he tenido a bien expedir el siguiente:

REGLAMENTO DE FUNCIONAMIENTO DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

Artículo I.- La Dirección de Auditoría Fiscal Federal es una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 2o. La Dirección de Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un Director que necesariamente deberá tener título de Contador Público, registrado en la Dirección -

General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General contará con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 3o. La Dirección de Auditoría Fiscal Federal ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente, en la forma y términos en que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4o. La Dirección de Auditoría Fiscal Federal proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignen.

En ningún caso, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal fijará créditos en cantidad líquida.

TRANSITORIO

ARTICULO UNICO.- El presente reglamento entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General contará con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 3o. La Dirección de Auditoría Fiscal Federal ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente, en la forma y términos en que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4o. La Dirección de Auditoría Fiscal Federal proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignan.

En ningún caso, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal fijará créditos en cantidad líquida.

TRANSITORIO

ARTICULO UNICO.- El presente reglamento entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los cuatro días del mes de junio de mil novecientos setenta y uno.- Luis Echeverría Alva - rez.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Hugo B. Margain.- Rúbrica.

El 13 de enero de 1972 se expide, el reglamento de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal; como consecuencia de la reforma al artículo 28 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1972.

REGLAMENTO DEL FUNCIONAMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL. 16 marzo 1972.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidente de la República.

LUIS ECHEVERRIA ALVAREZ, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 89, fracción I de nuestra Constitución Política, 60., fracción IV, XVI y 28 reformado, de la Ley de Secretarías y departamentos de Estado y en atención a que con base en el artículo 28 anterior de esta última ley, el ejecutivo de mi cargo - con el propósito de hacer más expedita la vigilancia sobre la aplicación de leyes impositivas a través de un órgano especia

lizado que verificará el cumplimiento estricto de las obligaciones de los causantes de los diversos impuestos federales, reglamentó con fecha 4 de junio de 1971, el funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y -- que con base en este reglamento, se ha llevado a cabo el ejercicio legal de las funciones de tal Dirección.

Que por otra parte, habiéndose reformado la disposición en que se fundó el reglamento de que se trata y siendo necesario que la Auditoría Fiscal continúe actuando como hasta la fecha, en tanto se expide el nuevo Reglamento Interior de dicha Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se vuelve a reglamentar su funcionamiento.

De acuerdo con lo anterior, he tenido a bien expedir el siguiente:

**REGLAMENTO DE FUNCIONAMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.**

Artículo 1o. Se crea la Dirección General de Auditoría - Fiscal Federal como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 2o. La Dirección General de Auditoría Fiscal -

Federal estará a cargo de un director que necesariamente deberá tener título de Contador Público, registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública. El Director General contará con el personal que le asigne la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 30. La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente, en la forma y términos en que lo determine el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 40. La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas Dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consigne. En ningún caso, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal fijará los créditos en cantidad líquida.

TRANSITORIO

ARTICULO UNICO.- El presente reglamento entrará en vigor en el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los trece días del mes de enero de mil novecientos setenta y dos.- Luis Echeverría Álvarez.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Hugo B. Margain.- Rúbrica.

El 31 de diciembre de 1979, al expedirse el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal cambio de nombre y fue creada la Dirección General de Fiscalización.

Siendo, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, José López Portillo expone los siguientes considerandos, motivos de la expedición del citado reglamento:

a) Establecer en forma clara y precisa las facultades de los funcionarios y la competencia que corresponde a las distintas dependencias de la Administración Pública.

b) Dada la necesidad de adecuar la Reforma Administrativa a la presente etapa de la reforma hacendaria fiscal.

c) Dar a conocer a los ciudadanos con precisión y claridad, cuáles son las facultades de los distintos órganos de la Administración Pública Federal.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

JOSE LOPEZ PORTILLO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la Facultad que me confiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con fundamento en los artículos 14, 16 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y

CONSIDERANDO

Los considerandos respectivos, son los que se citaron con anterioridad.

Del citado reglamento se señalará el artículo correspondiente y una breve descripción de la competencia a su cargo.

ARTICULO 59.- Compete a la Dirección General de Fiscalización:

a) Formular, programas de revisión de declaraciones, de dictámenes de contadores públicos autorizados y de inspección y comprobación del cumplimiento de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

b) Planear las actividades de las Administraciones Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados para la revisión de declaraciones, y de los dictámenes de contadores públicos registrados.

c) Ordenar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones y reconocimientos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos.

d) Revisar las declaraciones de los causantes y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

e) Requerir de los contribuyentes y demás obligados, la presentación de los libros de contabilidad, documentos y demás a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

f) Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros en relación con las declaraciones de los contribuyentes.

g) Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la presunta comisión de delitos fiscales.

La mencionada Dirección estará a cargo de un Director General, auxiliado por la Dirección de Revisión de Declaraciones; de Revisión de Dictámenes; y de auditoría fiscal.

ARTICULO 60.- Compete a la Dirección de Revisión de Declaraciones:

- a) Proponer, programas de revisión de declaraciones y del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.
- b) Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

ARTICULO 61.- Compete a la Dirección de Revisión de Dictámenes:

- a) Proponer, programas de revisión de los Dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros en relación con las declaraciones fiscales de los contribuyentes en materia de impuestos federales.
- b) Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes en relación con las declaraciones de los contribuyentes.

El 11 de abril de 1980, se publicó en el Diario Oficial

de la Federación, el reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

A partir del 10. de enero de 1983, entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 -- cambiándose el artículo 85 por el 52.

En el Diario Oficial de la Federación del 29 de febrero de 1984 fue publicado el reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dicho reglamento entra en vigor el 10. de marzo de 1984.

El 17 de enero de 1989, al expedirse el Nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección General de Fiscalización cambia de nombre y fue -- creada la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: **Estados Unidos Mexicanos.-** Presidencia de la República.

CARLOS SALINAS DE GORTARI, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de las facultades

que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en los artículos 14, 16, 17, 18 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, he tenido a bien expedir el siguiente:

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Al respecto consultar el punto número 3 en donde se hace alusión al citado reglamento.

2. ESTRUCTURA DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL.

La estructura organizacional de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal (antes Dirección General de Fiscalización) ha requerido cambios administrativos, conforme a las necesidades de la misma Dirección y a efecto de cumplir satisfactoriamente con los objetivos y funciones atribuidas a dicha Dirección. Las condiciones económicas adversas que ha sufrido México en los últimos años, a motivado la adecuación de la legislación impositiva en nuestro país y ante tal circunstancia, los cambios en la Administración Pública no se han hecho esperar; tanto estructurales como administrativos. Ante el grave problema económico, las entidades de la Adminis

tración Pública se reducen y tratan de la mejor manera de - -
 aprovechar:

- Instalaciones
- Mobiliario y Equipo
- Personal
- Recursos Económicos
- Técnicos, etc.

Es decir el cambio se da, con alternativas de solucionar el problema económico, al cual nos enfrentamos. De tal manera que lograr los objetivos y cumplir satisfactoriamente con sus funciones es tarea de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, y así como de las Direcciones que le auxili --
 lian.

La estructura de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal (acuerdo 101-060 por el que se adscriben orgá -
 nicamente las unidades administrativas de la S.H. y C.P. al expedirse el Reglamento Interior de trabajo de la Secretaría) para lograr los objetivos y cumplir satisfactoriamente con --
 sus funciones, estará auxiliado por:

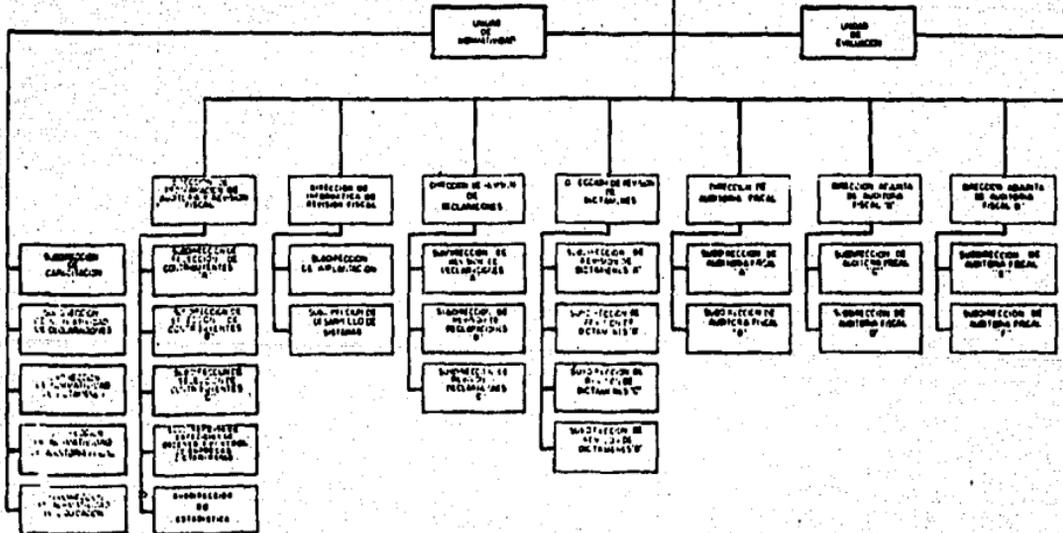
- Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.
- Dirección de Programación de Auditoría y Revisión Fiscal.

- Dirección de Revisión de Declaraciones.
- Dirección de Revisión de Dictámenes.
- Dirección de Auditoría Fiscal.
- Dirección de Liquidación.
- Dirección de Procedimientos Técnicos de Revisión y
- Dirección de Informática de Revisión Fiscal.

Con esta estructura, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal cuenta con la organización y facultades necesarias para realizar las actividades normativas, fortalecer las acciones regionales, desarrollar sistemas modernos de fiscalización utilizando los más avanzados sistemas de cómputo y controlar las organizaciones central y regional.

Para apreciar más objetivamente la estructura de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal a continuación se presenta el siguiente organigrama:

SECRETARÍA DE ECONOMÍA
 DIRECCIÓN GENERAL
 DE ASESORIA FISCAL



3. FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL.

A continuación se enunciarán sus principales funciones:

De la Dirección de Programación de Auditoría y Revisión Fiscal:

I. Proponer, para aprobación superior, la programación - en materia de auditorías, dictámenes de contador público autorizado y revisión de las declaraciones de los contribuyentes, responsables solidarios y otros obligados a cargo de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, así como participar en la coordinación de los programas de comprobación de - las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas.

II. Proponer, para aprobación superior, las políticas y criterios técnicos de operación aplicables a las distintas -- formas de comprobación de la competencia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, así como los correspondientes a la selección de contribuyentes responsables y otros sujetos obligados a revisión.

III. Efectuar el seguimiento y control de las actividades y de los resultados de la comprobación del cumplimiento - de obligaciones fiscales, incluyendo el de las órdenes correspondientes.

IV. Supervisar y evaluar los resultados de la operación de las actividades en materia de comprobación.

V. Elaborar estadísticas de comportamiento y resultados de la programación de la comprobación.

La Dirección de Programación de Auditoría y Revisión Fiscal estará a cargo de un Director, el que será auxiliado por los Subdirectores Técnicos de Programación y Evaluación; de estadística; de Programación de Revisiones; de Sistemas de Selección y Evaluación Regional; y de Programas Coordinados, - así como el personal que las necesidades del servicio requieran.

En un segundo término corresponde a la Dirección encargada de la revisión de Declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Funciones de la Dirección de Revisión de Declaraciones.

I. Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios de carácter federal, con excepción de los relativos a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servi-

cios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación, que lleven a cabo las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas que sean competentes en dichas materias.

II. Proponer, para aprobación superior, los sistemas, métodos y procedimientos en las materias de su competencia.

III. Evaluar la operación en la materia de su competencia, y proponer, en su caso, las medidas que procedan.

IV. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias para su inspección y comprobación.

V. Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos, y para que proporcionen los datos, u otros documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en la materia se

ñalada en la fracción I de este artículo y las referencias al control de cambios.

VI. Revisar las declaraciones de los obligados y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia - de impuestos, derechos, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios de carácter federal, con excepción de los relativos impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación, así como ejercer dichas atribuciones para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.

VII. Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de declaraciones y de la comprobación del cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en las dos - fracciones anteriores, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, incluso a las autoridades facultadas para imponer sanciones por infracciones al régimen de control de cambios, y aportarle los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

La Dirección de Revisiones de Declaraciones estará a cargo de un Director, auxiliado por el Subdirector de Revisión -

de Declaraciones y por los jefes y Subjefes de los Departamentos de Revisión de Declaraciones "1", "2" y "3".

La siguiente Dirección corresponde, a aquella la cual regula la actividad del contador público, en relación a autorizar a este para formular dictámenes para efectos fiscales.

Funciones de la Dirección de Revisión de Dictámenes.

I. Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de dictámenes formulados por Contador Público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios de carácter federal, con excepción de los referentes a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros, y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación, que lleven a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos y a las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas que sean competentes en dichas materias.

II. Proponer, para aprobación superior, los sistemas, métodos y procedimientos en la materia de su competencia.

III. Evaluar la operación en las materias de su competencia, y proponer, en su caso, las medidas que procedan.

IV. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

V. Autorizar a los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar, en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

VI. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos, para que proporcionen los datos, otros documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y fedatarios los datos e informes que tengan con motivo de sus funciones, todo ello a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas

en la fracción I de este artículo, así como las referentes al control de cambios.

VII. Revisar los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios federales, excepto las relativas a impuestos al comercio exterior, así como ejercer dichas atribuciones para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.

VIII. Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de declaraciones y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, incluso a las autoridades facultadas para imponer sanciones por infracciones al régimen de control de cambios, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

La Dirección de Revisión de Dictámenes estará a cargo de un Director, auxiliado por los Subdirectores de Revisión de -

Dictámenes "A"; "B"; y "C" y por los Jefes y Subjefes de los departamentos de Revisión de Dictámenes "1"; "2"; "3"; "4"; "5" y "6".

A la siguiente Dirección le corresponde llevar a cabo -- las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones a efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Así que veamos las -- funciones de la:

Funciones de la Dirección de liquidación.

I. Proponer, para aprobación superior, la política y - los programas en materia de determinación y liquidación de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal, con excepción de los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos tratándose de importación y exportación; de resoluciones sobre participación de los trabajadores en las - utilidades de las empresas; e imposición de multas, que lle - ven a cabo las unidades administrativas adscritas a la Subse-cretaría de Ingresos y las autoridades fiscales de las entida- des federativas coordinadas que sean competentes en dichas materias.

II. Proponer, para aprobación superior, los sistemas, - métodos y procedimientos en las materias de su competencia.

III. Evaluar la operación en las materias de su competencia, y proponer, en su caso, las medidas que procedan.

IV. Proponer, para aprobación superior los programas relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, conjuntamente con las unidades administrativas competentes de la Secretaría.

V. Recibir de los particulares y, en su caso, requerir los avisos, manifestaciones y demás documentación que conforme a las disposiciones fiscales deben presentarse ante la misma, así como recabar de los Servidores Públicos y de los fedatarios los datos e informes que tengan con motivo de sus funciones.

VI. Recibir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las inconformidades que formulan y las pruebas que ofrezcan, en relación con los hechos asentados en el acta final de visita domiciliaria que se levante, estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes.

VII. Determinar los impuestos y sus accesorios, de carácter federal, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, excepto los impuestos al comercio exterior, así como determinar los derechos, contribucio -

nes de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

VIII. Dictar las resoluciones que correspondan en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

IX. Imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales que rigen las materias de su competencia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.

X. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales que determine, previa garantía de su importe y accesorios legales, así como resolver las solicitudes de dispensa de la garantía del interés fiscal, previo acuerdo de la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando los créditos fiscales de referencia se encuentren controvertidos.

La Dirección de Liquidación estará a cargo de un Director, auxiliado por los Subdirectores de Liquidación de Declaraciones; de Liquidación de Dictámenes; de Liquidación de Actas; y por los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Liquidación de Declaraciones "A", "B" y "C"; de Liquidación de Dictámenes "A", "B" y "C"; y de Liquidación de Actas "A", "B" y "C".

Las funciones de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y sus Direcciones auxiliares nos enmarcan las funciones principales, a efecto de cumplir con el objetivo de vigilar y controlar a los contribuyentes en sus obligaciones fiscales. Ante la finalidad de evitar actividades realizadas al margen de la ley y consecuentemente provoquen el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Por otra parte, es importante resaltar, la obligación del Contador Público de obtener su autorización ante la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, al emitir dictamen sobre los estados financieros, en relación con las declaraciones de los contribuyentes.

4. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Para cumplir con el principio básico de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercerá las facultades que le confiere el Código Fiscal de la Federación para 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 comprobar la comisión de delitos fiscales.

Las facultades que ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito

dito Público; se ejercen conforme a derecho, toda vez que se basa en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1917, del cual se menciona lo siguiente:

Art. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de manda miento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles in dispensables para comprobar que se han acatado las disposicio nes fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respec tivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Dada la importancia que representa para el contribuyente y al mismo Licenciado en Contaduría lo relativo a las faculta des de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en rela ción a las visitas domiciliarias a continuación se menciona rán los artículos aplicables:

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación esta blece las Facultades de comprobación y nos señala en su prime ra fracción.

Revisión de Declaraciones.

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

Revisión de Contabilidad.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Visitas Domiciliarias.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros obligados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Dictámenes de Contador Público.

IV. Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Avalúos y verificación de bienes.

V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Informe de funcionarios.

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

Formulación de denuncias.

VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible 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 la policía judicial, y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Iniciación de las facultades.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se -

inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Control de Cambios.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá las facultades anteriores para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.

43 Ordenes de visita.

En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere al artículo 38 de este Código se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en un número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuarla visita se notificará al visitado.

Las personas asignadas para efectuarla visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

44 Visitas Domiciliarias.

En los casos de visita en el Domicilio Fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente.

Lugar de la Visita

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la de visita.

II. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieran, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitantes al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de este sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Aseguramiento de la contabilidad.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al asegura-

miento de la contabilidad.

Aseguramiento de bienes.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Identificación de visitadores.

Designación de testigos.

III. Al iniciarse la visita en el Domicilio Fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que se designe dos testigos; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en

tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades podrán solicitar el auxilio de - - otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continen una visita iniciada por aquellas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

45 Acceso a los establecimientos.

Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligadas a permitir a los visitadores designados por las autoridades - fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que - previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y - sean anexados a las actas finales o parciales que levanten - con motivo de la visita; así como permitir la verificación de bienes y mercancías.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilie en el desarrollo de la visita.

Causales para recoger la contabilidad.

Los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distintos contenidos, sin que puedan conciliar con los datos que requieran los avisos o declaraciones presentadas.

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el perfo-

do a que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados - en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen la disposición fiscal, o cuando sean falsos o amparen operaciones - - inexistentes.

VII. Se desprendan alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Levantamiento de acta.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado.

46 Reglas para la visita domiciliaria.

Al llevar a cabo la visita domiciliaria por parte de las autoridades fiscales, se deberán cumplir con algunas formalidades al principio y final de la mencionada visita.

Levantamiento del acta.

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores

en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos - o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. - Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Actas parciales.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento del visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

Colocación de sellos.

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, señalar o colocar marcas en dichos documentos, bienes

o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Actas complementarias.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se haga constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

Levantamiento del acta en las oficinas fiscales.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia.

Firma del acta.

Entrega del acta al visitado.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Al ejercer las facultades de revisión y comprobación las autoridades fiscales, tratan de disminuir a niveles considerables la práctica ilegal de disposiciones legales; y sobre todo la evasión fiscal, un fenómeno mundial, al cual México no es ajeno y el que afecta de manera significativa.

Dado el momento de crisis económica que afronta la economía, el cumplir con las obligaciones fiscales es un objetivo primordial para el desarrollo y crecimiento de México.

Al tratar el tema número uno, se mencionó como un factor decisivo en la práctica de la evasión fiscal; la casi nula vigilancia a los contribuyentes por parte de las autoridades -- fiscales al no ejercer las facultades que le confieren las -- disposiciones fiscales. El fenómeno está presente y ante tal autoridades, contribuyente y profesionistas de la materia deberán conjugar esfuerzos para erradicar la evasión fiscal.

Lo cierto es que en México en una proporción significativa cumplen con sus obligaciones fiscales, ante tal circunstancia si las autoridades fiscales se presentaran a ejercer sus facultades deberán cumplir con los requisitos previamente establecidos, a efecto de no actuar al margen de la Constitu -- ción Mexicana y de esta manera violar las garantías individuales que confiere la Constitución a los particulares.

C A P I T U L O I V

MARCO LEGAL, NORMATIVO Y ETICO DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN LA REALIZACION DE EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
2. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
3. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.
4. SANCIONES POSIBLES POR IRREGULARIDADES PRESENTADAS EN EL DICTAMEN FISCAL.
 - 4.1 LAS RELACIONADAS CON LA EMISION DEL DICTAMEN.
 - 4.2 LAS RELACIONADAS CON LAS RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.
5. LA PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION COMO ORGANO REGULADOR EN LA COMISION DE DELITOS FISCALES.
 - 5.1 ESTRUCTURA
 - 5.2 FUNCIONES
 - 5.3 FACULTADES

En el capítulo III se hizo referencia, a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, como un Órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargada de autorizar al Licenciado en Contaduría, con la finalidad de dictaminar para efectos fiscales. Una vez obtenido dicho registro, el Licenciado en Contaduría deberá sujetarse a ciertas disposiciones, las cuales van a regular su actuación dentro del campo profesional de la auditoría y, entre las cuales se mencionan a:

- Art. 52 del Código Fiscal y su respectivo reglamento.
- Normas y procedimientos de auditoría.
- Código de ética profesional.

La responsabilidad social, al dictaminar estados financieros, es transcendental para aquellas personas interesadas en los resultados e informes que presente el Licenciado en Contaduría en la ejecución de su trabajo.

Al cumplir con las disposiciones citadas anteriormente, el profesional contable actuará con el profesionalismo requerido para desarrollar esta actividad profesional.

La responsabilidad legal, normativa y moral son aspectos importantes que deberá tener presente el Licenciado en Contaduría en el ejercicio de la profesión.

Dichas responsabilidades deberán cumplirse de la manera más profesional posible, por todo aquel que ejerza la profesión contable y se entregue a ella con cariño y con la dedicación que merece la profesión.

El cumplimiento a dichas responsabilidades por parte del Licenciado en Contaduría serán factor decisivo para elevar el prestigio de la profesión contable y, aumentar la confianza depositada a su persona.

En contraposición, al no cumplirse con las responsabilidades señaladas anteriormente se estará incurriendo en irregularidades morales y legales; ante lo cual se verá afectada la reputación de la profesión y al mismo Licenciado en Contaduría. El aspecto legal es muy delicado, ya que puede llegarse a configurar delitos fiscales, ante lo cual el Licenciado en Contaduría tendrá que responder penalmente.

El primer punto a tratar del presente capítulo, es el referente al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que hace alusión a los dictámenes de Contadores Públicos; de la misma manera también será consultado el Reglamento del citado Código en sus artículos 45 al 58. El objetivo a cumplir es:

Que el Licenciado en Contaduría conozca las disposiciones a las que esta sujeto al dictaminar estados financieros -

para efectos fiscales, ya que este es el profesional idóneo - reconocido por las autoridades fiscales para efectuar este tipo de trabajo.

En el desarrollo del presente punto se darán a conocer - entre otras las siguientes disposiciones, al dictaminar estados financieros para efectos fiscales:

- Requisitos para poder dictaminar fiscalmente.
- Período para presentar aviso de dictaminación de estados financieros.
- Motivos por los cuales no, surte efectos el citado aviso.
- Renuncia a la presentación de estados financieros y en su caso sustitución de contador público.
- Plazo para presentar el dictamen.
- Requisitos de la documentación, etc.

1. ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

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 si

guientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sea miembro de un Colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

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 el Reglamento de este Código.

Las opiniones e interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal -- previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. - En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

Referente al reglamento del Código Fiscal de la Federación se mencionará el número del artículo y una breve descripción de lo más relevante del mismo:

I. Registro del Contador Público. Para obtener el mencionado registro se deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes (Dirección de Auditoría y Revisión Fiscal), acompañando copia certificada de los siguientes documentos.

- a) Copia certificada del acta de nacimiento.
- b) Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- c) Constancia emitida por colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida -

dentro de los meses anteriores a la presentación de la solicitud.

- d) 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.

2.- Aviso a las autoridades Fiscales para presentar dictamen fiscal.

Dicho aviso deberá ser suscrito por el contribuyente y contador público que va a dictaminar en un plazo de tres meses o cuatro a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas morales o físicas respectivamente.

3.- Circunstancias por las que no surte efectos el aviso de dictaminación fiscal.

- a) No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- b) No esté registrado el contador público que va a dictaminar el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- c) Por orden de visita domiciliaria al contribuyente, -- por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
- d) Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores.

- e) Exista impedimento del contador público que lo suscriba.

4.- Sustitución del Contador Público y renuncia a presentar el dictamen.

El contribuyente tiene la opción de renunciar a la presentación del dictamen fiscal siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente y a la sustitución del Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso para presentar dictamen fiscal. A solicitud del contribuyente las autoridades fiscales en el caso de sustitución del Contador Público podrán autorizar a este a presentar el dictamen en el octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal.

5.- Plazo para presentar dictamen fiscal.

- a) El contribuyente tendrá siete meses a partir de la fecha de terminación del ejercicio fiscal.

La autoridad fiscal competente concederá un mes más de prórroga, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado.

Dicha solicitud deberá presentarse a más tardar un mes antes del plazo de vencimiento del inciso a.

6.- Documentos integrantes del cuadro del dictamen fiscal.

- a) Carta de presentación del dictamen fiscal.
- b) Dictamen del Contador Público relativo a sus estados financieros.

Los siguientes estados financieros básicos examinados por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen:

- c) Estado de posición financiera.
- d) Estado de resultados.
- e) Estado de variaciones en el capital contable, y
- f) Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
- g) Notas a dichos estados financieros.

Asimismo también se incluirá lo siguiente:

- h) Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente emitido por el Contador Público.
- i) Informe complementario sobre el impuesto al valor agregado.
- j) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, de venta, financieros y otros.

De la misma manera:

- k) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
- l) Conciliación contable entre resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- m) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y en su caso, impuesto especial sobre producción y servicios, y
- n) Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente o como retenedor.
- ñ) Los documentos antes citados se presentarán en original y copia, excepto carta de presentación en original y dos copias, y del informe complementario sobre el impuesto al valor agregado, mismo que se acompañará en dos copias.

7.- Motivos por los cuales el Contador Público estará impedido para dictaminar.

- a) Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado.

- b) Cuando haya sido director, miembro del consejo de administración o empleado del contribuyente del ejercicio fiscal que dictamina.
- c) Tenga o haya tenido alguna ingerencia o vinculación económica o administrativa en los negocios del contribuyente.
- d) Reciba, por cualquier circunstancia, participación directa en función de los resultados de su auditoría y en los resultados de la misma.
- e) Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- f) Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales.
- g) Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

8.- A quién requerirán las autoridades fiscales al ejercer las facultades de revisión del dictamen y demás documentos.

En un primer término al Contador Público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Información necesaria que conforme al Código y este reglamento debiera estar incluida.

- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados - con motivo de la auditoría.
- c) Información pertinente sobre el cumplimiento de las - obligaciones fiscales.
- d) Exhibición de los sistemas y registros contables y -- documentación original, en caso necesario.

En un segundo término al contribuyente, que haya solicitado los servicios del contador público que dictamina:

La información y documentación a que se refieren los incisos c y d anteriores.

En un tercer término, valga la renuncia a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios:

- a) La información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen.

De manera, somera se han enunciado los puntos más relevantes a los cuales el contador público está obligado a observar y cumplir; por así establecerse en el Artículo 52 del Código Fiscal y su respectivo reglamento. A efecto de no ser sancionado por las autoridades fiscales, desde una simple amonestación, hasta la posible cancelación del registro corres -

pondiente. Sobre esto último se tratará más profundamente en un tema posterior.

2. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La Comisión de normas y procedimientos de auditoría va a actuar con carácter de normativa de acuerdo a los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Al efecto la Comisión dará aprobación y vigencia a los procedimientos normativos del campo de actuación de la auditoría.

Dicha Comisión tiene encomendados los objetivos de:

1. Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el Licenciado en Contaduría en su carácter de profesional independiente para efectos de dictaminar estados financieros.

2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Licenciado en Contaduría.

- 3.- Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en el sentido amplio, que lleve a cabo el Licenciado en Contaduría cuando actúa en forma independiente.

4.- Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos -- técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

De esta manera la Comisión antes señalada enuncia con carácter normativo y grado de obligatoriedad los siguientes pronunciamientos que van a regular al Licenciado en Contaduría - en el ejercicio de la misma.

a) 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 resultado de dicho trabajo.

b) Los pronunciamientos normativos. Son aquellas disposiciones, expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría.

c) Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases necesarias para

fundamentar su opinión.

Los procedimientos sugeridos y las recomendaciones de índole práctica que se hacen en los boletines constituyen la opinión unánime o mayoritaria en su caso, de los miembros de la comisión, con respecto a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, de realizarlo satisfactoriamente.

d) Las definiciones y conceptos, Son las explicaciones del sentido en que se usan las expresiones y vocablos en la terminología técnica de la Contaduría Pública.

e) Otras declaraciones son los medios a través de los cuales la comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, etc.

La Comisión considera que es su obligación promover y patrocinar la publicación de elementos materiales que puedan ayudar al desarrollo profesional del Licenciado en Contaduría en el campo de la Auditoría a mantener y aumentar su capacidad profesional y a integrar una doctrina profesional de auditoría de alto nivel y acomodada a las circunstancias y modalidades especiales del trabajo en México.

De los cinco pronunciamientos señalados, únicamente las

normas de auditoría y los pronunciamientos normativos tienen el carácter obligatorio para el Licenciado en Contaduría.

De esta manera la profesión contable ante la responsabilidad adquirida, se a preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, debido a la naturaleza del mismo trabajo de auditoría y de acuerdo a las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan los resultados de su trabajo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los Estados Financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión, sea una garantía de credibilidad respecto a esos Estados Financieros para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una

finalidad y un objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del cliente sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

De tal manera las normas de auditoría de acuerdo al boletín C de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría son:

1. Normas personales
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.
3. Normas relativas a la información y dictamen

Normas personales.

Estas se refieren a la preparación académica requisito fundamental para ejercer la auditoría, así como la experiencia la cual se obtiene a través del ejercicio de la práctica profesional, y sobre todo a la actualización constante del personal.

Así se mencionará los pronunciamientos relativos a las normas personales.

"Entrenamiento técnico y capacidad profesional"

Es relevante comentar que para llevar a cabo un trabajo

de auditoría de la manera más profesional posible se debe tener título profesional, obtenido a través del ciclo escolar - entrenamiento técnico y en la práctica capacidad profesional.

"Cuidado y diligencia profesional"

Se ha mencionado que el trabajo de auditoría es una actividad profesional y ante tal es pertinente actuar con sumo -- cuidado evitando en lo posible errores que afectarán el trabajo llevado a cabo, así como la posible repercusión a terceras personas interesadas en la opinión que el auditor emita al - examinar estados financieros.

"Independencia"

A efecto de actuar objetivamente e imparcial en un trabajo de auditoría sin limitaciones y presiones se deberá tener presente la independencia mental.

Al apreciar los pronunciamientos relativos a las normas personales se establece el nivel de calidad que exige el trabajo de auditoría.

Normas de ejecución del trabajo.

Estas nos señalan los requisitos mínimos a seguir en el desarrollo del trabajo de auditoría, de tal manera se enumeran a continuación.

"Planeación y supervisión"

Al llevar a cabo el trabajo de auditoría y haciendo alusión al proceso administrativo en donde nos señala la importancia del elemento planeación es importante la necesidad de llevarla a cabo en el trabajo de auditoría a efecto de tener durante el desarrollo de la misma los lineamientos establecidos en principio y no desviarse del objetivo planeado. Al efectuarse el trabajo de auditoría conforme a lo planeado este deberá ser supervisado adecuadamente de acuerdo al grado de experiencia.

"Estudio y evaluación del control interno"

Para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría y el grado de confianza que va a depositar en el mismo es fundamental estudiar y evaluar el control interno al efectuar nuestro trabajo de auditoría.

Sobre todo por que el trabajo de auditoría se lleva a base de pruebas selectivas; es decir para obtener evidencia suficiente y competente y tener una base objetiva para emitir una opinión, no aplica la necesidad de examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa o de las partidas que forman los saldos finales de los Estados Financieros.

"Obtención de evidencia suficiente y competente"

Con base al Estudio y Evaluación del control interno y - después de haber aplicado los procedimientos de auditoría más convenientes, al Licenciado en Contaduría deberá obtener la evidencia suficiente que le permita llegar a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya correlación está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados. La evidencia competente lo será cuando esta sea de suma importancia dentro de lo examinado por parte del Licenciado en Contaduría, de tal manera y como lo menciona la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el Boletín E-03, la reunión de estos dos elementos, la evidencia suficiente (característica cuantitativa) y evidencia competente (característica cualitativa) proporcionarán al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

Después de haber cumplido con las normas referentes a -- las características personales y las relativas a la manera de llevar a cabo el trabajo de auditoría es importante dar a conocer los resultados obtenidos, ya que es el objetivo primordial de todo trabajo de auditoría y fuente de toma de decisiones a terceras personas interesadas en los resultados obtenidos. Al efecto también existen normas que regulan la calidad y requisitos mínimos al emitir un informe.

"Normas de información"

Aclaración de la relación con Estados o información financiera y expresión de opinión.

Aquí hará mención el Licenciado en Contaduría de la relación existente con Estados Financieros o Información Financiera; señalando:

1. La opinión sobre la misma.
2. Las limitaciones importantes que haya tenido su examen las salvedades como consecuencia de dichas limitaciones y;
3. Las razones de importancia por las cuales exprese -- una opinión adversa o definitivamente el no poder expresar una opinión profesional; adn y cuando haya -- efectuado un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre Estados Financieros.

El auditor al opinar sobre Estados Financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;

- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

3. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

Respecto al Código de ética profesional, se enunciarán en un primer término definiciones de lo que significa la palabra ética para un mejor entendimiento del citado Código.

¿Qué es la ética?

Según Raúl Gutiérrez Saenz, de su libro titulado "Introducción a la lógica".

Es una rama de la filosofía práctica, la cual trata del valor bondad en la conducta humana.

Al respecto el Diccionario de la Real Academia Española nos dice:

Ética f. Ciencia filosófica de la moral.

Agustín Mateos Muñoz, de su libro titulado "Etimologías grecolatinas del español".

Ética es la ciencia de la filosofía moral.

Por lo tanto, se deduce que ética es:

La ciencia relativa a la manera en que el hombre deberá conducirse dentro del ámbito social de la comunidad de acuerdo a las costumbres y normas morales que rigen a la sociedad.

La ética profesional forma una pequeña parte de un gran sistema complejo de disciplina que la sociedad civilizada se ha impuesto a sí misma a través de leyes, costumbres y normas morales. La disciplina es necesaria, si la gente ha de vivir en grandes conglomerados. La relación entre los unos y los otros debe llevarse a cabo dentro del mutuo respeto y de acuerdo a las normas morales que rigen la conducta humana. Es decir, un Código de ética profesional es la aceptación voluntaria de la obligación de propia disciplina por encima y más allá de las exigencias de la ley.

De esta manera el Código de ética profesional para el Licenciado en Contaduría representa una guía e instrumento de trabajo; el cual tendrá la obligación moral de cumplir; que renuncie en beneficio para el público que ha solicitado sus servicios. Es decir la confianza depositada en la ejecución del trabajo profesional del Licenciado en Contaduría, por parte del público, deberá ser correspondida con la aceptación de ciertas obligaciones de portarse en forma que renuncie en beneficios al público.

Con esto se reafirma, que el Código de ética profesional tiene la finalidad altamente práctica de suministrar a los -- miembros de la profesión, guías relativas al tipo de conducta que la experiencia del grupo, en su conjunto ha demostrado -- ser la más adecuada para atraer la confianza del público.

El conducirse de acuerdo a las reglas del Código de ética profesional redundará para:

- a) Aumentar la confianza depositada al Licenciado en Con taduría por parte de sus clientes y terceras personas.
- b) Acrecentar el prestigio de la profesión.
- c) Mostrar al Licenciado en Contaduría, cómo conservar - una actitud profesional que la experiencia indica le servirá para alcanzar el éxito.

A continuación se darán algunos puntos relevantes del -- Código de Etica Profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

POSTULADOS

Alcance del Código.

I. Este Código de Etica Profesional es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive en el ejercicio

de la profesión.

Responsabilidad hacia la sociedad.

II. Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

III. Aplicación de las disposiciones normativas de la profesión, para efectuar un verdadero trabajo profesional por parte del Contador Público.

IV. Entrenamiento técnico y capacidad profesional, como requisito para que el contador público preste sus servicios.

V. El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

VI. El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de la profesión.

VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.

VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.

IX. La retribución de los servicios del Contador Público no constituye el único objetivo ni la razón de ser del -- ejercicio de su profesión.

X. Lealtad para quien patrocina sus servicios y a la so- ciedad en general una imagen positiva y de prestigio del Con- tador Público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

XI. Todo Contador Público que de alguna manera transmi- ta sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desa- rrollo y difusión de los conocimientos propios de la profe -- sión.

Al dictaminar el Licenciado en Contaduría para efectos - fiscales en su carácter de profesional independiente, deberá tener presente las reglas que para el efecto han sido emiti - das por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para su debida observancia y aplicación.

a) El Contador Público expresará su opinión en los asun- tos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los linea- mientos expresados en este Código y una vez que haya dado cum- plimiento a las normas profesionales emitidas por el propio -

Instituto, que sean aplicables para la realización de este -- trabajo.

b) Ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros.

c) El Contador Público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidades de prestar mejores servicios a quien los solicite.

d) El Contador Público no deberá aceptar tareas en las que requiera su independencia, si ésta se encuentra limitada.

e) El Contador Público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones.

f) El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

g) El Contador Público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otros colegas. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

h) Es contrario a la ética profesional ofrecer directa o indirectamente servicios a personas, empresas u organismos con quienes no se tenga relaciones personales o de trabajo.

Estas son algunas reglas que contiene el Código de ética profesional y sobre las cuales el Licenciado en Contaduría deberá guiarse a efecto de llevar su labor de profesional independiente.

4. Sanciones posibles por irregularidades presentadas en el dictamen fiscal.

Como se ha mencionado con anterioridad; la profesión contable se ha ganado un prestigio y lugar, a base de actuar, a quienes integran dicha profesión con capacidad profesional -- por lo tanto todos y cada uno de los que integramos la profesión tenemos la obligación de mantener ese prestigio y lugar y aún a contribuir a elevarlo más.

Lo anterior viene a colación, debido a las sanciones posibles por irregularidades presentadas en el cuaderno del dictamen fiscal.

Ante tal, el Licenciado en Contaduría deberá tener especial énfasis en las disposiciones vigentes aplicables cuando este dictamine estados financieros para efectos fiscales y so

bre los cuales emita el dictamen respectivo, así como estados financieros y otros documentos.

Las posibles irregularidades pueden ser desde la simple omisión de presentar algún estado financiero o documento -- obligado a presentar a las autoridades fiscales, hasta la comisión de delitos fiscales.

Ante la responsabilidad adquirida; los profesionistas de la materia debemos actuar conforme a la legislación fiscal -- normas y procedimientos de auditoría y Código de Etica Profesional.

El cumplir adecuadamente con lo anterior, permitirá al -- Licenciado en Contaduría tener seguridad de haber hecho un -- trabajo profesional requerido para este tipo de actividad.

4.1 Las relacionadas con la emisión del dictamen.

Al respecto, esta contemplado en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y Reglamento los casos en que se -- presentan irregularidades al emitir el dictamen fiscal.

Dada la trascendencia e importancia que tiene este aspecto; es necesario que el Licenciado en Contaduría tenga presente esta situación; de tal manera se presentan a continuación

los casos en que se incurre en irregularidades:

Quando procede la suspensión del registro del Licenciado en Contaduría.

a) Al acumular tres amonestaciones el Licenciado en Contaduría. En este caso, podrá ser suspendido hasta por un año. Asimismo, será amonestado cuando:

1. Se presenten incompletos los documentos e informes siguientes:

- Integración de estados financieros y anexos (art. 50 R.C.F.F.).
- Información que debe presentarse a la autoridad fiscal de la entidad federativa (art. 50A R.C.F.F.).
- Requisitos de la documentación (art. 51 R.C.F.F.).
- Información complementaria sobre el IVA (art. 51A R.C.F.F.).
- Informe sobre la situación fiscal (art. 54 R.C.F.F.).
- Informe dictaminado por Contador Público relativo a la enajenación de acciones (art. 126 R.L.I.S.R.).
- Dictamen del Contador Público (art. 172 R.L.I.S.R.).
- Dictamen del Contador Público para compensar los saldos a favor (art. 15A R.L.I.V.A.).

2. Cuando no cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes (art. 55 fracción I R.C.F.F.).

b) La suspensión podrá ser hasta por dos años, cuando no se formule el dictamen respectivo.

c) La suspensión podrá ser hasta por tres años cuando el Contador Público, formule el dictamen en contraposición a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos al reglamento.

d) Por estar procesado por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales.

Las disposiciones legales son precisas y ante tal el Licenciado en Contaduría deberá cumplirlas oportuna y eficientemente, o quedará expuesto a las sanciones antes señaladas que van desde un año hasta tres de suspensión del registro correspondiente.

La situación podrá turnarse más drástica, hasta la cancelación definitiva del registro del Licenciado en Contaduría en los siguientes casos:

- El Licenciado en Contaduría reincida en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen. -
Se entiende que hay reincidencia cuando el profesional citado

acumule tres suspensiones.

- Cuando se le declare culpable al Licenciado en Contaduría en la Comisión de delitos fiscales, que ameriten pena corporal.

4.2 Las relacionadas con la responsabilidad del auditor.

La responsabilidad al dictaminar estados financieros es de diversa índole legal y moral. Las cuales deberá tener presente el Licenciado en Contaduría en el ejercicio de la profesión. De esta manera, el Diccionario de la Real Academia de la lengua española nos dice respecto a la responsabilidad:

Responsabilidad f. deuda, obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, a consecuencia de delito, de culpa o de otra causa legal.

Es decir al efectuar el examen de estados financieros el Licenciado en Contaduría será responsable de los actos que realice, o se realicen bajo su dirección.

La responsabilidad de servicios profesionales tiene su base en nuestra máxima Carta Magna promulgada el 5 de febrero de 1917; ante lo cual el Licenciado en Contaduría deberá tener presente, en el ejercicio de la profesión, a efecto de no

incurrir en responsabilidades.

Art. 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. En un segundo párrafo menciona: la ley determinará en cada estado, cuales son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

El anterior artículo citado de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene relación con el 52 del Código Fiscal de la Federación, fracción I el cual nos -- menciona los requisitos previos para obtener el registro, a efecto de dictaminar estados financieros y entre los cuales -- menciona que el solicitante tenga título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública.

Por lo tanto a efecto de no incurrir, en responsabilidad como lo señala el Código Civil en el título décimo, capítulo II de la prestación de servicios profesionales en su artículo 2608:

2608. Los que sin tener título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además -- de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de -- cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.

Asimismo, en el artículo 2615 del citado Código hace referencia de cuando el profesionalista incurre en responsabilidad.

2615. El que preste servicios profesionales sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

Analizando dicho artículo el Licenciado en Contaduría es responsable solo a quienes sirve; además por:

Negligencia, impericia y dolo para lo cual el Diccionario de la Real Academia Española define como:

Negligencia f. descuido, omisión. Falta de aplicación.

Impericia f. Falta de pericia.

Pericia f. Práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte.

Dolo m. Engaño, fraude. Maquinación insidioso para lesionar o perjudicar un derecho ajeno.

Al presentarse una o más de las situaciones señaladas en el desarrollo del trabajo profesional del Licenciado en Contaduría éste deberá responder civilmente a la falta cometida.

Además dada la relación entre el Código Civil y las Normas de Auditoría (personales) se señala las exigencias al Licenciado en Contaduría al llevar a cabo un trabajo profesional de auditoría, las cuales son: entrenamiento técnico y capacidad profesional que debe poseer el Licenciado en Contaduría; así como el cuidado y diligencia profesional.

La responsabilidad del profesional contable puede tener consecuencias, aún de carácter penal al configurarse la comisión de delitos fiscales.

Aún y cuando no está tipificado el concepto de delito --fiscal, se presenta el referente al de defraudación fiscal.

Art. 108 Código Fiscal, comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o, parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Es importante señalar que el Licenciado en Contaduría al adoptar este tipo de conducta en perjuicio del cliente, así mismo y a la profesión contable deberá afrontar la responsabilidad penal conforme a lo previsto al Código Penal.

En el capítulo referente a la responsabilidad del profesional se encuentra el artículo 228.

Art. 228. Los profesionistas, artistas o técnicos y sus auxiliares, serán responsables de los delitos que cometan, en el ejercicio de su profesión, en los términos siguientes y -- sin perjuicio de las prevenciones contenidas en la ley general de salud o en otras normas sobre ejercicio profesional, - en su caso:

I. Además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, según sean intencionales, o por imprudencia punible, se les aplicará suspensión de un mes a dos -- años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia; y

II. Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios y por los de sus auxiliares, cuando estos obren de acuerdo con las instrucciones de aquellos.

5. PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION COMO ORGANO REGULADOR EN LA COMISION DE DELITOS FISCALES.

El hecho de vivir en una sociedad conforme a Derecho, - implica la existencia de dependencias gubernamentales encargadas de hacer cumplir las disposiciones fiscales y sanciones - correspondientes administrativas, que permiten al Estado allegarse de recursos económicos para cumplir con los programas - económicos para fortalecer al país, población, de acuerdo con el plan de desarrollo.

En cualquier parte del mundo (Italia, Alemania, Argentina, Perú, etc.) se presentan desviaciones de conducta, en -- cuanto al cumplir conforme a lo previsto a las leyes fiscales.

Ante tal adversidad los gobiernos tratan y crean organismos públicos que de alguna manera ejercerán las facultades para hacer cumplir a aquellos contribuyentes que han asumido - una conducta no acorde a las leyes impositivas.

Aquí en México se creó, el organismo público regulador - dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nombrado Procuraduría Fiscal de la Federación encargado de representar a la citada Secretaría en controversias fiscales.

Este es el organismo facultado para ejercitar la denuncia o querrela ante el Ministerio Público competente de los - hechos delictuosos en que la Secretaría resulte afectada.

Dada la importancia de la Procuraduría Fiscal de la Federación se mencionarán en un primer término la Estructura Orgánica, también las funciones que le corresponden y las facultades respectivas.

5.1 Estructura de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

La estructura de la Procuraduría Fiscal de la Federación

ha sufrido, pocos cambios desde su misma creación; en la actualidad está organizada conforme lo señala el Reglamento Interior de Trabajo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado el 17 de enero de 1989.

Conformada de la siguiente manera:

- Un Procurador Fiscal de la Federación
- Asimismo, seis Subprocuradurías entre las cuales están:

1. Subprocuraduría Fiscal Primero
2. Subprocuraduría Fiscal Segundo
3. Subprocuraduría Fiscal Tercero
4. Subprocuraduría Fiscal de Control de Cambios
5. Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones
6. Subprocuraduría Fiscales Regionales

Todas y cada una de las mencionadas subprocuradurías, tienen a su cargo sus respectivas Direcciones que le auxiliarán en sus funciones asignadas.

Así, como por los abogados hacendarios, investigadores e inspectores que las necesidades del servicio requieran.

Con esta estructura orgánica y el personal idóneo la Procuraduría Fiscal de la Federación, acorde a las necesidades del momento, ejercerá las funciones y facultades a ella de-

legada.

5.2 Funciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación

Entre las principales funciones, que lleva a cabo la Procuraduría Fiscal de la Federación, dentro de la esfera de acción que le corresponde y las cuales lleva a cabo, mediante el auxilio de sus direcciones están:

- a) Ser consejero jurídico de la Secretaría.
- b) Formular los proyectos de iniciativa de leyes o decretos, así como los proyectos de reglamentos, decretos en las materias competencia de la Secretaría.
- c) Asimismo, realizar estudios comparados de los sistemas hacendarios, de los administrativos y de los de justicia de otros países, para apoyar la modernización hacendaria.
- d) Apoyar y solicitar a las unidades administrativas de la Secretaría, las proposiciones de reforma a las disposiciones legales en las materias de su respectiva competencia.
- e) También intervenir en asuntos jurídicos con las áreas correspondientes de las dependencias de la Administración Pública Federal, de las entidades paraestatales del sector coordinado con la Secretaría y de las autoridades hacendarias de las Entidades Federativas Coordinadas.

f) Asimismo, podrán intervenir en la materia de su competencia y en los asuntos jurídicos de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal con las entidades federativas.

g) Una más de sus funciones es la de, dictaminar el criterio de la Secretaría cuando, unidades administrativas de la misma emitan opiniones contradictorias en aspectos legales,-- asimismo, al ser un órgano de consulta interna de esta, establecer la interpretación de las leyes en materia de competencia de la propia Secretaría.

h) Un aspecto importante, en la relación contribuyente-- autoridad fiscal; proponer medidas aplicables para la pronta y expedita administración de justicia en materia hacendaria.

i) En cuanto a su administración interna; establecer los sistemas y procedimientos conforme a los cuales deba realizar sus actividades y la de las Subprocuradurías Fiscales Regionales.

j) En el inciso a se establece que la Procuraduría Fiscal de la Federación es el consejero jurídico de la Secretaría, ante tal situación representará el interés de la Federación, Secretaría y Unidades Administrativas en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos administrativos ante los tribunales de la República y ante las autoridades competentes.

k) Representar al titular del ramo ante el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje en las controversias laborales entre la Secretaría y su personal.

l) Por otra parte, ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes.

m) También, ejercitará por medio de querrela ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos fiscales.

5.3 Facultades de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Las facultades atribuidas a cualquier organismo público; son importantes debido a la relación siempre existente entre contribuyentes y autoridades fiscales a efecto de determinar el alcance y campo de acción delegado a dichas autoridades.

El conocer las facultades de las autoridades fiscales; por parte del contribuyente le permitirán evitar abusos de las citadas autoridades; al ejercitar actos administrativos fuera de su campo de acción.

A la autoridad es importante conocer sus atributos por - que de esta manera, evitará en lo posible actuar fuera de su esfera administrativa.

Dado que las relaciones contribuyente-autoridades fiscales dentro del sistema impositivo, no han sido precisamente - las mejores; es conveniente para el contribuyente y autoridad conocer sus derechos y deberes a fin de que exista una armonía más estrecha y cordial que permita mejorar las relaciones entre sí.

Es así, como el 17 de enero de 1989 de acuerdo al Reglamento Interior de Trabajo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Oficial de la Federación se mencionan las facultades de la citada Procuraduría.

a) En un primer término le corresponde recibir en acuerdo a los titulares de las unidades administrativas de su adscripción y resolver los asuntos que sean competencia de las mismas; así como conceder audiencia al público.

b) En segundo término, someter al Secretario:

- Los anteproyectos de iniciativas de leyes o de decretos.
- Asimismo, los anteproyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes en los asuntos de la competencia de

las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad.

c) En tercer término, coordinarse con los Subsecretarios, Oficial Mayor, y el Tesorero de la Federación para el mejor desempeño de sus facultades.

d) En una cuarta facultad programará, organizará, dirigirá y evaluará las actividades de las unidades administrativas a ellas adscritas.

e) Una más, es la de formular el anteproyecto de presupuesto de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad.

f) Una sexta, es la relativa a hacer estudios sobre organización de las unidades administrativas a su cargo y en su caso, proponer las medidas que procedan.

g) Además, adscribirán al personal de las unidades administrativas que de ellos dependan, así como cambiarlos de adscripción, y cesar al personal de confianza, cuando corresponda.

h) También, proporcionará la información y la cooperación técnica que le sean solicitadas por otras dependencias del Ejecutivo Federal, de acuerdo a las políticas estableci-

das a este respecto y,

i) En una décima, las demás que le señalen otras disposiciones legales y las que le confiera directamente el Secretario.

C O N C L U S I O N E S

1. La evasión fiscal representa un problema de trascendencia económica, política, social, etc. para aquel país que afronte este fenómeno mundial.

2. La evasión fiscal representa un problema que afecta en una inmensa mayoría a gran cantidad de países del orbe; a naciones económicamente desarrolladas (Italia, Alemania Federal, Holanda, etc.) así como en vías de desarrollo (Perú, Argentina, Brasil, México, etc.).

3. La contaduría pública organizada, a través de el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como los Colegios de Contadores Públicos afiliados, apoyan las acciones legales encaminadas a atenuar el grave problema que representa la evasión fiscal.

4. Autoridades fiscales, profesionales contables y contribuyentes, deberán unir esfuerzos para erradicar la evasión fiscal, contribuyendo cada uno con sus atribuciones y obligaciones de la mejor manera posible, evitando conductas al margen de la ley, que renuden en perjuicio al fisco federal.

5. La autoridad fiscal ante la imposibilidad de llevar

a un nivel aceptable la fiscalización de las empresas; permite al Licenciado en Contaduría dictaminar estados financieros para efectos fiscales, apoyando de esta manera a las autoridades fiscales en dicha función.

6. Las autoridades fiscales, en la medida de sus posibilidades deberán eliminar aquellos factores que propicien la evasión fiscal como es:

a) Mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.

b) Simplificar el sistema de impuestos y de su organización.

c) Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos.

d) Hacer del conocimiento público las nuevas leyes a través de los medios masivos de comunicación.

7. En la creación de nuevas leyes impositivas, el gobierno deberá tener presente la proporcionalidad y equidad de los nuevos gravámenes a efecto de no actuar anticonstitucionalmente y consecuentemente lesionar el patrimonio de los contribuyentes; es decir se deberá analizar exhaustivamente la capacidad contributiva de los contribuyentes.

8. La economía subterránea se presenta como un factor decisivo en la disminución de ingresos al fisco federal; al llevarse a cabo actividades económicas al margen de la ley y fuera de las estadísticas oficiales.

9. La economía subterránea por su trascendencia y repercusiones representa:

a) Disminución de ingresos fiscales.

b) La distorsión de las estadísticas oficiales de los agregados económicos.

c) Distorsiona la realidad económica del país afectado.

10. La creación de una Dirección específica en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargada de vigilar y controlar a los contribuyentes en sus obligaciones fiscales (Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal) es necesario dado la actitud presentada por los contribuyentes, al cumplir con sus obligaciones fiscales.

11. Al dictaminar estados financieros el Licenciado en Contaduría tendrá presente la responsabilidad adquirida, ante su cliente y terceros; de tal manera en la ejecución de su trabajo; deberá cumplir eficientemente con las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas.

12. Las responsabilidades del Licenciado en Contaduría son diversas al dictaminar para efectos fiscales, las cuales están contempladas en las diversas leyes mexicanas y las cuales el Licenciado en Contaduría deberá tener presente:

- a) Civiles (Código Civil).
- b) Penales (Código Penal).
- c) Reglamentarias (Reglamento Código Fiscal de la Federación).
- d) Profesionales (Código de ética profesional).

B I B L I O G R A F I A

- Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, A.C. --
La Economía Subterránea en México. Abril 1988. Editorial
Diana.
- Código Civil para el Distrito Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Penal para el Distrito Federal.
- Diario(s) Oficial(es) de la Federación. Diversos años.
- Facultad de Contaduría y Administración. Selecciones.
Abril, 1988.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Código de
Ética Profesional. Octubre, 1984.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y
Procedimientos de Auditoría.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Manual -
del Contador Público.
- Stevens, Mark. Las Ocho Grandes. Noviembre, 1984. Edito
rial Planeta.
- Revista Consultorio Fiscal. Julio, 1988.
- Martínez Vera Rogelio. Evasión Tributaria.
- Avila Galván Ma. Silvia. Evasión en el Régimen Impositivo
Mexicano.