

4
24.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

"PROBLEMAS FISCALES. ORIGEN Y
EVOLUCION DEL DICTAMEN FISCAL"

TRABAJO DE SEMINARIO
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
LUZ MARIA AGUILAR OSNAYA

ASESOR: L.C. ALEJANDRO LOPEZ GARCIA

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

OCTUBRE 1997

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

UNIVERSIDAD NACIONAL
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
PRESENTE.

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

AT'N: ING. RAFAEL RODRIGUEZ
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES-C.

Con base en el art. 51 del Reglamento de Exámenes Profesionales de la FES-Cuautilán, nos permitimos comunicar a usted que revisamos el Trabajo de Seminario:
Problemas Fiscales. Origen y Evolución del Dictamen Fiscal

que presenta la pasante: Luz María Aguilar Osñaya
con número de cuenta: 8706043-8 para obtener el Título de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VISTO BUENO.

ATENTAMENTE.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautilán Izcalli, Edo. de México, a 11 de Julio de 1996

MODULO:	PROFESOR:
II	L.C. Alejandro López
I	L.C. Fernando Urzua
III	L.C. Juan Manuel Cano G.

FIRMA:

DEP/VBOSEN

***A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO***

**A LA MÁXIMA CASA DE ESTUDIOS,
POR BRINDARME LOS MEDIOS
NECESARIOS PARA FORJAR MI
FUTURO.**

***A LA FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN***

**POR TODOS LOS CONOCIMIENTOS
QUE EN ELLA OBTUVE, Y POR
DARME LA OPORTUNIDAD DE
CONOCER A LA PERSONA CON LA
QUE COMPARTIRÉ MI VIDA.**

A TODOS MIS PROFESORES

**POR SU COLABORACIÓN PARA
EL LOGRO DE MIS OBJETIVOS**

A MI FAMILIA

**POR EL APOYO Y LA CONFIANZA
PARA LA REALIZACIÓN DE UNO
DE LOS OBJETIVOS DE MI VIDA**

A EL LOCO

**POR COMPARTIR CONMIGO TODO
LO QUE REPRESENTÓ LLEGAR A
ESTA META.**

A TI

**POR QUE SE QUE EXISTES Y QUE DISFRUTAS MIS
TRIUNFOS Y SIENTES MIS TRISTEZAS, POR EL
ESTIMULO QUE ME HAS DADO PARA LA CONCLUSIÓN
DE ESTE TRABAJO**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I. LA AUDITORIA Y EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

- I.1 Antecedentes
- I.2 Objetivo
- I.3 Responsabilidad social de la Contaduría Pública
- I.4 Autoreglamentación de la contaduría Pública
- I.5 La confianza de la sociedad en los dictámenes de los auditores
- I.6 El dictamen del auditor

II. EL DICTAMEN FISCAL

- II.1 Disposición que le dio origen
- II.2 El dictamen fiscal como derivación de la auditoria de estados financieros
- II.3 Evolución de su marco legal
- II.4 Régimen obligatorio del dictamen fiscal
- II.5 Presentación en disco magnético flexible
- II.6 Situación actual del dictamen fiscal

III. ÁREAS DE INCONFORMIDAD QUE REQUIEREN CORREGIRSE

- III.1 Premisas
- III.2 Principales áreas de inconformidad
 - III.2.1 Reglamentación de la auditoria
 - III.2.2 Información que se presenta en los anexos
 - III.2.3 Solicitudes de información adicional de documentación
 - III.2.4 Revisión del dictamen fiscal, selección de dictámenes a revisar
 - III.2.5 Régimen de Sanciones
 - III.2.6 Obligatoriedad del dictamen fiscal
 - III.2.7 Credibilidad del dictamen fiscal

IV. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En Decreto publicado en el diario oficial de la Federación el 21 de abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, el Registro de contadores públicos y la posibilidad de que los contribuyentes utilizaran los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una empresa, expresaran en un informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de ese contribuyente.

En esta forma surgió el Dictamen de estados financieros para efectos fiscales, denominado abreviadamente "DICTAMEN FISCAL".

Han transcurrido 37 años de experiencias de este servicio que la contaduría pública ofrece a la sociedad y en particular a las sociedades fiscales y contribuyentes, por esta razón, la importancia de analizar su evolución, los beneficios que reciben las partes involucradas, y que se puede hacer para que responda mejor a los requerimientos de la colectividad.

En este trabajo, es importante destacar que la auditoría de estados financieros y el dictamen que de ella se deriva, son actividades profesionales privativas de la contaduría pública, que tiene la preparación, experiencia y autorización legal para su ejercicio en nuestro país. Por esta razón, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) como Organismo Rector de la Contaduría Pública en México, ha asumido, desde hace varias décadas, la responsabilidad ante la sociedad de establecer normas de actuación profesional de los contadores públicos, que conllevan a lograr el elevado nivel de calidad profesional requerido para hacer frente a la confianza que la propia sociedad deposita en los estados financieros dictaminados.

El dictamen para efectos fiscales es una derivación de la auditoría de los estados financieros, y constituye una actividad importante en la práctica profesional de la contaduría pública en México, lo que obliga al (IMCP) a manifestarse respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración.

El análisis y la evaluación de prácticas profesionales como la del dictamen fiscal que nos ocupa, adquiere mayor relevancia cuando se han dado cambios en el entorno económico, en el volumen y complejidad de los negocios y, en especial, en las políticas fiscales y de fiscalización y en las considerables reglamentaciones del dictamen, como ha acontecido en los últimos años, entre los que destacan:

La obligatoriedad de presentar dictamen fiscal para un gran número de contribuyentes ubicados dentro de ciertos parámetros de ingresos, total de activos y número de trabajadores, propiedad accionaria mayoritaria, etc.

La presentación de la información complementaria de dictamen fiscal en discos magnéticos flexibles.

La aplicación de información sobre la comprobación de bases para la determinación de impuestos, cuotas y aportaciones que antes no se requerían.

Se considera que estos cambios y otros más que se comentan en este estudio son trascendentes para la contaduría pública, razón por la cual el IMCP se ha abocado a su análisis y evaluación, para presentar su posición y recomendación al respecto.

El interés que mueve a presentar este trabajo es ayudar a que la profesión vele por sus intereses, que conozca del proceso de autorreglamentación que sustenta el IMCP en beneficio de la sociedad a la que sirve, mostrar que sistema fiscal regula la profesión y que grado de credibilidad tiene actualmente el dictamen fiscal, así como, hacer del conocimiento de la profesión la reforma que ha emprendido el estado para la modernización de sus funciones de recaudación y fiscalización.

I. LA AUDITORIA Y EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

I.1. ANTECEDENTES

La información financiera de las empresas constituye una herramienta para la administración de las empresas, pero esta información también trasciende a terceros que, a su vez, toman decisiones de inversión o desinversión, de crédito o de evaluación de sus resultados para los propósitos de los accionistas, de los trabajadores o del estado, respecto al pago de los impuestos.

En estas condiciones, la información financiera de las empresas se convierte en información del dominio público, que requiere tener la característica de confianza para su utilización de terceros. Es precisamente de esta circunstancia de donde nace la auditoría de estados financieros que tiene como objetivo agregar a los estados financieros el elemento de credibilidad para que sean usados por terceros, con la confianza que le imprime la opinión de un experto en información financiera, que además, es independiente de la propia empresa.

El primer antecedente que se conoce de la auditoría de estados financieros, según el folleto que emitió el IMCP bajo el nombre de "El Dictamen", se localiza en Inglaterra, en 1844 cuando se establece que un contador independiente debía examinar y certificar los registros contables de las empresas por acciones, constituidas bajo la forma de responsabilidad limitada.

En 1862 este requisito se hizo extensivo para todo tipo de empresas y en 1900 se incorporó como un requisito legal. Es así como en el sistema británico se establece la auditoría de estados financieros y el dictamen correspondiente, como una práctica obligatoria en los negocios, que ha propiciado el desarrollo tan importante que ha logrado la profesión en esa parte del mundo.

Por otra parte, la divulgación formal de la información financiera de las empresas a la comunidad se inició a principios de siglo, con la creación de las primeras bolsas de valores en el mundo, y con ellas, la necesidad de la auditoría de los estados financieros. Hoy en día esta difusión de la información en los negocios es mucho más amplia y no sólo ocurre en el seno de la propia empresa y sus accionistas, sino que tiene muchas aplicaciones en las operaciones de crédito con las instituciones bancarias, que la requieren para hacer una evaluación de la capacidad de pago de las entidades y su solidez financiera y en las relaciones entre proveedores o clientes, en contratos de asistencia técnica, regalías, arrendamiento, etc. que se basan en los resultados de las empresas, y en nuestro país, en las relaciones del fisco -contribuyente, respecto a las declaraciones de impuestos que se preparan, que en una gran parte se basan en los registros contables

1.2. OBJETIVO

La auditoría de estados financieros es la actividad que desarrolla un contador público para comprobar que la empresa ha preparado sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad, y que dichos estados financieros reflejan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad, habiendo hecho todas las descripciones complementarias que se requieren para una apreciación integral de la empresa, en las notas de los estados financieros.

Al respecto el boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del IMCP, en su párrafo 6 establece: "La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

La realización de la auditoría se lleva a cabo mediante una metodología que incluye los conceptos de evaluación general de la empresa y los riesgos de auditoría, la planeación, ejecución y supervisión del trabajo, hasta llegar a la conclusión con la emisión del dictamen.

Las características propias de la auditoría, definen a nuestra profesión como liberal y exigen que el contador público tenga la experiencia y capacidad para ejercer su juicio profesional prácticamente en cada una de las fases de su trabajo, desde la evaluación de la confiabilidad de los controles contables de la empresa, la definición de las pruebas selectivas que va a realizar del universo sujeto a examen, la ponderación de los resultados de sus pruebas individualmente y en conjunto, hasta el momento de decidir la forma en que debe emitir su dictamen.

Es preciso que el contador público para realizar la auditoría sea independiente, esto es, que mantenga una actitud mental libre que le permita evaluar objetivamente los resultados de su trabajo para emitir su dictamen. Esta actitud mental de independencia es característica fundamental para que la sociedad y los terceros, que muchas veces ni conocen a este profesional, confíen en la información financiera dictaminada. De no existir esta independencia de criterio, la credibilidad se vería mermada y tal vez eliminada.

Estas razones son las que hacen que la auditoría de estados financieros sea una actividad privativa de la contaduría pública y que ningún otro profesionista esté capacitado ni autorizado legalmente para dictaminar los estados financieros de una empresa o entidad.

1.3. RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

El boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP describe la responsabilidad social del contador público como sigue:

"La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él, que va a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión."

"Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuentemente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo".

"En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo".

"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 de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos".

"La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obliga a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependen de los servicios de contador público independiente.

Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría".

"En la relación entre el cliente y el profesional, el cliente confía en el propio profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente esta imposibilitado para juzgar por esta razón, se hace indispensable el que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional."

Continúa diciendo este boletín:

"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 formulares 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".

La contaduría pública esta comprometida con la sociedad a la que sirve, y en la que debe incluirse al sector privado como sujeto directo de las auditorías y usuario principal de su dictamen, y también al sector público en donde destacan por su importancia la AGAFF respecto a los dictámenes fiscales y la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF) en su carácter de entidad fiscalizadora del sector parastatal y en algunos casos de entidades del sector central.

I.4. AUTOREGLAMENTACION DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Desde sus inicios, la contaduría pública ha reconocido la enorme responsabilidad que adquiere no sólo frente al cliente que contrata sus servicios sino también frente a terceros, como: miembros del consejo de administración, accionistas, inversionistas potenciales, acreedores bancarios y particulares, proveedores, trabajadores, fisco, etc. quienes utilizan sus dictamen sobre los estados financieros de una entidad para la toma de decisiones.

Esta responsabilidad frente a la sociedad ha originado que los cuerpos colegiados que agrupan a la profesión, se hayan preocupado por establecer reglas de actuación profesional de los contadores públicos, que actúan como auditores externos que garanticen ese alto nivel de calidad de sus servicios.

Este proceso de autoreglamentación que la profesión se ha impuesto nace de hecho con las primeras agrupaciones de contadores públicos, tanto a nivel internacional como nacional.

El primer código de ética profesional aceptado por la Asociación de Contadores Públicos (Primer antecedente del IMCP) en 1923, ya incluía los preceptos básicos de la independencia mental que debe guardar el auditor y el cuidado y diligencia profesionales que debe aplicar en el desempeño de sus labores profesionales.

Además el Código de Ética Profesional que constituye el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general para los contadores públicos, se han emitido diversas reglamentaciones por grupos de trabajo ad-hoc, denominados comisiones del propio Instituto que han sido formadas a través de los años y de las cuales se hace una síntesis a continuación:

1. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) formada el 1955, es la responsable de emitir las reglas que rigen las actividades profesionales de los auditores externos, reglas que se denominan "Normas y Procedimientos de Auditoría".

Esta comisión ha sido integrada básicamente por contadores públicos que trabajan en el sector independiente de la profesión y algunos representantes de otros sectores.

2. La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) se constituyó en 1967 y se integró por un grupo de especialistas en la información financiera, la mayoría también contadores públicos, pero provenientes de diversos sectores y representantes de diversas agrupaciones del sector privado y público como: El Instituto Mexicano de Finanzas, La Comisión Nacional de Valores, La Asociación Mexicana de Bancos y La de Casas de Bolsa, y algunos contadores públicos independientes.

Esta comisión es la responsable de emitir los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" de uso y aplicación general para todas las empresas de México

3. La Comisión de Educación Profesional Continua (EPC) que constituyó en el año de su creación (1979) un gran impacto en nuestra profesión al reconocer que, dados los importantes cambios que ocurrían en el entorno económico en que se desenvolvía la profesión no era suficiente contar con un título profesional para actuar, sino que se requería de un proceso de actualización de los conocimientos, tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

Estas disposiciones obligan a todos los contadores públicos a capacitarse y asistir a cursos, conferencias, seminarios, a preparar trabajos de investigación, a participar en comisiones de trabajo de sus colegios profesionales o del IMCP, desempeñando labores de tipo académico, etc; para que, evaluadas estas actividades con determinada metodología se les acredite su actualización. Todos los contadores deben reportar anualmente al colegio profesional al que pertenecen, las actividades realizadas para su capacitación y en caso de no cumplir con esta obligación se hacen acreedores a sanciones de diversa índole.

Los pronunciamientos que emiten estas comisiones son sometidos a un proceso de auscultación entre la membresía del IMCP y posteriormente entran en vigor con el carácter de obligatorio para toda la profesión, todo ello con base en los estatutos del propio Instituto.

Mecanismos de autoreglamentación similares a los mencionados, existen también en los organismos internacionales que agrupan a la profesión mundialmente como la Federación Mundial de Contadores Públicos (IFAC), el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (IASC), y La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), de los cuales el IMCP es socio fundador, gracias a su experiencia demostrada en este terreno.

Cabe señalar que a este respecto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) también tiene sus lineamientos que se estipulan en sus artículos que a la letra dicen:

REGISTRO DE CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO

Art. 45 RCFF.- El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos

Y. El que acredite su nacionalidad mexicana.

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

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

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

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de este último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

Art. 52.RCFF.- Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del código, las normas de auditoria se consideran cumplidas en la forma siguiente:

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

II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen,

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoria que habrán de emplearse; y

c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

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

Quando carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

IMPEDIMENTO DEL C.P. PARA DICTAMINAR

Art. 53. RCFF.- Esta impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

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

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

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

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

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

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

VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de la entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

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

1.5. LA CONFIANZA DE LA SOCIEDAD EN LOS DICTÁMENES DE LOS AUDITORES

El nivel de confianza que han adquirido en nuestra sociedad de los dictámenes de contadores públicos, parte de un principio de calidad profesional requiriendo por las normas de auditoría emitidas por el IMCP y se sustenta en más de medio siglo de experiencia, en la que se han alcanzado un elevado grado de aceptación de su trabajo y de los dictámenes e informes emitidos. Esta afirmación es válida, ya que son verdaderamente pocas las excepciones conocidas de trabajos que no cumplieron con estos requisitos.

Esto conlleva a la conclusión de que el camino escogido por nuestras agrupaciones profesionales, de reglamentar internamente las actividades de los auditores, bajo un proceso estricto de análisis del problema por expertos y después mediante el proceso de auscultación entre toda la membresía de los colegios profesionales, es el adecuado para regular esta actividad.

Este proceso se complementa con dos elementos preventivos que es el "Programa de Educación Continua" que obliga a los auditores externos, que dictaminan estados financieros, a mantenerse actualizados en sus conocimientos y otro sancionador, que es ejercido por las juntas de honor de los colegios federados que analizan los

casos de desviaciones a las normas de actuación profesional, puestos a su consideración, procediendo a sancionar a quien resulte responsable.

Las aseveraciones anteriores nos llevan a concluir que no se requiere la intervención de las autoridades para reglamentar adicionalmente la auditoría de los estados financieros, sino que, más bien, se requiere obtener su apoyo para lograr, en el más amplio sentido, la credibilidad en el trabajo de los auditores independientes y de sus dictámenes y que se cumpla con lo señalado en el artículo 52 de Código Fiscal de la Federación (CFF) que a la letra dice:

52- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes las operaciones de enajenación de acciones que realice, en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría; y

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

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

Cuando el contador público no de cumplimiento de las disposiciones referidas en este artículo o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortara o amonestara al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencias o el contador hubiere 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.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

Es evidente pues, que la validez de las normas de auditoría no sólo ha sido dada por la sociedad, sino que la fracción II del artículo 52 del CFF radica su importancia, al transcribir las

normas que por muchos años han estado en vigor en nuestra profesión, con evidentes resultados positivos.

La sociedad ha dado su confianza a los trabajadores realizados por la contaduría pública y se solicita que, en congruencia con esta actitud de la comunidad, las autoridades fiscales también otorguen esta confianza y credibilidad a los dictámenes para efectos fiscales lo que consideramos no se ha logrado plenamente, dadas las frecuentes y extensas revisiones practicadas por la AGAFF a los dictámenes fiscales y otras situaciones que se presentan en este trabajo

I.6 EL DICTAMEN DEL AUDITOR

El dictamen del auditor, tal como lo señala el Boletín 4010 de la CONPA "es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina"

El propósito fundamental de la auditoría de estados financieros es la de expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados financieros sujetos a la auditoría, presentan la situación financiera, los resultados de sus operaciones, y las variaciones en el capital contable o patrimonio y los cambios en la situación financiera de una entidad conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y esta opinión es el dictamen.

Por otra parte, es importante destacar que la administración de la entidad es la responsable directa y específica de la preparación de su información financiera. En efecto, la administración es responsable de las operaciones que realiza día con día; que estas se efectúen conforme a las políticas y autorizaciones que ha determinado, que se tengan sistemas de control contable adecuados que permitan capturar, clasificar y resumir las transacciones y seleccionar los principios de contabilidad aplicables en las circunstancias, finalmente, con todos estos elementos preparar los estados financieros, siguiendo las reglas de presentación y revelación que los principios de contabilidad establecen.

El auditor externo por su parte, es responsable de realizar todas las investigaciones y procedimientos de auditoría que las circunstancias requieran, siguiendo la metodología establecida en las normas de auditoría, a fin de que pueda formarse un juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros y estar en condiciones de expresar una opinión según corresponda es decir, una opinión sin limitaciones u objeciones, que se denomina "dictamen limpio" o bien expresando las limitaciones u observaciones que tenga, las que se denominan "salvedades", e inclusive llegando a la opinión negativa o a la abstención de opinión.

Como resultado adicional de la auditoría de estados financieros, es usual que el auditor externo entregue a su cliente la carta de recomendaciones y en ocasiones los denominados "informes largos" en los que el auditor describe, analiza e interpreta las cifras contenidas en los estados financieros.

Existen además casos en los que como resultado de su trabajo se solicitan al auditor informes de carácter específico como son por ejemplo: el dictamen sobre el control interno, la confirmación de información específica como el cálculo de renta o regalías basadas en las ventas; el cumplimiento de condiciones específicas establecidas en contratos de préstamos, etcétera.

Dentro de esta categoría de informes se incluye el dictamen fiscal, en el que el auditor externo expresa diversas aseveraciones relativas al cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del contribuyente

II. EL DICTAMEN FISCAL

II.1 DISPOSICIÓN QUE LE DIO ORIGEN

Mediante Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959 se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano fiscalizador de los impuestos federales y se estableció el Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales (Dictamen Fiscal), como instrumento de fiscalización indirecto.

En este Decreto se consideraba originalmente la obligación del Dictamen Fiscal para empresas con ingresos declarados superiores a 10 millones de pesos, situación que no prosperó ante la inconformidad de la contaduría pública y de los contribuyentes.

Las ventajas atribuidas desde un principio al dictamen fiscal para las partes involucradas en el mismo, es decir: fisco, contadores públicos y contribuyentes, se sintetizan como sigue:

Para el fisco: un medio indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación, y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para los contadores públicos: un punto de oportunidad profesional de gran importancia, lo que, a raíz de la creación del dictamen fiscal, se reflejó inmediatamente en el crecimiento de las membresías de las instituciones profesionales de contadores públicos.

Para el contribuyente: es un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad y confianza, y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

II.2. EL DICTAMEN FISCAL COMO DERIVACIÓN DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El dictamen fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, lo que implica:

Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoría de los estados financieros del contribuyente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Que la auditoría practicada sirva de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

II.3 EVOLUCIÓN DE SU MARCO LEGAL

En la primera etapa de funcionamiento del dictamen fiscal, La Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) emitió una serie de instructivos de carácter interno, que se difundieron entre los contadores públicos, con el propósito exclusivo de orientar y uniformar la presentación y el cumplimiento de las disposiciones referentes al dictamen fiscal.

Estos instructivos fueron conocidos como "Instructivos de la Serie 10", habiéndose emitido once, sobre diversos tópicos como sigue:

10.1 Dictamen fiscal de los estados financieros.

- 10.2 Solicitud de entrega o exhibición de papeles de trabajo
- 10.3 Requisitos de presentación de dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 del CFF.
- 10.4 Reglas de carácter general relacionadas con las solicitudes y presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales por el contador público.
- 10.5 Dictamen fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.
- 10.6 Casos en los que, como resultado del dictamen, del contador público registrado, los causantes presentaran declaraciones complementarias de impuestos.
- 10.7 El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son persona físicas
- 10.8 El dictamen fiscal negativo y la negación de opinión sobre los estados financieros dictaminados por el contador público.
- 10.9 Pruebas físicas selectivas en inventarios así como circularización obligatoria.
- 10.10 Deseable uniformidad en la presentación e integración del informe y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por el contador público para efectos fiscales.
- 10.11 Falta de observancia de la fracción II del artículo 85 del CFF.

En la medida que creció la práctica del dictamen fiscal, las autoridades consideraron necesario fortalecer su marco jurídico, el cual ha tenido una evolución importante, como se puede apreciar en el extracto los principales acontecimientos que se presenta enseguida:

El 1o. de abril de 1967, entró en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación que contenía en su artículo 85 los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpla con los mismos, derogándose en esta misma fecha, el Decreto del 21 de abril de 1959.

Es conveniente destacar que dentro de los citados requisitos se estableció que el dictamen debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual constituyó un reconocimiento explícito en el Código Fiscal de la Federación de las normas de actuación profesional que la contaduría pública, afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se había autoimpuesto previamente.

El 9 de abril de 1980, se publicó el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que reguló diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

El 1o. de enero de 1983 se reformó el Código Fiscal de la Federación, en cuyo artículo 52 se establece la trascendencia legal del dictamen fiscal, así como los requisitos generales para su validez y las sanciones para el contador público que no cumpla con las disposiciones relativas.

El 29 de febrero de 1984 se emitió el Reglamento del Código fiscal de la Federación en el cual, en los artículos 45 a 58, se establecen disposiciones relacionadas con el funcionamiento del dictamen fiscal, como son: Registro de los contadores públicos que dictaminan para efectos fiscales, avisos de dictaminación, plazos de presentación, contenido de los dictámenes e informes fiscales, requisitos de la documentación, forma de cumplir con las normas de auditoría, impedimentos para dictaminar, informe sobre la situación fiscal, revisión de los dictámenes por parte de la autoridad, y sanciones para los contadores públicos

El 1o. de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se encuentren en algunos de los supuestos previstos en dicho artículo.

Estas disposiciones tuvieron efectos a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990.

El 29 de junio de 1992 se publicaron las Reglas Generales de Integración y Presentación en disco magnético flexible de la información de los dictámenes fiscales. A esta disposición se le dio efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1991.

En la evolución del jurídico del dictamen fiscal, se observaba claramente:

El propósito de la autoridad de reglamentar, cada vez con mayor detalle, el desarrollo y enfoque del trabajo profesional del contador público que emite dictámenes fiscales.

El requerimiento creciente de información adicional que la autoridad considera necesaria para sus funciones de fiscalización y/o para verificar la corrección de la misma información que se está aportando.

El otorgamiento de facultades a la autoridad para sancionar a los contadores públicos que, a su juicio no cumplan con los requisitos establecidos por ella misma, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El 31 de marzo de 1993 se publicaron Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal, relativas a la presentación e información de los dictámenes fiscales de 1992, año con año en los meses de marzo o abril son publicadas dichas disposiciones aplicables a cada ejercicio inmediato anterior.

II.4 RÉGIMEN OBLIGATORIO DEL DICTAMEN FISCAL

El 1o. de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales que se encuentren en algunos de los supuestos previstos en dicho artículo, que son básicamente: ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior superiores a siete millones quinientos cincuenta y cuatro mil pesos, o que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea quince millones ciento siete mil pesos, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Se estableció esta misma obligación a los contribuyentes autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (excepto las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas); para los contribuyentes que se fusionen o escindan, y para los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y los fideicomisos estatales.

Esta disposición entro en vigor, en forma retroactiva, a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990 ante la preocupación de un sector importante de la profesión por el hecho de que la obligatoriedad produjera un crecimiento en la demanda de este servicio que no pudiera ser atendido por la profesión con los niveles de calidad deseables. pero, principalmente, por la creciente reglamentación de esta actividad por parte de la autoridad y su falta de credibilidad hacia el dictamen fiscal.

II.5. PRESENTACIÓN EN DISCO MAGNÉTICO FLEXIBLE

El 29 de junio de 1992 se publicaron las Reglas Generales de Integración y Presentación, en disco magnético flexible, de la información de los dictámenes de estados financieros para efectos

fiscales emitidos por los contadores públicos registrados, a partir de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991.

Este hecho fue consecuencia de la obligatoriedad del dictamen fiscal, para responder una necesidad real de las autoridades de fiscalización, de revisar y manejar la información inherente a un volumen estimado de más de 60,000 dictámenes fiscales.

La nueva forma de presentación constituyó un reto que nuestra profesión tuvo que afrontar un lapso muy breve, pues seis meses después de publicadas las disposiciones, en diciembre de 1992, se inició la presentación de los primeros dictámenes en disco magnético flexible.

II.6 SITUACIÓN ACTUAL DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal constituye una actividad importante tanto para el Fisco Federal como para la contaduría pública Mexicana, como muestra de ello tenemos que;

De las cifras contenidas en el cuadro prescrito, destacan los aspectos siguientes

Los contadores públicos registrados (CPR) en la AGAFF, autorizados para emitir dictámenes fiscales, representan aproximadamente el 65% de la membresía total del IMCP.

Aún cuando una porción importante de los CPR no emiten dictámenes (inactivos), el hecho de mantenerse registrados indica que la dictaminación fiscal constituye para ellos una actividad potencial o factible de ejercer.

Los 63,513 dictámenes emitidos en 1992, corresponden a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva y, por consiguiente, representan una porción fundamental de la recaudación fiscal.

La obligatoriedad del dictamen fiscal se reflejó en el ejercicio de 1991, en el cual los contribuyentes dictaminados crecieron en un 50.7% y los CPR aumentaron en 13.8%.

Son muy frecuentes los casos en que con motivo de la emisión de los dictámenes fiscales, los contribuyentes presentan declaraciones complementarias y hacen pagos de impuestos adicionales, favoreciendo la recaudación fiscal, aun cuando no se dispone de información al respecto, se presume que estas cantidades son significativas.

En síntesis, lo anterior permite afirmar: que el dictamen fiscal constituye un instrumento muy valioso para el Fisco Federal, que apoya la fiscalización de los contribuyentes más importantes del país, lo cual tiene reflejo significativo en la recaudación fiscal federal. Asimismo, para la contaduría Pública Mexicana, el dictamen fiscal representa una actividad importante dentro de su práctica profesional.

Vistas de cualquier manera, los datos señalados resultan insignificantes en proporción, tanto a los contadores públicos registrados como al volumen de dictámenes emitidos; el total de contadores públicos sancionados (345), representan una proporción mínima del total de contadores públicos registrados. Esto permite afirmar que el trabajo desempeñado por los contadores públicos en la emisión de dictámenes fiscales es satisfactorio.

Con el objetivo de que el lector se familiarice con las formas que son necesarias para la presentación del dictamen fiscal a continuación se muestran, el aviso de presentación de dictamen y la carta de presentación aplicables para dictámenes de 1995.



CARTA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL

40

MARQUE CON UNA 'X' LA AUTORIDAD COMPETENTE
ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACION LOCAL DE AUDITORIA FISCAL
ADMINISTRACION ESPECIAL DE AUDITORIA FISCAL

No. Y NOMBRE DE LA ADMINISTRACION LOCAL

PARA USO EXCLUSIVO DE LA SRI		FECHA DE RECIBO	
No. DE EXPEDIENTE			
No. DE ANEXO			
EMPRESA COMPAÑIA O ESTABLECIMIENTO		SISTEMAS AUTOMATIZADOS <input type="checkbox"/>	
EL FOLIO DE CONTABILIDAD		REGIMEN IMPUTATIVO <input type="checkbox"/>	
INDICADOR		EMISAJEROS DE ACCIONES <input type="checkbox"/>	
1 DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE O DE LA PERSONA AUTORIZADA A RECIBIR DONATIVOS			
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL			
DOMICILIO FISCAL		CALLE	No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR
COLUMNA		CODIGO POSTAL	TELEFONOS
ENTRE LA CALLE DE		Y DE	MUNICIPIO O DELEGACION
CIUDAD O POBLACION		ENTIDAD FEDERATIVA	
ACTIVIDAD PREPONERANTE			
RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL		RESIDENTE EN EL EXTRANJERO	
CLAVE			
CONCEPCIÓN DE ESTADOS Y MANEJOS PARA EFECTOS FISCALES			
EMPRESA CONTROLADORA			
EMPRESA COLIGADA			
EN SU CASO, NOMBRE DE LA EMPRESA CONTROLADORA			
SE ENCUENTRA DECLARADA PARA EFECTOS FISCALES			
EN SU CASO, SEÑALE A PARTIR DE QUE EJERCICIO EMPEZÓ A CONSOLIDAR Y No. DE OFICIO DE LA AUTORIZACION Y FECHA			
EJERCICIO		No. DE OFICIO	FECHA
2 DATOS DE IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL			
APELLIDO PATERNO, MATRINO Y NOMBRES			
DOMICILIO FISCAL		CALLE	No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR
COLUMNA		CODIGO POSTAL	TELEFONOS
ENTRE LA CALLE DE		Y DE	MUNICIPIO O DELEGACION
CIUDAD O POBLACION		ENTIDAD FEDERATIVA	
No. DE SIGNATURA		No. DE NOTARIA OUS O FRENDO EL PODER	
		R.F.C.	
TRATANDOSE DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO		FECHA DE EMISAJEROS DE ACCIONES	
No. DE OFICINA DE NOTERIAS		FECHA EN QUE EMPEZÓ DE SU EMISAJEROS	
No. DE OFICINA DE RESERVA		No. DE OFICINA DE RESERVA	
3 DATOS DE IDENTIFICACION DEL ADQUIRENTE			
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL			
DOMICILIO FISCAL		CALLE	No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR
COLUMNA		CODIGO POSTAL	TELEFONOS
ENTRE LA CALLE DE		Y DE	MUNICIPIO O DELEGACION
CIUDAD O POBLACION		ENTIDAD FEDERATIVA	
ACTIVIDAD PREPONERANTE			
CLAVE			
R.F.C.			

III ÁREAS DE INCONFORMIDAD QUE REQUIEREN CORREGIRSE

III.1. PREMISAS

En el funcionamiento del dictamen fiscal se han presentado situaciones que constituyen motivo de insatisfacción para las partes involucradas (contribuyentes, fisco y contadores públicos), que dan lugar a conflictos y que, en general, inciden desfavorablemente en el logro de los cometidos del propio dictamen fiscal. Uno de los propósitos del presente trabajo es analizar, con fundamento en observaciones realizadas por el IMCP, estas situaciones, como base para encontrar las medidas orientadas a su solución.

Para tal efecto, se enuncian enseguida (aún cuando se retiren algunas afirmaciones hechas en otras partes de este trabajo) las premisas que, a juicio del IMCP, sustentan el funcionamiento del dictamen fiscal, y que sirven de base para analizar posteriormente las situaciones consideradas insatisfactorias.

La auditoría de estados financieros es una actividad profesional, cuya práctica requiere de la capacidad y experiencia del contador público que la efectúa. A este respecto, el Boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP afirma textualmente lo siguiente:

"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 de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y evaluar los resultados obtenidos."

El dictamen fiscal implica en principio, el otorgamiento de confianza de la autoridad al trabajo profesional de los contadores públicos que los emiten. Así lo establece el artículo 52 de CFF en su primer párrafo que dice: "Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos.....".

La práctica del dictamen fiscal constituye una estrategia de fiscalización indirecta mediante la cual, el Fisco Federal hace uso de la capacidad, experiencia y ética profesionales de los contadores públicos, a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Esto le debe permitir orientar preferentemente sus recursos propios a la fiscalización de los contribuyentes no cubiertos por el dictamen fiscal.

El fisco tiene la responsabilidad y el derecho de vigilar la idoneidad de los contadores públicos que emiten dictámenes fiscales y la calidad de sus trabajos.

Los contribuyentes tienen la responsabilidad de preparar y presentar su información financiera y fiscal, de la misma forma que son responsables de las operaciones que realizan, de sus sistemas de registro e información y del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los contadores públicos tienen la responsabilidad de practicar auditorías conforme a las normas de auditoría emitidas por el IMCP, y con base en el trabajo realizado, emitir un dictamen sobre los estados financieros y un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en los términos previstos en el RCFF.

Para los contribuyentes, la presentación voluntaria del dictamen fiscal, constituye una manifestación objetiva de su disposición para cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales obteniendo certidumbre de la observancia correcta de las mismas.

III.2. PRINCIPALES ÁREAS DE INCONFORMIDAD

A continuación se expresan los aspectos que en forma reiterada, han dado lugar a expresiones de inconformidad por parte de la membresía del IMCP.

III.2.1 REGLAMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA

La auditoría ha hecho evidentes sus intenciones de reglamentar la práctica de auditorías de estados financieros para efectos fiscales, a través de diversas disposiciones contenidas en el RCFF y en las Reglas generales de integración y presentación de información del dictamen fiscal, mediante las cuales le imponen al contador público cotareas específicas de comprobación y requerimientos precisos de información.

Dicha intención se percibe también en la revisión de los dictámenes fiscales, cuando se cuestionan los procedimientos y/o alcances, y/o criterios de selección de pruebas aplicados en la revisión, o se le sanciona por no revelar en su informe situaciones de controversia en la interpretación de las disposiciones fiscales; todo ello sin respetar el juicio profesional del auditor.

La reglamentación de la auditoría de estados financieros, es contraria a su propia esencia, y resulta atentatoria contra una actividad propia de una profesión liberal. Por consiguiente se ha propuesto:

Que el contador público se obligue únicamente a emitir un dictamen sobre los estados financieros y un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente (abarcando revisión de la información adicional del contribuyente), sustentados en una auditoría de estados financieros practicada conforme a normas de auditoría emitidas por el IMCP.

III.2.2 INFORMACIÓN QUE SE PRESENTA EN LOS ANEXOS

La información requerida por las autoridades para ser proporcionada con el dictamen fiscal, ha aumentado en forma muy considerable orientándola a tareas de comprobación de todas las bases para la determinación de los impuestos a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor; abarcando aspectos como:

- 1) Las conciliaciones de los ingresos según los estados financieros, con los ingresos declarados para efectos de ISR e IVA y en su caso impuestos especiales.
- 2) Las conciliaciones de los sueldos y salarios registrados en gastos contra las bases del impuesto retenido sobre producto de trabajo, del 5% de INFONAVIT, cuotas al IMSS y SAR.
- 3) Conciliaciones de los honorarios, arrendamientos e intereses registrados en gastos con aquellas partidas que generan impuestos retenidos a personas físicas y extranjeros.
- 4) Detalle de operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones) en las que se requiere describir los datos relativos al país de origen, agente aduanal, etc.
- 5) Detalle de la cuenta de utilidad fiscal neta.

6) Detalle del origen y aplicación de pérdidas fiscales amortizables, etcétera.

Lo anterior denota que las áreas inherentes al dictamen fiscal se han acrecentado en forma sustancial en vez de tener un enfoque de simplificación que ha sido el espíritu de la reforma fiscal.

El requerimiento de la información mencionada, es una obligación que existe únicamente para los contribuyentes que presentan dictámenes fiscales, lo cual resulta discriminatorio, por lo que se considera que debería generalizarse a los demás contribuyentes, estableciendo dos a más niveles de información de acuerdo al tamaño de los contribuyentes haciendo, desde luego, esfuerzos de simplificación.

Dentro de la información mencionada, se incluye la referente a las cuotas y/o aportaciones pagadas al IMSS, al INFONAVIT y al SAR, cuya fiscalización no corresponde a la AGAFF, por lo que se considera impropio requerirla como parte del dictamen fiscal.

Por otra parte, nos parece que sería más apropiado que dicha información fuera presentada directamente por los contribuyentes, como anexos de sus declaraciones fiscales, a fin de segregarla claramente del dictamen fiscal e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

III.2.3 SOLICITUDES DE INFORMACIÓN ADICIONAL DE DOCUMENTACIÓN

Son muy frecuentes los casos en que la autoridad solicitada, mediante oficio y/o en forma verbal o por la vía telefónica, documentación y/o información que en un buen número de situaciones se considera excesiva e innecesaria. A continuación se mencionan algunos ejemplos:

-Información correspondiente a los lapsos de hasta cinco ejercicios o cuentas acumulativas de varios años como las de activo fijo.

-Información detallada y analizada por meses, de operaciones realizadas con determinados clientes y proveedores.

-Información relativa a cuentas y /o subcuentas cuyos movimientos o saldos resultan irrelevantes respecto al volumen de las operaciones del contribuyente.

-Información requerida con gran detalle, como por ejemplo: Honorarios al consejo de administración, con indicación de fecha, número de póliza, número de cheque, banco, nombre del beneficiario, puesto que desempeña, importe, impuesto retenido; debiéndose acompañar además, copias legibles de la documentación siguiente: actas de asamblea en las que se acordó el pago de los honorarios, estados de cuenta bancarios en los que figuren los pagos, declaraciones en donde consten el entero del impuesto retenido, etcétera.

-Documentación voluminosa, consistente en fotocopias de documentos, tales como: contratos, facturas, pólizas cheque, escrituras, etcétera.

-Copias de cédulas de los papeles de trabajo del auditor

Para complementar la complejidad y trastorno que implica proporcionar dicha información y documentación, los plazos que se fijan para su entrega son muy breves, lo que indica que no se toma en consideración la dimensión del esfuerzo implícito y presupone la disponibilidad irrestricta del contador público.

Adicionalmente, se percibe que se hace caso omiso de que la documentación es propiedad del contribuyente, situación que trasciende incluso al RCFE, en cuyo artículo 55 se estipula que las autoridades fiscales podrán requerir al contador público que haya formulado el dictamen

III.2.4 REVISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL, SELECCIÓN DE DICTÁMENES A REVISAR.

Es incuestionable que la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar la idoneidad de los contadores públicos que emiten dictámenes fiscales, así como la calidad de sus trabajos.

Nuestra profesión reconoce acepta que los dictámenes fiscales que emite un contador público pueden ser revisados específicamente por las autoridades de fiscalización, lo que implica por lo menos, empleo de tiempo y costo adicional al dictamen fiscal, a cargo del contribuyente.

Existe también la percepción generalizada de que las autoridades de fiscalizaciones en forma excesiva esta función, empleando recursos que deberían ser orientados hacia la fiscalización de los contribuyentes no dictaminados.

Por consiguiente, es deseable que la selección de los dictámenes sujetos a revisión se proceda en forma equitativa e imparcial, dando un peso específico importante a los antecedentes de experiencia y calidad profesional del contador público que emite el dictamen.

Es deseable asimismo, que como consecuencia de esta labor de revisión se haga una depuración permanente y adecuada de los contadores públicos autorizados para emitir dictámenes fiscales, lo cual redundará en beneficio de las propias autoridades de fiscalización y de los contadores públicos.

III.2.5 RÉGIMEN DE SANCIONES

El CFF en su artículo 52 establece que el contador público debe de formular su dictamen conforme a las disposiciones del propio Código y su Reglamento, así como de las normas de auditoría que rigen a la profesión independiente entendiéndose que son las emitidas por el IMCP, pues utiliza en su descripción los mismos conceptos.

El propio artículo 52 dispone que cuando no se de cumplimiento a esas disposiciones, la autoridad fiscal previa audiencia, suspenderá hasta por dos años el registro del contador público como dictaminador y si hubiese reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, procedera a la cancelación definitiva de dicho registro.

El artículo 57 del RCFE agrega una sanción consistente en la "amonestación" para casos de incumplimiento de menor trascendencia, y de los requisitos formales, no de fondo, de la preparación y entrega de los dictámenes fiscales.

En el artículo 58 del RCFF se describe el procedimiento para la imposición de sanciones que consiste básicamente en que, una vez determinada la irregularidad, se le hace saber por escrito al contador público y se le concede un plazo de 15 días para que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito. Agotado este procedimiento, la AGAFF con los elementos a su disposición emite su resolución, dando aviso al colegio profesional que corresponda, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Lo anterior nos lleva a concluir que las facultades otorgadas a la AGAFF hacen que sea la propia SHCP: 1) la emisora de las disposiciones que regulan formalicen y entrega de los dictámenes fiscales; 2) quien establece las sanciones en caso de incumplimiento de los contadores públicos; 3) quien aplica dichas disposiciones y 4) quien juzga y condena al contador público por su incumplimiento, a través de un procedimiento sumarísimo, establecido por ella misma.

Los conceptos anteriores son inadmisibles y atenta contra el ejercicio profesional de los contadores públicos.

El que la SHCP sea juez y parte en el procedimiento para juzgar y sancionar a un contador público contraviene con lo dispuesto en el artículo 14 de nuestra Constitución Política, que establece que nadie podrá ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas.

La suspensión o cancelación del registro de un contador público es la privación de un derecho que tiene este profesionista.

El artículo 5o. de la Constitución establece que a ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos, y que el ejercicio de esa libertad solo podrá vetarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

Debe aclararse que la suspensión o cancelación del registro de un contador público es:

-La privación de un derecho que tiene este profesionista.

-No es un procedimiento que esté en ley, sino en un reglamento emitido por el poder Ejecutivo, a través de la misma SHCP.

Por su parte la Ley Reglamentaria del artículo 5o. Constitucional, conocida como la "Ley de Profesiones" en su artículo 34 establece el procedimiento para dirimir las controversias que puedan presentarse en el ejercicio de una profesión diciendo que estas controversias se resolverán mediante juicio de peritos, ya sea en el terreno judicial o en el privado, según acuerden las partes.

El artículo 98 del Reglamento de la Ley de Profesiones establece que recibida alguna queja de ellos o descubierta alguna irregularidad, la Dirección General de Profesiones se lo hará saber por escrito (correo certificado):

Al profesionista como directo interesado

Al colegio profesional al que pertenece

A la comisión técnica de la profesión respectiva para que opine sobre el particular

En la misma comunicación, señalar la hora y fecha de la audiencia en la que se rindan las pruebas.

El supuesto infractor tiene 5 días para dar la contestación que crea conveniente y ofrecer la pruebas que correspondan, lo que puede hacer a través del colegio al que pertenece.

Este procedimiento de imposición de sanciones tiene las siguientes características, que no se cumplen en el caso de las sanciones que impone la AGAFF:

Se ventila ante una autoridad imparcial.
Se oye previamente la opinión del colegio profesional al que pertenece el infractor y a la comisión técnica de la profesión.

Por lo anterior se recomienda:

1. Que el procedimiento para sancionar a los contadores públicos que incumplan las disposiciones de fondo relativas al dictamen fiscal, se incluya en el CFF y no en su reglamento.
2. Que en todos los casos se obtenga previamente la opinión del IMCP o del colegio al que pertenezca el contador público.
3. Que sea un organismo mixto autónomo en el que participen la AGAFF y el IMCP, el que juzgue dichas infracciones e imponga las sanciones.
4. Que exista un medio de defensa establecido en Ley, que se pueda interponer contra una resolución contraria a los intereses del contador público.
5. Que se revise la gravedad de las infracciones o incumplimientos, a la luz de los perjuicios que realmente ocasionan al fisco, por que muchas veces sólo se refieren a aspectos de forma y las sanciones son excesivas. La suspensión y cancelación sólo deben ser aplicadas cuando:
 - 5.1 El trabajo realizado por el contador externo no cumpla con normas de auditoría y sea insuficiente o deficiente para apoyar un dictamen y
 - 5.2 Cuando se compruebe que el contador público hubiera participado en la comisión delito fiscal.
6. Por lo que respecta a las situaciones de fondo que se pueden presentar en la revisión de declaraciones de impuestos a través de los dictámenes fiscales, que resulten de la interpretación a la que se pueden presentar las disposiciones fiscales, tales situaciones no sean materia de sanción para los contadores públicos, pues para dirimir estas diferencias están los tribunales. Dependiendo de las circunstancias y apoyos legales de cada caso, el contador público debe determinar si esta o no obligación a revelar estos hechos en su informe de conformidad con las normas de auditoría.
7. Los incumplimientos, errores o infracciones de forma, que no lesionan los intereses del fisco, sólo deben ser motivo de amonestaciones privadas al contador público, sin ninguna consecuencia de carácter profesional, y solo se conserven en su expediente para sustentar la calidad y la credibilidad que deba tener ante la autoridad.

III.2.6 OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL

El 1o. de enero de 1991 entró en vigor la disposición que establece la obligación de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales que se encuentren en algunos de los supuestos previstos en el artículo 52, que son básicamente: ingresos mayores de siete millones quinientos cincuenta y cuatro mil pesos, activos superiores a quince millones ciento siete mil pesos, (ambas cifras sujetas a actualización anual) o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Esta disposición tuvo efecto a partir de los estados financieros de 1990.

Es indudable que esta disposición dio lugar a una oportunidad importante en la práctica profesional del contador público y así lo reflejan los incrementos registrados en 1991, en los dictámenes fiscales presentados (50.7%) y en los contadores públicos registrados ante la AGAFF (13.8%).

Es además una muestra objetiva del reconocimiento de las autoridades fiscales sobre la eficacia del dictamen fiscal como auxiliar importante en las funciones de fiscalización y recaudación, a nivel federal.

Por contra, la obligatoriedad del dictamen fiscal en vista con gran preocupación, e incluso con suspicacia, por un sector representativo de nuestra profesión básicamente por las razones siguientes.

Por las intenciones evidentes, por parte de la autoridad, de reglamentar la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, mediante una estrategia en la que se le obligue indirectamente al contador público a proporcionar el servicio en condiciones en que se afecta su independencia de criterio, que es la característica fundamental del que hacer profesional en este campo.

Por el considerable riesgo que se puede presentar, en situaciones en las que contribuyentes, no convencidos de sus obligaciones tributarias, requieran los servicios de un contador público para "cumplir" la disposición de presentar un dictamen fiscal.

Por que la obligatoriedad de presentar el dictamen fiscal elimina el beneficio de ser una manifestación objetiva de la disposición del contribuyente, de cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Las relaciones de confianza del contador público con su cliente pueden deteriorarse si el profesional es visto como un "agente del fisco", en vez de el papel de asesor que actualmente tiene. Esta situación es muchos más crítica si el dictamen fiscal es obligatorio.

Por los escasos o nulos beneficios que el contribuyente recibe como consecuencia del dictamen fiscal, lo cual lo convierte en un "mal obligatorio".

Es por todo ello que debe considerarse que la mejor estrategia para generalizar el uso del dictamen fiscal, es la demostración objetiva de que produce los beneficios con los que fue concebido, para lo cual es necesario suprimir su obligatoriedad, haciéndolo opcional y, además fortalecerlo, restituyéndole la credibilidad por parte de las autoridades eliminando las disposiciones que reglamentan el trabajo de auditoría y respetando el juicio profesional del contador público.

III.2.7 CREDIBILIDAD DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal surgió como una estrategia de fiscalización indirecta, mediante la cual el fisco federal deposita su confianza en la capacidad, experiencia y ética profesionales de la contaduría pública. Por consiguiente, la eficacia de esta estrategia implica necesariamente el atributo de credibilidad hacia el trabajo desempeñado por el contador público que emite dictámenes fiscales.

No obstante lo anterior, las situaciones que se han definido en este capítulo como puntos de insatisfacción, en particular las referentes a: Frecuencia e intensidad de las revisiones de los dictámenes fiscales, los requerimientos de documentación e información adicional que ocurren con motivo de la revisión de los dictámenes y la eliminación, en el RCFF, del procedimiento de revisión sucesional, denotan que se ha deteriorado gravemente la credibilidad en detrimento de los objetivos del propio dictamen fiscal. El IMCP considera que el fortalecimiento del dictamen fiscal exige la voluntad auténtica de la autoridad fiscal, a los mas altos niveles, que se traduzca en las siguientes acciones específicas:

-Incorporar en el RCFF el procedimiento de revisión sucesional y se comprometa a su observación.

-Modificar substancialmente las políticas de selección de dictámenes fiscales a revisar y

ESTA TESTS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

-Cambio en la política de solicitud de documentación e información adicional durante las revisiones.

Es necesario que las acciones anteriores se difundan a todos los niveles en la nueva estructura organizacional de la AGAFF, a fin de que se lleven a cabo a nivel nacional y sus efectos sean percibidos por los contribuyentes y los contadores públicos que dictaminan para efectos fiscales.

Si no existe credibilidad evidente, no tiene razón de existir el dictamen fiscal, ni siquiera como un acto voluntario de los contribuyentes.

IV. CONCLUSIONES

1. Después de 37 años de estar funcionando, el dictamen fiscal ha demostrado ser una muy importante aportación de la contaduría pública a los programas de fiscalización de las autoridades y de orientación de los contribuyentes, lo cual ha repercutido en beneficio de la recaudación del fisco federal.

2. El registro de contadores públicos autorizados para emitir dictámenes fiscales agrupa 10543 profesionistas en 1993 que representan el 60% de la membresía total del IMCP lo que denota la importancia que tiene esta actividad dentro de la práctica profesional de la contaduría pública.

3. La auditoría de estados financieros no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos que produzcan resultados de carácter indudable. Por el contrario es una actividad sujeta a la capacidad y experiencia y por consecuencia al juicio profesional, del contador público que la practica.

4. La contaduría pública, a nivel nacional e internacional se a caracterizado por su mística de autoreglamentar su actividad profesional, en particular la de la auditoría de estados financieros que le es exclusiva, para asegurar un nivel de calidad adecuado de este servicio profesional, como respuesta a la confianza que la sociedad deposita en esta profesión. Durante décadas esta estrategia ha demostrado ser la más eficaz para garantizar la calidad de la auditoría de estados financieros.

Por lo anterior se consideran inaceptables las medidas de la autoridad fiscal orientadas a reglamentar la práctica de la auditoría de estados financieros para efectos fiscales en las que se encuentran: La obligación de efectuar tareas específicas de comprobación, los requerimientos de proporcionar información específica del contribuyente, los cuestionamientos que en la revisión de dictámenes fiscales se planteen al contador público sobre los procedimientos y alcances aplicados en su revisión y la solicitud que se formula de ampliación de las pruebas selectivas que efectúe., sin respeto a su juicio profesional.

La reglamentación de la auditoría de estados financieros por parte de la autoridad es contraria a su propia esencia y resulta atentatoria contra una actividad propia de una profesión liberal.

Por lo anterior se hace necesario llevar acabo ante las instancias correspondientes las acciones orientadas para modificar los artículos 52 del CFF y su Reglamento que se refieren al dictamen fiscal de tal forma que mencionen que este debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por los organismos profesionales.

6. La información que se requiere al contribuyente como anexos del dictamen fiscal se ha incrementado substancialmente y resulta discriminatorio frente a los demás contribuyentes no sujetos al dictamen fiscal, además de contrario al espíritu de simplificación de la reforma fiscal. Se requiere por lo tanto realizar un esfuerzo significativo para reducir esta información a lo indispensable y solicitarse como parte de las declaraciones anuales de los contribuyentes.

7. Como parte de la información establecida por la autoridad para presentarse incorporada en los discos magnéticos flexibles, se incluye la referente a las cuotas u aportaciones al IMSS, INFONAVIT Y SAR, cuya fiscalización no corresponde a la AGAFF, por lo que se considera requerirla como parte del dictamen fiscal.

8. El énfasis excesivo de la sociedad en la revisión de los dictámenes fiscales se considera que podría reducirse substancialmente, mediante una selección equitativa de los dictámenes sujetos a revisión en la que se de un peso específico importante a los antecedentes de experiencia y calidad profesional de los contadores públicos que emiten tales dictámenes.

Dicha revisión, aunada a las solicitudes de documentación e información adicional, muchas veces excesiva e innecesaria, se traducen en costos cuantiosos e improductivos para los

contribuyentes e inciden en forma muy desfavorable en los supuestos beneficios del dictamen fiscal, especialmente su credibilidad.

Un cambio en esta política de fiscalización permitiría al estado utilizar sus recursos para revisar el numeroso grupo de contribuyentes que no se dictaminan fiscalmente.

9. La obligatoriedad del dictamen fiscal produjo un incremento en las actividades profesionales de los contadores públicos que ejercen la practica independiente, y la entendemos como una muestra del reconocimiento tácito de la autoridad, a la eficacia del dictamen fiscal como auxiliar importante en las funciones de fiscalización y recaudación a nivel federal.

No obstante, sería conveniente considerar necesario, que se suprima su obligatoriedad, haciéndolo opcional; y también considerar innecesaria e inconveniente la intervención de la autoridad para reglamentar la auditoria de estados financieros para efectos fiscales y otras acciones que denotan falta de credibilidad a este trabajo profesional en tales condiciones, la práctica del dictamen fiscal pierde profesionalismo y se convierte en un "mal obligatorio" para los contribuyentes.

10. En la revisión de dictámenes fiscales e imposición de sanciones a los contadores públicos la AGAFF desempeña el papel de juez y parte, ya que establece los requisitos que deben cumplirse en la emisión de los dictámenes fiscales, revisa los dictámenes, juzga los trabajos realizados, determina los incumplimientos e impone las sanciones correspondientes a los contadores públicos, quienes tienen como único recurso de defensa: el juicio de amparo. Esta situación es injusta, contraviene a nuestra constitución y es contraria igualmente de las disposiciones de la ley de profesiones y de su reglamento.

Por consiguiente se considera necesario y urgente modificar el régimen de sanciones de los contadores públicos que incumplen disposiciones relativas a la emisión de dictámenes fiscales, adoptando entre otras, las medidas siguientes:

-Que el procedimiento para sancionar a los contadores públicos quede establecido en el código fiscal de la federación y no en su reglamento.

-Que se establezca una instancia de defensa administrativa que el contador público pueda interponer ante una resolución contraria a sus intereses.

-Que en los casos de sanciones de suspensión o cancelación de registro, se permita la participación previa, mediante la emisión de opinión del IMCP y/o del colegio al que pertenezca el contador público que se pretende sancionar.

-Las sanciones de suspensión y cancelación de registros de contadores públicos solo deben aplicarse cuando se comprueben fehacientemente:

- a) Que el trabajo no fue realizado de acuerdo con las normas de auditoria, y/o
- b) Que el contador público hubiese participado en la comisión de un delito fiscal.
- c) Los incumplimientos, errores o infracciones de forma, que no lesionen los y intereses del fisco, solo deben ser motivo de amonestaciones para el infractor, a quien también debe darse una instancia de defensa.

11. Es necesario que se establezca en ley una instancia de audiencia para los contribuyentes en la revisión del dictamen fiscal previa a la liquidación de los créditos fiscales, en la cual pueden manifestar por escrito su desacuerdo con los hechos u omisiones señalados por la autoridad revisora y aportar toda clase de pruebas para desvirtuarlas.

Esta posibilidad desapareció al eliminarse la instancia de inconformidad que existía en ley y al no prepararse actas de auditoria parciales o finales derivadas de la revisión de dictámenes fiscales.

Como corolario de todas las observaciones y conclusiones anteriores, es recomendable que la autoridad, con la experiencia que ya tiene y la que podrá seguir obteniendo en el futuro, otorgue al dictamen fiscal credibilidad, que significa confianza justificada en la actuación de la contaduría pública. Esto debe traducirse en acciones específicas, tangibles y a nivel nacional, por las cuales se reduzcan y mejoren las políticas de selección de dictámenes fiscales a ser revisados, la solicitud

de información adicional y asimismo, el procedimiento de revisión secuencial se incorpore en el código fiscal de la federación y se respete en la práctica.

Las molestias y trastornos que se derivan de estas situaciones, se traducen en costos administrativos importantes e improductivos para los contribuyentes e inciden en contra de los supuestos beneficios del dictamen fiscal.

Estas situaciones afectan también la imagen del contador público que emite el dictamen y han generalizado sensación de que los contribuyentes que presentan dictamen fiscal son objeto, por ese solo hecho de mayor fiscalización que los contribuyentes no dictaminados.

BIBLIOGRAFÍA

1. Normas y Procedimientos de Auditoria
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Edición 1995. México D.F.
2. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Edición 1995. México D.F.
3. Código de Ética Profesional
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Edición 1995 México D.F.
4. Avelar Ponce, Juvenal
Necesidad del Dictamen Fiscal y sus Efectos
F.E.S., Cuautitlan, 1992
5. Willingham J. Jhon, C.P.A
Auditoria, conceptos y métodos 1991.
6. Fisco Agenda 1996
1a. Edición
Ediciones Fiscales
7. Andión Gamboa, Mauricio
Guía de investigación científica
Segunda Edición, 1983
Universidad Autónoma Metropolitana.