

12



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

293705

"EL LICENCIADO EN CONTADURIA FACTOR DE
CAMBIO, HACIA UNA CULTURA FISCAL
CONTABLE."

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

JOSE LUIS ARCE AVALOS

ASESOR: L.C. FRANCISCO ALCANTARA SALINAS



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES - CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio,
hacia una Cultura Fiscal Contable".

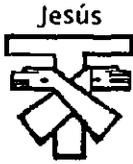
que presenta el pasante: José Luis Arce Avalos
con número de cuenta: 09205791-7 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

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

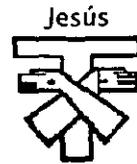
A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 17 de Enero de 2001

PRESIDENTE	C.P. Carlos González Álvarez	
VOCAL	C.P. J. Raúl Carbajal Fernández	
SECRETARIO	L.C. Francisco Alcántara Salinas	
PRIMER SUPLENTE	C.P. Rafael Cano Razo	
SEGUNDO SUPLENTE	C.P. Marcelo Hernández García	



Oración y acción de gracias

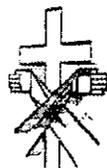
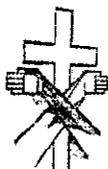


Omnipotente, santísimo, altísimo y sumo Dios, Padre santo y justo, Señor rey del cielo y de la tierra, por Ti Mismo te doy gracias, porque:

- * *Por tu santa voluntad y por tu único Hijo con el Espíritu Santo, creaste todas las cosas espirituales y materiales.*
- * *Por tu amistad y amor que muestras en todo lo que me rodea.*
- * *Me diste la vida a través de mis padres José Luis y Dora Luz a quienes amo y honro.*
- * *Por el cariño que me has dado a través de la amistad, compañía y amor de mis hermanos Rebeca y Christian.*
- * *Por permitirme nacer en México, y hacerme ver con orgullo mi patria, mis raíces, mi pueblo.*
- * *Por haberme privilegiado con el honor de ser estudiante de la Universidad Nacional Autónoma de México en la FES-Cuautitlán.*
- * *Por permitirme concluir este trabajo asesorado por dos grandes profesionistas: L.C. Juan Cortés Gutiérrez y L.C. Francisco Alcántara Salinas, lo que para mí lo hace más especial.*
- * *Por haberme educado e instruido para servir a mi comunidad como Licenciado en Contaduría, a través de los profesores de la FES-Cuautitlán, en especial el Honorable jurado que evaluó mi trabajo y a mi contador de cabecera C.P. José Luis Arce Manríquez mi padre.*
- * *Por este tiempo en el que me has permitido continuar conociendo a Valery, a quien amo, admiro y me ha acercado más a Ti.*
- * *Por haberme mostrado la amistad y cariño de mis familiares, y amigos.*
- * *Por la experiencia y conocimientos que me has permitido adquirir, en los lugares donde me han empleado.*

Oh Divino Maestro, por que al fin del camino juzgarás como utilicé todo lo que Tu me has dado, muéstrame el camino correcto para servirte a Ti, a mis Hermanos, a mi Patria y a mi Universidad, para que esto que haz obrado en mí, no sea causa de condenación, sino para mayor Gloria Tuya.

Amén



FRANCISCO DE ASÍS

Oh Señor, haz de mí un instrumento de tu paz:

Donde hay odio, que yo lleve el amor.

Donde hay ofensa, que yo lleve el perdón.

Donde hay discordia, que yo lleve la unión.

Donde hay duda, que yo lleve la fe.

Donde hay error, que yo lleve la verdad.

Donde hay desesperación, que yo lleve la esperanza.

Donde hay tristeza, que yo lleve la alegría.

Donde están las tinieblas, que yo lleve la luz.

Oh Maestro, haced que yo no busque tanto:

A ser consolado, sino a consolar.

A ser comprendido, sino a comprender.

A ser amado, sino a amar.

Porque:

Es dando, que se recibe;

Perdonando, que se es perdonado;

Muriendo, que se resucita a la Vida Eterna

ÍNDICE



**El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio,
Hacia una Cultura Fiscal Contable.**

OBJETIVO	IV
INTRODUCCIÓN	VI
ABREVIATURAS	VII
CAPÍTULO I CONTADURÍA GENERALIDADES	
1.1. Antecedentes y evolución de la contaduría	
1.1.1. Epoca antigua	11
1.1.2. Epoca moderna	12
1.1.3. La contaduría en México	17
1.2. Concepto de contaduría	20
1.3. Objetivo de la contaduría	22
1.4. Instituciones normativas de la contaduría	
1.4.1. Marco Jurídico	24
1.4.2. Dirección General de Profesiones	25
1.4.3. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.	25
1.4.4. Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.	26
1.4.5. Asociación Mexicana de Contadores Públicos-Colegio profesional en el D.F.,	27
1.4.6. Instituto Mexicano de Ejecutivos de finanzas, A.C.	27
1.4.7. Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C.	27
1.4.8. Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y administración;	28
1.4.9. Instituto Nacional de Contadores Públicos al servicio del Estado	28
1.4.10. Organizaciones Internacionales	28
1.5. Elementos Normativos de la Contaduría	
1.5.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	29
1.5.2. Reglas particulares	34
1.5.3. Criterio prudencial de aplicación de reglas particulares	35
1.5.4. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	35

CAPÍTULO 2 EL ESTADO Y LAS CONTRIBUCIONES.

2.1. El orden jurídico en las sociedades	41
2.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Estado mexicano.	43
2.3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.	47
2.4. Actividad financiera del Estado mexicano.	49
2.4.1 Ley de Egresos de la Federación.	50
2.4.2 Ley de Ingresos de la Federación.	51
2.4.3 Iniciativa de Ley de Ingresos y Presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio 2001.	52
2.5. Derecho Fiscal o Tributario.	55
2.5.1. Fuentes formales del derecho fiscal o tributario.	56
2.5.2. Fundamento Constitucional de las contribuciones.	62
2.5.3. Garantías Individuales en materia fiscal.	65
2.5.4. Código Fiscal de la Federación:	67
a. Impuestos.	69
b. Aportaciones de seguridad social.	76
c. Derechos.	76
d. Contribuciones de mejoras.	77
e. Aprovechamientos y productos.	77
f. Accesorios.	78
2.6. Obligación tributaria.	79
2.6.1. Sujeto Activo:	79
a. Secretaría de Hacienda y Crédito Público	80
b. Sistema de Administración Tributaria	80
c. Instituto Mexicano del Seguro Social	83
d. Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores	85
2.6.2. Sujeto Pasivo.	88
2.6.3. Extinción de los créditos fiscales.	88
2.6.4. Obligaciones accesorias.	90
2.7. Relación entre la contaduría y el derecho fiscal.	91

CAPÍTULO 3 DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA

3.1. Características personales del licenciado en contaduría.	93
3.2. Desarrollo de la actividad del licenciado en contaduría.	97
3.3. Elementos normativos de la actividad del L.C.	
3.3.1. Dirección general de profesiones.	99

3.3.2.	El código de ética profesional.	100
3.3.3.	Normas personales de Auditoría.	101
3.3.4.	Código Fiscal de la Federación.	102
3.4.	Responsabilidad.	104
3.4.1.	Responsabilidad Social o Pública.	104
3.4.2.	Responsabilidad Profesional.	104
3.4.3.	Responsabilidad Civil.	105
3.4.4.	Responsabilidad Fiscal-Penal.	105
3.5.	Actualidades del L.C.	
3.5.1.	El futuro del L.C. y la globalización.	105
3.5.2.	El L.C. y la certificación.	106
CAPÍTULO 4 El Licenciado en Contaduría factor de cambio, hacia una Cultura Fiscal Contable		
4.1.	Propuesta de Cultura Fiscal Contable.	109
4.2.	Concepto de cultura.	110
4.3.	Diagnóstico de Cultura.	111
4.3.1.	Entorno.	111
a.	Entorno Nacional.	111
b.	Entorno Mundial.	114
c.	Entorno Empresarial.	114
d.	Entorno Personal.	115
4.3.2.	Mitos y Realidades.	117
a.	Mitos y realidades del derecho fiscal y las actividades que regula.	117
b.	Mitos y realidades de la contaduría.	122
4.3.3.	Conclusiones del diagnóstico.	123
4.4.	Propósito de la nueva cultura fiscal-contable.	123
4.5.	L.C. redefinición de su misión.	124
4.5.1.	L.C. política de calidad.	124
4.6.	La comunicación de los nuevos valores.	125
4.7.	Acciones complementarias.	126
4.7.1.	Modificaciones al sistema fiscal.	126
4.7.2.	Acciones complementarias referentes a lo contable.	128
CONCLUSIONES		130
BIBLIOGRAFÍA		132

ABREVIATURAS



**El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio,
Hacia una Cultura Fiscal Contable.**

Abreviaturas

Significados

a.	Artículo
AMCP	Asociación Mexicana de Contadores Públicos
ANFECA	Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración
CCPM	Colegio de Contadores Públicos de México
CNIC	Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad
CFF	Código Fiscal de la Federación
COMPIC	Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública
CONPA	Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
CP	Contador Público
CPDF	Código Penal para el Distrito Federal
CPEUM	Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IA	Impuesto al Activo
ICE	Impuesto al Comercio Exterior
IESPS	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos

INFONAVIT	Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores
IRP	Impuesto a los Rendimientos Petroleros
ISAN	Impuesto sobre adquisición de Autos Nuevos
ISEDEL	Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley
ISR	Impuesto sobre la renta
ITUV	Impuesto sobre tenencia y uso de vehículos
IVA	Impuesto al valor agregado
L.C.	Licenciado en Contaduría
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública
LRA5°C	Ley Reglamentaria del Artículo 5° Constitucional
NIC'S	Normas internacionales de contabilidad
NAGA	Normas y Principios de Auditoría Generalmente Aceptadas
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PIB	Producto Interno Bruto
SAT	Sistema de Administración Tributaria
SE	Secretaría de Economía
SEP	Secretaría de Educación Pública
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México

OBJETIVO



El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio, Hacia una Cultura Fiscal Contable.

El presente tiene como objetivo principal mostrar al público en general las funciones de la contaduría, sus usos, beneficios y ventajas, mediante la creación de una Cultura Fiscal Contable en la sociedad, que oriente a los individuos a conducirse informada y responsablemente respecto de los aspectos fiscales y contables.

Identificando al Licenciado en Contaduría como el principal promotor de la Cultura Fiscal Contable que se pretende inculcar, en consideración a las características y conocimientos de éste, mismos que lo ubican ventajosamente respecto de otros profesionistas en tópicos fiscales y claro está en los contables.

Exponiendo a su vez, una nueva misión para el Licenciado en Contaduría quien deberá gestar por conformar un conjunto de ideas, preceptos y valores comunes a todos los mexicanos que coadyuven a la incorporación de nuestro país a una modernidad que incluya a todos los mexicanos.

Al tiempo servir a profesionistas, profesores y alumnos de la Contaduría Pública, a valorar aún más su profesión, redefiniendo algunos aspectos relevantes que la Contaduría integral propone.

INTRODUCCION



El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio, Hacia una Cultura Fiscal Contable.

Para todo individuo el resguardo de su patrimonio, es la tarea o función que frecuentemente ocupa un lugar primordial dentro de las funciones administrativas, haciendo uso de una esmerada y minuciosa vigilancia, hecho continuamente observado en las organizaciones. En una sociedad como la nuestra, donde éstas son principalmente empresas familiares, comúnmente se comenta: "cuidan los centavos para extraviar los pesos"; es decir, se aplican controles a aquellas actividades que, a la vista y criterio del administrador, que es por lo general el fundador de la empresa, lo requieren, descuidando aquellas otras sin supuesta importancia. Es importante destacar, que establecen y aplican controles de manera improvisada, es decir, sin conocimiento alguno de cuál será su costo, cuáles serán sus efectos y principalmente cuáles serán sus alcances y limitaciones.

Anteriormente el desarrollo de toda organización, sociedad, o individuo solo podía concebirse a través de un gran esfuerzo que conlleva la planeación, ejecución, control, y evaluación, es decir, el proceso administrativo; actualmente ante la gran competencia nacional e internacional que estamos experimentando, este proceso deberá implantarse en las empresas que deseen continuar existiendo, donde la productividad, calidad y el servicio al cliente sean el ideal y lema a seguir, con el objeto de ser más competitivos.

En la implantación del proceso administrativo, el Licenciado en Contaduría juega un papel protagónico, pues su labor se localiza prácticamente en todo el proceso.

Sí consideramos que la actividad predominante del licenciado en contaduría es la relacionada con la emisión, comprobación, análisis e interpretación de información financiera, veráz, oportuna y fehaciente, como base firme para tomar decisiones y planeaciones, así como hacer un adecuado control y resguardo del patrimonio de los particulares, entre otras actividades.

Sin embargo, el Licenciado en Contaduría, en el desarrollo de su actividad profesional, se encuentra en el dilema de que el grueso de la sociedad (las micro, pequeñas e incluso algunas medianas empresas), solamente requiere sus servicios para el cálculo de los impuestos y para lo concerniente a la presentación de trámites ante diversas autoridades, tales como La Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, el Seguro Social, el Fondo de vivienda, la oficina municipal de recaudación, entre otras instituciones. Por una parte, es cierto que se lleva contabilidad en estos negocios, pero solo se ve como un mal necesario u obligado.

Aunado a lo anterior, es importante destacar los miles de personas físicas que únicamente recurren a los servicios del profesionista de la contaduría cuando son requeridos por la autoridad, a causa de sus omisiones y/o errores con respecto a sus obligaciones tributarias. Desde un particular punto de vista algunos los profesionistas de la contaduría en México, que trabajan independientemente y en pequeños despachos solo se encargan de las funciones que anteriormente se conocían como: la teneduría de libros "El registro de la contabilidad", la presentación de trámites y el pago de contribuciones.

Este el rol con el que los contadores se han etiquetado y han truncado su campo de trabajo, es decir, es la imagen que proyectan o la manera como se les concibe; es el poco conocimiento que tiene la sociedad para con la función del contador; y está bien claro que nadie consume, compra o utiliza lo que no sabe que existe, pero claro está, si el contador no ofrece otros servicios afines a su profesión, otros profesionistas lo harán.

Por otro lado al referirse a las contribuciones surge otro gran problema, no solamente de la contaduría, sino también de la misma sociedad, que no solo se refiere a la facultad impositiva del Estado, sino a todo el funcionamiento y sostén del mismo.

Es una realidad, que a ningún contribuyente le gusta pagar impuestos, pues inicialmente, piensa que los recursos recaudados, son robados o mal gastados, pero lo que no saben, o no quieren saber, es que son ellos mismos quienes deciden en qué se gastará el erario público, al escoger democráticamente sus representantes; es muy cierto, que todo estado tiene el gobierno que merece, y si no lo convence el actual, se tiene la opción de cambiarlo por otro, que a su manera de ver las cosas, sí genere resultados.

La gran mayoría de contribuyentes, presenta pánico al enfrentarse a un acto de comprobación fiscal del SAT. Existen muchos casos en que los contribuyentes son quienes determinan las cantidades que quieren pagar, haciendo uso de muchos artificios para no contribuir o contribuir menos, es decir, fomentando la evasión fiscal total o parcial.

Por otro lado, a ningún contribuyente le es desconocido el tema de abuso por parte de la autoridad administrativa, puesto que los derechos de los contribuyentes son ampliamente desconocidos, circunstancia que es ventajosamente utilizada por la autoridad para fomentar los abusos, y qué decir de las obligaciones de los visitadores, muchas veces ignoradas, viciando las diligencias efectuadas. Hecho que, aunque suene ilógico, da evidencia que: "la misma autoridad al no cumplir con sus obligaciones, está presumiendo de una falta de cultura fiscal y procediendo en base al soborno y la corrupción".

La propuesta consiste, en educar a contribuyentes en lo relacionado a sus derechos y obligaciones en materia fiscal, con el objeto de evitar cualquier atropello de la autoridad, y fomentar pago de las contribuciones de una manera justa y equitativa, como lo deben mostrar nuestras leyes. Así como los beneficios de la aplicación de la contaduría en la vida empresarial y cotidiana, que

fomente la permanencia de las empresas en el mercado, su desarrollo y el bienestar social.

De ninguna manera la propuesta pretende crear pseudo contadores o hacer un especialista fiscal de cada contribuyente, solamente dar a conocer los derechos y obligaciones en materia fiscal su cabal y justo cumplimiento, así como la gran ventaja que presenta la contaduría para sus intereses.

Es un cambio total en la forma de percibir la contaduría, al Estado y las contribuciones por parte de los particulares, que permita al profesionista contable la aplicación integral de su profesión.

Esta propuesta es para beneficio tanto del profesional en contaduría como de la misma sociedad que recibe sus servicios, pues el cliente o contribuyente sabrá lo que esta adquiriendo, al contratar a un Licenciado en Contaduría. Y este último podrá valorar mejor sus servicios aplicando más sus conocimientos.

La estructura del presente, se encuentra conformada por cuatro capítulos, correspondiendo al primer capítulo abarcar los antecedentes de la Contaduría , su concepto y objetivos, así como los elementos e instituciones que norman esta profesión.

Las contribuciones, sus fines y generalidades, son abordadas en el capítulo dos al tiempo dar un panorama general de la estructura del Estado mexicano y sus características.

El tercer capítulo se refiere al Licenciado en Contaduría y su actividad profesional, sus características personales y profesionales, su marco de trabajo y los elementos que norman su profesión.

En el cuarto capítulo, se menciona la propuesta de una cultura fiscal contable, impulsada por el Licenciado en Contaduría, a favor del desarrollo social.

CAPITULO

1

Contaduría antecedentes y generalidades.



1.1 Antecedentes y evolución de la contaduría.

1.1.1 Epoca antigua.

La escritura es considerada como el primer método utilizado para registrar hechos, actividades, etc., obviamente fue el primer precedente de la contaduría, especialmente de la base de nuestra profesión conocida como la contabilidad.

En la región de Mesopotamia, entre los años 4500 y 500 a.C. las civilizaciones: sumeria, caldea, asiria y babilónica, experimentaron interesantes testimonios de prácticas contables, que consistían en el uso de tablillas de barro o arcilla recocida. Posteriormente, a razón del creciente desarrollo existente en tales culturas, se vieron en la necesidad de modificar y actualizar su sistema de registro simple a un sistema de escritura cuemiforme estableciendo a su vez pesas y medidas, todos ellos elementos esenciales para la función contable.

Tales tablillas se archivaban o destruían según su importancia, y poco a poco se tuvo la necesidad de establecer centros de instrucción para la formación de los "primeros contadores".

Egipto es sin duda una de las civilizaciones antiguas más notables por el grado de esplendor y opulencia de su cultura. El lugar donde se encontraba ubicado (a las orillas del río Nilo) favorecía el desarrollo de la agricultura y el comercio, actividades que ofrecían el desarrollo de la contabilidad.

Los testimonios obtenidos en este reino datan de aproximadamente 4000 años antes de nuestra era, que consistían en: lápidas, paredes de edificios y el papiro, donde, se observa plasmada la escritura pictográfica y jeroglífica. Entre los egipcios el empleo del registro fue fomentado y los escribas egipcios, al igual que sus similares en

Mesopotamia recibían una esmerada instrucción. Posteriormente este empleo se difundió por Grecia, Roma y todo el Cercano Oriente.

El desarrollo comercial entre las distintas comunidades obligó a los pueblos interesados a crear funcionarios encargados de verificar el registro exacto de las operaciones y la recaudación de tributos, actividad claramente identificable con la auditoría.¹

La nación Hebrea en su libro del antiguo testamento, expone un elemento verdaderamente importante para nuestra profesión, relacionado con el control en el manejo de bienes: "Donde hubiera muchas manos haz uso de llaves; cuenta y pesa todo lo que te den y asienta en el libro el nombre de quien da y el de quien recibe." ² Posiblemente este pueblo, no ha sido el primero en exponer la existencia del control interno, pero por su claridad es una cita que vale la pena conocer.

Los templos helénicos, fueron los primeros lugares de la antigua Grecia donde resultó preciso desarrollar una técnica contable, puesto que los tesoros por éstos resguardados eran comúnmente prestados al Estado o a los particulares.³

En la Cultura Romana la contabilidad había alcanzado tal popularidad que todo individuo que era incapaz de controlar contablemente su propio patrimonio era menospreciado. El libro más utilizado era el de ingresos y gastos ("codex accepti et expensi").

Muchos historiadores encontraron libros de contabilidad tan perfeccionados para su época, que han llegado a pensar que en ellos se desarrollo, el principio de la partida doble. Sin embargo, para que exista la Partida Doble no basta con la disposición de las cuentas en las dos columnas enfrentadas; es preciso la partida doble se aplique inflexiblemente, sin excepciones, "a todo cargo corresponde un abono".

1.1.2. Epoca moderna

El periodo comprendido entre los siglos V al XV se conoce como Edad Media, en esta época la Iglesia Católica y el sistema político feudal constituían el eje central de la economía; creando un sistema de inventario de propiedades, generando así, los primeros trabajos estadísticos que contribuyeron a la especialización en el área del comercio y el manejo de los aspectos contables.

¹ Alvarado Martínez y Escobar, Lourdes, La contaduría pública estudio de su génesis y de su evolución hasta nuestros días. Pag. 18

² *Ibidem*

³ Fernández, Maestre Adolfo, Contabilidad General, Madrid España, Pag. 6

En esta época los señores feudales escogían a los escribanos de su confianza para llevar un control y administrar los feudos. Empero en muchas ocasiones, los señores feudales desconfiaban de sus escribanos también conocidos como mayordomos y ordenaban a otro la revisión de las cuentas, practicando así auditorías primitivas, que tenían el objetivo de evitar alteraciones, fraudes y el encubrimiento de bienes, lo que obligaba a los mayordomos a ser honrados.

En los siglos VII y VIII se observó la existencia de un grupo privilegiado, establecido en Italia, encargado de llevar las cuentas de comercio. Posteriormente a raíz de las cruzadas muchas ciudades de éste país se fueron convirtiendo en verdaderos centros de comercio a razón de su ubicación privilegiada con respecto al comercio exterior, entre ellas la ciudad de Pisa, Génova, Florencia y Venecia, donde se originaron los mayores adelantos contables de la época. En 1340 se encontraron situados los primeros precedentes del uso de la partida doble.

La Europa renacentista se sitúa en el siglo XV d.C. caracterizado por el abandono de las costumbres medievales, adoptando a cambio los patrones heredados de la antigüedad clásica. Venecia y Génova continuaban siendo poderosos centros mercantiles que desplazaron el comercio de las costas del Mediterráneo por las del Atlántico. Lo anterior justifica el gran adelanto contable presentado en éstas ciudades que sin duda respondían a las necesidades económicas crecientes.

En 1573 Benedetto Contrugli Raugio, publicó su obra llamada *Della Mercatura et del Mercante perfetto*, que plantea el uso de tres libros: uno mayor, incluyendo un índice, que permitiría identificar rápidamente un determinado registro; el diario y el borrador. La información anotada en éste último debería ser anotada en el diario, para posteriormente pasarse al mayor, el autor sugería la realización de un balance anual con base en el registro del libro mayor. El principal mérito de éste autor radica en el hecho de haber sentado las bases para que posteriormente Fray Luca Pacioli desarrollara y perfeccionara el método contable por la partida doble.⁴

En nuestra profesión, se ha considerado a Fray Luca Pacioli o Fray Luca di Borgo San Sepolcro como el padre de la contaduría, atribución obtenida gracias a su famosa obra: "*Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalita*," que incluye un estudio dedicado a la contabilidad por partida doble. La cualidad que hace

⁴ Alvarado Martínez y Escobar, Lourdes, Op. Cit., Pag. 54.

importante a ésta obra es que fue escrita en Italiano antiguo (de fácil acceso a la población) y no en latín.

Fray Luca Pacioli nació en Borgo San Sepolcro, en la provincia de Arezzo, Toscana, hacia el año de 1445 d.C., estudió en Venecia, donde fue preceptor de los hijos de un mercader de la ciudad, del que probablemente aprendió los procedimientos contables citados en su obra "Summa", posteriormente optó por la carrera religiosa entrando como miembro de la orden de San Francisco de Asís; Siendo ya Franciscano viajó a Venecia en donde se dedicó a la enseñanza de las matemáticas, es importante mencionar que en el renacimiento los monjes representaban la clase culta de la sociedad europea.

Se considera que hacia el año de 1470 escribió su primer obra, consistente en un texto de álgebra. Durante una larga etapa cubrió diversos cargos en diferentes universidades italianas, tales como las de Nápoles, Pisa, Florencia y Bolonia. En 1494 se trasladó a la ciudad de Urbino, en la que terminó la Summa, incluyendo la sección de Computis, et Scripturis; entre 1496 y 1499 radicó en Milán, invitado por el Duque de Sforza donde terminó la elaboración de su obra denominada Divina Proportioni, ilustrada por su íntimo amigo, el célebre artista Leonardo Da Vinci, que se publicará en 1509.

El objetivo principal de su obra fue diseñar un sistema de información oportuna para los comerciantes en relación de sus bienes y obligaciones. Este sistema consistía en la elaboración de tres libros el memorial, borrador o libro de día, el diario y el mayor, señalando que el primer paso que debe dar un comerciante es hacer un inventario de sus bienes, continuar haciéndolo periódicamente.

Con respecto al libro memorial o de día, subraya su importancia, así como su carácter de privado, recomendando que los asientos sean lo más completos posibles, sin olvidar la brevedad.

Respecto del diario, Pacioli indica que no debe de contener ningún registro sin haberse anotado previamente en el memorial, los asientos deben registrarse cronológicamente. Para el libro mayor, Pacioli habla de las ventajas de contar con un índice alfabético de las diversas cuentas, en el que se indican las páginas correspondientes a cada una de ellas.

La obra de Pacioli es reconocida en términos generales, como la que erigió la base del concepto moderno de Contaduría, sin embargo, de acuerdo con el C.P. José Luis Elizondo Cantú a más de 500 años de la primera edición de la "summa", no se han divulgado todas las recomendaciones y principios inmutables que nos legó en su obra, para hacer de la profesión del contador una actividad de trascendencia y éxito profesional.

Para Fray Luca Pacioli, todo Contador debería observar los siguientes principios y recomendaciones:

- **Principio del Valor Jurídico:** El contador firmaba lo que contabilizaba para responsabilizarse, pero sobre todo por que al registrarlo y firmarlo, hacía prueba plena de la autenticidad de la operación y servía de testimonio documental ante cualquier juzgado.
- **Principio de Legibilidad:** Los registros contables deben hacerse con letra clara, lo mejor posible, es decir, perfectamente legible para cualquier persona, limpio, sin tachaduras, ni borrones.
- **Principio de Auto respeto:** Pacioli comenta que era práctica común de los contadores, cuando uno sustituía a otro, el criticar el trabajo del anterior y mencionarlo al nuevo cliente, él mencionaba que ésta situación es una práctica indeseable, que degrada y desprestigia la profesión.
- **Principio de Información y Reconocimiento:** Ninguna información por completa que sea, es lo suficientemente amplia para el comerciante, cuya mente debe estar ocupada en otros asuntos, tales como la toma de decisiones, apoyados sin lugar a duda, por la opinión del contador.
- **Principio de Actitud Positiva ante el Fisco:** Este último principio Pacioli lo concretó diciendo "Es bueno pagar impuestos".
- **Principio del signo de la Cruz:** Relata el C.P. José Luis Elizondo que es causa de alegría y satisfacción el saber que la invención de la famosa cuenta de "T", ha sido inspirada en el signo de la cruz.

Este signo era utilizado tanto en el libro Diario, como en el Mayor, en éste último, además del rayado en forma de cruz, se escribía en ambos lados el nombre de

Jesús. De acuerdo a Pacioli era práctica común para bendecir las operaciones de la empresa desde sus inicios.

- Principio de la misión de la profesión: Para Pacioli el Contador no debería ser un quaderneri (tenedor de libros). Es decir no debe concretarse al registro de datos. El contador debe ser un ragioniere, un profesionista pensante, capaz de coadyuvar con el comerciante en la toma de decisiones de calidad.⁵

El Papa León X en reconocimiento de su capacidad excepcional de Luca Paccioli, lo nombró profesor de matemáticas en la Sapienza de Roma (1514), instrucción universitaria que gozaba de gran prestigio, lo que constituyó uno de los más altos honores de que fuera sujeto. A partir de entonces los datos sobre su vida se desvanecen, así como los relativos a su fallecimiento.

Durante el siglo XVII Italia delegó la función de impulsar el desarrollo de la contaduría a Inglaterra. Lo anterior se justifica a causa del desarrollo industrial, experimentado en esa nación, del comercio exterior y la práctica de la piratería principalmente contra el imperio español. Tal condición orilló a los ingleses a especializarse en la disciplina contable al grado que a finales del siglo XVIII existían en Londres más de 20 contadores Públicos registrados oficialmente quienes no solo se dedicaron a labores rutinarias de la profesión, sino que actuaban como peritos en otras empresas.

En esta misma nación, se ha encontrado un legado muy importante que consiste en una lápida que data de 1626 y en cuyo epitafio cita: "Aquí yace Richard Bowlw, quien fielmente sirvió a varios señores como auditor en esta tierra, pero que también se preparó para rendir cuentas al señor de los cielos... ", éste testimonio indica el florecimiento de una de las disciplinas fundamentales de la contaduría: la Auditoría.⁶

En la Gran Bretaña surgieron los primeros intentos por conceder a la contaduría su carácter de profesión, a mediados del siglo XVIII la sociedad de Edimburgo gestó para que fuese por medio de educación universitaria, sin embargo, esto no generó una incorporación en los programas de estudios especializados en contaduría. Poco después cuando la sociedad de Edimburgo obtuvo el reconocimiento oficial, mediante cédula real se determinó la existencia de un Consejo de Examinadores que cuidarían de que los miembros que ingresen estuvieran preparados para realizar las funciones que se les encomendaran.

⁵ Elizondo, José Luis, Contaduría Pública No 246, "El legado blanco de Fra Luca Pacioli", Pags. 16-18.

⁶ Alvarado, Martínez y Escobar Lourdes, Op. Cit., Pag. 58

En los Estados Unidos de Norte América en 1887 la Comisión de Comercio Interestatal fijó las reglas para uniformar las prácticas de la contaduría, su revisión y actualización. En 1896 se logró el reconocimiento oficial de la profesión. Siendo allí donde se establecen los primeros programas de enseñanza dirigidos a instituciones de enseñanza media y técnica. Para 1900 el consejo de la Universidad de Nueva York estableció la considerada primera Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas de todo el mundo.

1.1.3 La contaduría en México.

Las culturas precolombinas, como otras civilizaciones se valieron de numerosos sistemas cuantitativos y cualitativos para registros de índole bastante diversa, sin embargo muchos o la mayoría de ellos no llegaron a nuestro conocimiento pues fueron destruidos durante la conquista, o bien permanecen indescifrables.

El pueblo Azteca, último grupo nahuatlaca en llegar al valle de México, funda su capital en 1325. A pesar de su tardío asentamiento, pronto se convirtió en la civilización más poderosa y floreciente.

Por testimonio de los soldados cronistas se sabe de la existencia de diversos documentos, donde se encontraban registrados datos acerca de los censos económicos del imperio, tales como el volumen y naturaleza de los tributos impuestos en cada zona. El único documento precolombino de ésta naturaleza conocido en nuestros días es el Códice Mendocino y cuyo contenido fija cantidades de alimentos, textiles, armas y adornos.

Gran importancia económica y social tenía el establecimiento de los tianguis o mercados, cuya actividad comercial involucró a los aztecas no solo como consumidores sino como proveedores de manufacturas, tal circunstancia como en otras civilizaciones, hacía de la actividad contable, una herramienta indispensable para la organización y administración.

El 15 de Octubre de 1522, en el momento que la corte española tuvo noticias de la toma de Tenochtitlán por Hernán Cortés, inició el control y captación de recursos procedentes de la entonces Nueva España. A partir de este momento la corona se empeñaría en mejorar el sistema de contabilidad de la Real Hacienda. Para el 25 de

Octubre de ese mismo año, el emperador Enrique V mediante cédula real, designaría a Rodrigo de Albornoz el cargo de Contador de la Nueva España.

Un año más tarde el interés del emperador de mantener un estricto control de la economía Novohispana, se puso de manifiesto al ordenar la creación de un comité para supervisar e inspeccionar el trabajo de los contadores reales. Al instalarse la Real Audiencia se previó que contara con un funcionario, el oidor, especializado en asuntos de carácter económico y cuya misión era supervisar a aquellos empleados públicos encargados del manejo de los fondos estatales.

En 1609 queda establecido que los diversos problemas presentados a los contadores, deberían resolverse de acuerdo con el criterio más generalizado entre ellos, antecedente colonial de lo que actualmente realiza la Comisión de Principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos al emitir sus boletines normativos.

El año de 1821, el ejército Trigarante entró en lo que era la capital del virreinato, promulgando la independencia de México, a partir de ese momento la nueva nación mexicana tendría que enfrentar las repercusiones que la guerra legó: lo que en trescientos años de colonaje esta nación no había experimentado: libertad y soberanía, ahora los mexicanos serían gobernados por mexicanos, e inicialmente aprender a hacerlo. Esta etapa de aprendizaje duró poco más de cincuenta años después de dos guerras con el extranjero, la mutilación de más de la mitad del territorio nacional y una dictadura establecida por Santa Anna.

En el periodo posterior a la independencia, el sistema contable utilizado, continuaba siendo el mismo aplicado durante la colonia. No fue hasta 1844 cuando Manuel Payno Ministro de Hacienda realizara la primera consideración al sistema por partida doble, empero a consideración del ministro éste sistema era inseguro, moroso, tardío e inexacto.

En 1854 Don Guillermo Prieto inició una campaña abierta a favor de la contabilidad por partida doble, haciendo alusión de los magníficos resultados que las naciones europeas y los Estados Unidos obtuvieron con su aplicación, conjuntamente de la seguridad y orden que este método origina.

A pesar de la notoria tardía de la aplicación de la contabilidad por partida doble, de los intereses involucrados que se oponían a la implantación de ésta (la evasión fiscal y

de las dificultades técnica), en 1855 se constituyó la Comisión de Contabilidad que normaba las actividades específicas de esta disciplina, proyecto confirmado en 1861 y 1867.

En materia didáctica, la contaduría inició en México en el año de 1845, siendo el Tribunal de comercio, quien impulsó su enseñanza. Nueve años después, por decreto presidencial expedido por Santa Anna se fundó la Escuela Especial de Comercio, que como característica especial, eran sus egresados quienes gozaban de preferencia para cubrir cargos públicos.

Para 1868, bajo la presidencia de don Benito Juárez, la Escuela Especial de Comercio se transformó en la Escuela Superior de Comercio y Administración, una de las lamentables características de esta escuela era la falta de planes de estudio, y las asignaturas se impartían de acuerdo a las necesidades de cada alumno.

Para finales de siglo el régimen de Porfirio Díaz había logrado, en apariencia superar la crisis político-social. Para la contaduría mexicana empezaba una etapa de consolidación y progreso, prueba de ello fue la regulación de la administración pública, que mediante la política recaudatoria y el riguroso sistema de contabilidad del aquel entonces ministro de hacienda José Ivés Lumantour, lograra un superávit en su ejercicio fiscal de 1898 - 1899.

El progreso de la economía nacional originó nuevas necesidades sociales, tales como la demanda de verdadero personal contable, para 1903 se dividió la Secretaría de Justicia e Instrucción Pública, designándose a Justo Sierra para la dirección de esta última.

El nuevo Secretario de Instrucción Pública Justo Sierra, trabajó arduamente para lograr la educación nacional a todos los niveles, desde la educación primaria hasta la educación profesional, mediante la creación de la Universidad Nacional de México en 1910, que posteriormente se transformaría para ser la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

El secretario de instrucción pública nombró, al Lic. Joaquín D. Casasús como el director de la Escuela Superior de Comercio y Administración, donde en un principio solo existía la carrera de Corredor. Posteriormente de acuerdo con la Ley del 7 de enero de 1905, nacen oficialmente en México las carreras de Contador de Comercio y la de Perito Empleado de la Administración Pública. Esta Ley dividía los estudios en dos niveles, el

primario, impartido en escuelas primarias de comercio con duración de dos años y el profesional impartido en la Escuela Superior de Comercio y Administración, que en término de tres años se cubría su plan de estudios.

La demanda de profesionistas, de la contaduría en la sociedad, popularizó rápidamente esta carrera, ejerciéndose una gran demanda entre los jóvenes mexicanos. De la primera generación de estudiantes de contador de comercio, se distinguió Fernando Diez Barroso, quien ocupa un lugar privilegiado en la contaduría mexicana, puesto que fue él, el primer alumno que recibió el título de Contador en Comercio.

Diez Barroso siguiendo una carrera dedicada a la docencia, en 1922 fue nombrado Inspector Técnico de la Dirección de Enseñanza Técnica, Industrial y Comercial. Inició su labor con el objetivo en mente de mejorar la calidad de los estudios contables, creando tres nuevas especialidades dentro de la Escuela Superior de Comercio y Administración: la de C.P. y Auditor, la de actuario y la de Profesor de Escuelas de Comercio; entre otras de sus atribuciones, prolongó los estudios profesionales a cinco años y estableció la obligatoriedad para los aspirantes a ingresar a la institución, de haber cursado estudios preparatorios o de bachillerato.

Sin lugar a duda, el desarrollo y consolidación de la Contaduría, ha venido de la mano del progreso social, económico y tecnológico, que la humanidad en sus distintas etapas históricas ha presentado. Esta condición no debe ser ajena a la contaduría nacional pues tiene que ofrecer soluciones profesionales y responsables a los problemas de la sociedad mexicana.

1.2 Concepto de Contaduría.

Toda gama de conocimientos de naturaleza homogénea, es identificada por el hombre mediante el uso de un nombre distintivo, así como el estudio de las enfermedades del ojo recibe el nombre de Oftalmología, y esta a su vez corresponde a las ciencias que procuran la salud, de este mismo modo, el hombre ha definido a las actividades relacionadas con la información Financiera, como contaduría, disciplina administrativa de carácter económico-social. Entendiéndose por disciplina un campo particular del conocimiento, que ha logrado determinar tanto su objeto de estudio como las otras disciplinas que complementariamente le ayudan a estudiar este objeto, así mismo tiene delimitada la frontera de su campo respecto de otras disciplinas que le sirven de sustento teórico.

Es un hecho que en nuestra sociedad se considera a la contaduría como un sinónimo de contabilidad, que si bien aunque es una postura errónea, no se encuentra del todo errada. Puesto que la contabilidad es el tronco común o base de la contaduría, apareciendo esta notablemente en los programas de estudio de la Licenciatura. A continuación son citados 4 conceptos de contaduría para llegar a integrar el que se manejará a lo largo del presente:

- De acuerdo al C.P. Elizondo López la contaduría es una actividad profesional que, siguiendo el método científico, desarrolla la técnica contable a través de un proceso lógico, obteniendo información financiera comprobable y proporcionando medios de control sobre las operaciones realizadas por cualquier entidad económica.⁷
- El C.P. Enrique paz Zavala concibe por contaduría a una profesión ya que satisface una necesidad universal: el tener control e información financieros confiables, básicos para la toma de decisiones. Además reúne los requisitos de tipo académico, social, legal y de tipo personal que son necesarios para considerar una actividad con el calificativo de profesional.⁸
- Para el C.P. José Manuel Pintado Nieto la contaduría Pública es una profesión administrativa comprometida con el control, las finanzas y sobre todo con la información financiera para ofrecer soluciones eficaces en la medición de la productividad.⁹
- En el moderno diccionario de contabilidad se define como: el ofrecimiento al público de las habilidades contables y profesionales independientes, de modo principal en planteamiento e instalación de sistemas de contabilidad financiera y de costos, auditorías, investigaciones, informes o dictámenes basados en auditorías practicadas.¹⁰

Considerando las definiciones anteriores se puede concluir que la Contaduría es:

Una profesión, puesto que todo individuo que desee ejercerla, tiene la obligación de cumplir con los requisitos académicos que avalen su entrenamiento o preparación así como sus conocimientos, entre estos requisitos se encuentran los siguientes:

⁷ Paz Zavala, Enrique, Introducción a la contaduría, Pag. 15.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Pintado, Nieto J. Manuel, Contaduría Pública No. 196 Reto de la Contaduría en la Productividad.

¹⁰ Moderno Diccionario de Contabilidad C.E.I.D.S.A.

- Haber cumplido con los estudios previos: primaria, secundaria y preparatoria, Bachillerato o equivalente.
- Haber concluido satisfactoriamente sus estudios universitarios.
- Haber realizado su servicio social.
- Presentar su trabajo de tesis, tesina o seminario y aprobar su examen profesional o cumplir con otro sistema de titulación existente en su institución académica.
- Otros posteriormente comentados.

Una profesión de carácter económico-administrativo, pues basa su actividad en el estudio, comprobación, análisis y registro de hechos económicos que afectan los recursos habidos de una entidad, considerando a la vez sus orígenes, con el objeto de prever, planear, controlar, dirigir y evaluar todas las operaciones del ente.

Es una disciplina de carácter financiero, involucrando principalmente su actividad en la emisión de información valuada en unidades monetarias y en la comprobación de los datos y cifras incluidas en dicha información, definiendo su primera labor como **Contabilidad** entendiendo por ésta un registro sistematizado y cronológico de las operaciones y actividades que realizan las entidades lucrativas o no lucrativas que afectan su estructura financiera, cuantificable en términos monetarios¹¹ y en segundo término sin restarle méritos la **Auditoría** que consiste en una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de las operaciones de una organización económica implicando la obtención de pruebas suficientes y competentes que fundamenten las conclusiones, siendo preciso el presentar estas últimas en un informe llamado dictamen.¹²

1.3 Objetivo de la Contaduría

Por condición natural el ser humano tiende a buscar el modo de satisfacer sus necesidades, asimismo toda profesión debe abarcar conocimientos especializados en un área en particular, para ser capaz de dar soluciones a circunstancias relacionadas con su área de conocimientos, así se concluye que el principal objetivo de la contaduría es servir a la sociedad, sin embargo es indispensable precisar en que se ve beneficiada.

¹¹ Tomado de la clase del profesor C.P. Epifanio Pineda Célis 1996.

¹² Apuntes del Profesor L.C. Juan Cortés Gutiérrez, Pág. 6.

A lo largo de la existencia del hombre, el hecho de contar con una limitada cantidad de recursos, ha justificado el origen de disciplinas que procuren el resguardo, control y rendimiento de estos.

Entre los recursos con los que cuentan las organizaciones se encuentran:

- Recursos Humanos.- No son solo el esfuerzo humano, sino que se componen de otras características; experiencias, conocimientos, aptitudes y actitudes.
- Recursos Materiales-Financieros.- Dinero, Muebles, Instalaciones, materia prima, etc.
- Recursos Técnicos-Organizacionales.- Sistemas, procedimientos.

Sin lugar a duda el elemento más importante de las organizaciones es el ser humano, empero todos y cada uno de ellos coadyuvan a la realización de la misión empresarial.

La contaduría y la administración por sus atributos de disciplinas de carácter económico social, tienen por finalidad garantizar el aprovechamiento de recursos, su control y resguardo. Realmente resulta imposible distinguir claramente los límites entre ambas disciplinas, con lo anterior no se pretende decir que no existan situaciones netamente contables o completamente administrativas; sin embargo ambas se encuentran interrelacionadas de tal forma que una y otra participan con sus conocimientos para dar soluciones profesionales a problemas específicos.

Las Finanzas ejemplifican claramente la problemática anterior, puesto que nadie podría diferenciar cuando comienza la labor contable y cuando inicia la función administrativa, pese a que no es objetivo del presente precisar tal circunstancia, cabe aclarar, que la administración es una actividad humana que mediante la planeación, organización, ejecución, control y evaluación fomenta la obtención de objetivos y metas, condición que la contaduría debe explotar para servir a sus beneficiarios. De esta forma al hablar del recurso financiero la contaduría fomenta la rentabilidad, es decir, la obtención de utilidades y la disminución de desperdicios.

De acuerdo a la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, ANFECA por sus siglas, en su boletín Plan de Estudios Nacional, licenciatura en Contaduría, expresa: La necesidad social de la contaduría tiene dos faces bien identificadas, la primera es el innegable requerimiento que toda organización tiene de conocer su situación financiera, a través de información clara, oportuna y veraz que sirva de base para la toma de decisiones administrativas, le

facilite el cumplimiento de sus obligaciones de todo tipo (civiles, laborales, fiscales, etc.) y para controlar sus bienes, derechos y patrimonios.

La segunda fase es la relacionada con el manejo de la información financiera, es lo relacionado su análisis e interpretación, con el objeto de planear, organizar, dirigir y ejercer control sobre el origen y la aplicación de los recursos financieros.

Estas dos fases describen las dos grandes necesidades sociales que la contaduría satisface, sin embargo existe una más, cuya importancia se asemeja a las anteriores, es la revisión y comprobación de información financiera, actividad que elimina o disminuye la incertidumbre de la existencia de errores en la elaboración de información financiera, otorgando el carácter de confiable y fehaciente.

1.4 Instituciones Normativas de la Contaduría.

1.4.1. Marco Jurídico.

La contaduría como todas las profesiones cuenta con la garantía constitucional consagrada en el a. 5º de nuestra carta magna, el cual dispone que:

"a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse 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. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial".

La Ley determinará cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo. El a. 2º. Transitorio de la Ley Reglamentaria del a. 5º Constitucional establece que la profesión de Contador requiere de título para su ejercicio, por ende al obtener el mismo, se deberá solicitar previamente cédula de ejercicio con efectos de patente. Entendiendo por ejercicio profesional "la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión aunque solo se trate de una simple consulta o la ostentación del carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo..."¹³

El a. 25 de la LR5º, puntualiza que para ejercer cualquier profesión es necesario:

¹³ a. 24 LR5º

- Estar en pleno goce y ejercicio de los derechos civiles.
- Poseer título legalmente expedido y debidamente registrado.
- Obtener de la dirección General de profesiones patente de ejercicio.

1.4.2. Dirección General de Profesiones

Fundamentado en el a. 5º Constitucional, todo individuo podrá ejercer íntegramente su profesión, cumpliendo con las disposiciones reglamentarias contenidas en la Ley General de Profesiones y su reglamento de la entidad federativa correspondiente.

- La Ley general de profesiones del Distrito Federal regirá en el mismo en asuntos del fuero común, y en toda la república en los asuntos del orden Federal; definiendo al Título como un documento que expiden las instituciones del Estado o descentralizadas e instituciones particulares con reconocimiento oficial de estudios, a favor de una persona que haya concluido sus estudios correspondientes o pueda mostrar que tiene los conocimientos necesarios a lo dispuesto en esta Ley.

1.4.3. Instituto Mexicano de Contadores Públicos

En el año de 1917 se constituyó la asociación de contadores públicos, donde los primeros contadores titulados celebraban juntas mensualmente a fin de tratar diversos problemas relacionados con el ejercicio de la profesión, con el objetivo de sentar las bases éticas y los principios rectores que deberían regir a este sector profesional.

Esta primera asociación, agrupo en realidad Contadores de Comercio. Inicialmente contó con once miembros, que posteriormente recibieron el título de C.P.. Para el 6 de octubre de 1923 dicha asociación cambio su denominación a Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, que en febrero de 1925 tomara el carácter de sociedad civil. Esta organización se vio seguida por otras asociaciones tales como el Instituto de Contadores Públicos de Monterrey en 1948, en junio de 1949 el Colegio de Contadores Públicos de México, el Instituto de contadores Públicos de la Laguna.

Para 1957 se empezó a propugnar por la unificación de la contaduría, donde se establecieron las convenciones como evento bianual, al que se integraban más colegios e institutos. Pero no fue hasta el 20 de Junio de 1977, en asamblea de socios en Guadalajara Jalisco, que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se constituyera en federación, el reconocimiento oficial fue expido por la autoridad el 28

de Junio de 1977, al obtenerse ante la dirección federal de profesiones, otorgando el registro de la primera federación de profesionistas de México denominándose el organismo como Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

Entre los principales objetivos del instituto se encuentran:

- (a) Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en México.
- (b) Fomentar el prestigio de la profesión de C.P., difundiendo el alcance de su función social y vigilando su desarrollo en los más altos niveles de responsabilidad, competencia profesional y moral en el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas.
- (c) Alentar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.
- (d) Establecer y divulgar las normas contables para la formulación y presentación de información financiera para fines externos, así como promover su aceptación y observancia.
- (e) Promover la expedición de Leyes, reglamentos y reformas relativos al ejercicio profesional.
- (f) Cuidar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- (g) Servir de cuerpo constitutivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- (h) Representar a todos los miembros de la profesión ante autoridades y dependencias gubernamentales.
- (i) Arbitrar los conflictos planteados por asociaciones federadas o asociados.
- (j) Procurar el intercambio profesional con agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.¹⁴

1.4.4. Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

El CCPM es una asociación afiliada al IMCP fundado a los 30 días del mes de junio de 1949, contando inicialmente con aproximadamente 200 socios, que para la actualidad se incrementara a 6,000 miembros, la finalidad del instituto es:

¹⁴ Paz Zavala, Enrique, Op. Cit., Pags. 50-54.

- (a) Definir la función social del L.C. y vigilar que se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad y competencia.
- (b) Impulsar la superación de sus agremiados mediante la aplicación de la actualización y educación continua.
- (c) Fomentar por la unificación de criterios y la adhesión a los principios y normas profesionales.
- (d) Salvaguardar los intereses profesionales.

1.4.5. Asociación Mexicana de Contadores Públicos – Colegio profesional en el D.F.

La AMCP es un colegio independiente del IMCP afiliado a la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C., con los siguientes proyectos:

- (a) Agrupar al mayor número de L.C. para la difusión de ideas estudios, proyectos o iniciativas tendientes al progreso y elevación del profesional de la contaduría.
- (b) La determinación del ámbito de la Contaduría Pública y su integración.
- (c) La organización y celebración periódica de reuniones regionales
- (d) Defender los intereses individuales y colectivos de sus asociados.

1.4.6. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C.

Fundado el 21 de Septiembre de 1961 con el fin fundamental de:

- (a) Contribuir al progreso profesional de sus agremiados.
- (b) Desarrollar y estimular el estudio y la investigación de las finanzas.
- (c) Promover entre los asociados el conocimiento y la aplicación de los conceptos y técnicas de la administración moderna
- (d) Impulsar entre los asociados la superación profesional.
- (e) Aportar su opinión como Instituto a cualquier institución.

1.4.7. Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C.

Es el organismo nacional que reúne a L.C. que desempeñan la auditoría Interna, fundado en el mes de Mayo de 1984, buscando los siguientes propósitos:

- (a) Mejorar consistentemente la calidad de la auditoría practicada en México.
- (b) Promover la cooperación efectiva entre los profesionistas.
- (c) Dictar normas de desempeño profesional, fomentando la unificación de criterios y la elevación del prestigio de la profesión.

1.4.8. Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.

Aunque es un hecho que la AFECA solo se encuentra involucrada a nivel docente y académico, es una realidad que estas áreas son de vital importancia para el mantenimiento de cualquier profesión, tanto así, que se le puede considerar base fundamental de la Contaduría Pública, de esta forma la ANFECA tiene enfocada su labor a la obtención de los propósitos que a continuación se exponen:

- (a) Promover la formación de profesionistas, con los conocimientos y habilidades que la sociedad mexicana requiere.
- (b) Conglomerar a todas las instituciones de enseñanza superior que impartan las carreras de contaduría y administración.
- (c) Evaluar y proponer mejorar los planes de estudio.
- (d) Fomentar la actualización del documento, así como la formación de académicos.

1.4.9. Instituto Nacional de Contadores Públicos al Servicio del Estado.

Es una institución de carácter político afiliado al Partido Revolucionario Institucional, agremiando a Contadores Públicos que laboran en el sector público, persiguiendo los fines posteriormente señalados:

- (a) Participar en la modernización y mejoramiento de la administración pública.
- (b) Estimular la superación política y gremial de sus asociados.

1.4.10. Organizaciones Internacionales.

La globalización ha generado de manera más intensa la necesidad de una comunicación financiera internacional más comprensible y condensada, que permita la comparabilidad de cifras entre entidades de diversas nacionalidades.

La contaduría no ha permanecido ajena a los efectos de la globalización, tanto así que hoy día existen diversas organizaciones que tienen como fin homologar los principios y normas contables que se aplican en cada país.

Lo anterior a efectos de que la información financiera elaborada en un país tenga las características de ser comparable respecto de la información formulada en otro.

Tal es el caso del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee) que está promulgando por la uniformidad de criterios

contables y de auditoría, es decir, normas internacionales de contabilidad denominadas NIC's, a efectos de que (por así decirlo) la contaduría hable en un mismo idioma en todos los lugares del mundo.

Entre los organismos internacionales de la contaduría destacan; la Federación Internacional de Contadores y la Asociación Interamericana de Contabilidad, siendo la misión de la primera el desarrollo y fortalecimiento mundial de la profesión, mediante la armonización de la normatividad con el objeto de proveer servicios de una alta y consciente calidad en el interés público, mientras que la Asociación Interamericana propugna por lograr la superación y formación profesional de los contadores públicos de América para alcanzar una profesión fuerte y coherente dentro de un sincero intercambio y fraternal convivencia.

1.5. Elementos Normativos de la Contaduría.

1.5.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Los PCGA son sin lugar a duda la labor de unificación de criterios más completa establecida en México, empero los efectos de estos pronunciamientos rebasan el terreno meramente profesional de los contadores públicos para proyectarse en el ámbito de los negocios, en la comunidad financiera y bursátil así como en la sociedad en su conjunto.

Toda esta serie de principios constituye el sustento necesario para que la información financiera sea útil y confiable, atributos esenciales para que los usuarios la apliquen e interpreten correctamente.

Este proceso de unificación, se ha materializado por medio de la emisión de un conjunto de boletines, iniciado mediante la identificación de dudas en áreas de oportunidad en materia contable, que requieren su discusión y análisis, para posteriormente otorgarles solución. Esta función es realizada por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

Para que un proyecto de pronunciamiento sea aprobado requiere contar por lo menos de dos terceras partes de los integrantes de la comisión, para ser posteriormente enviado al comité ejecutivo del mismo instituto para que avale su divulgación.

Cuando el contenido de un proyecto tiene carácter de norma, se recopilan todos los puntos de vista de los interesados en la información financiera, estos se analizan y

evalúan, con base a ello se modifican sus postulados y se envían nuevamente al comité ejecutivo junto con el voto razonado de cada integrante del comité para que se apruebe su promulgación como una norma técnica obligatoria para los socios del IMCP así como para las entidades que emitan información financiera de acuerdo al documento aprobado al que se le conoce como boletín. El Instituto para facilitar el estudio y comprensión de la serie de boletines los ha clasificado en cuatro series:

SERIE	TIPO DE PRINCIPIOS
A	PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS
B	PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL
C	REGLAS APLICABLES A PARTIDAS Y CONCEPTOS ESPECIFICOS
D	PROBLEMAS ESPECIALES DE DETERMINACION DE RESULTADOS

El primer boletín emitido por el instituto fue el A-1 referente al esquema de **la teoría básica de la contabilidad**, donde son redactadas las funciones de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, enfocando su labor a evitar o reducir las discrepancias de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Es en este boletín donde se presenta la base general sobre la cual se deberán formular los boletines que traten sobre cada concepto que integra los estados financieros, es decir, la función de la Comisión de PCGA se encontrará fundamentada en el boletín A-1 con la misión de eliminar incertidumbre generada por la aplicación, registro o interpretación de partidas u operaciones que causen controversia de criterios, entre los emisores de la información financiera (En el año de 1998 la comisión de PCGA emitió un Adendum al boletín A-1 el cual fue aprobado por el comité ejecutivo, el cual se incluye en el presente).

Sin embargo, el boletín referido mostraría un enorme hueco, sino incluyera dentro de su redacción la definición de Contabilidad financiera, siendo ésta la esencia del tema aludido, la cual a la letra indica lo siguiente:

"La Contabilidad Financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica, y de ciertos eventos económicos

identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.¹⁵

Los PCGA se encuentran enfocados a hacer de la información contenida en los Estados Financieros, un elemento administrativo útil en función de su **contenido informativo** y de su **oportunidad**. Considerando el contenido informativo como la capacidad de representar simbólicamente a la **entidad y su evolución**, su estado en diferentes periodos y los resultados de su operación; **la relevancia de la información**, que es la cualidad de seleccionar aquellos aspectos notables, o sobresalientes que permitan al usuario de la información interpretarla correctamente, **la veracidad**, que consiste en incluir solo eventos realmente sucedidos y su correcta medición, y por último **la comparabilidad** siendo esta última, la cualidad de poder sujetarse a la verificación de similitudes y diferencias entre la información resultante de un periodo y la de otro.

La oportunidad de la información contable se refiere al momento en esta llegue a manos del usuario, en específico cuando se pueda usar para tomar decisiones.

La confiabilidad es la característica de credibilidad que el usuario de la información financiera necesita, es por lo que el usuario la acepta y utiliza para tomar sus decisiones. Es la cualidad fehaciente que implica su aceptación.

La estabilidad del sistema implica que su operación no cambie en el tiempo y que la información que produce sea realizada aplicando las mismas reglas.

La información financiera para ser confiable debe presentarse objetivamente, la objetividad conlleva que el proceso de cuantificación no sea deliberadamente distorsionada para beneficio de grupos o sectores que puedan perseguir intereses, es la imparcialidad con la que deberá formularse la información en comento.

La Provisionalidad de la información significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. Ya que para presentar los resultados de las operaciones de la entidad y su situación financiera se tiene la necesidad de hacer cortes en la vida de la empresa. Hecho que más que una cualidad deseable es una limitación a la precisión de la información.

¹⁵ Comisión de PCGA, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín A-1, Pag. 3.

Otra limitación que caracteriza a la información financiera es el costo – beneficio, estableciendo que el costo derivado de obtenerla no deberá sobrepasar los beneficios que de ella emanen.

Asimismo deberá existir un equilibrio entre la relevancia y confiabilidad, mediante el uso del juicio profesional a fin de evaluar la importancia relativa y conseguir la máxima utilidad de la información contable. Lo que implica que solo una parte de la realidad es de interés como objeto de estudio y se retiene para su manejo y presentación como información.

Como ya se mencionó en el año de 1998 la comisión de PCGA propuso el Adendum al boletín A-1, aprobado por el comité ejecutivo el cual adiciona a las características de la información contenidas en el boletín A-1 las de utilidad y confiabilidad.

La utilidad de la información es la cualidad de adecuarse a los propósitos o fines que el usuario pretende. Estando condicionada en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

Así se concluye, que los principios de contabilidad son preceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros. Estas disposiciones se encuentran clasificadas en:

Principios que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros:

- Bolefín A-2: "Principio de Entidad" Los negocios deben considerarse como sujetos distintos a sus propietarios, y sus operaciones deberán registrarse individualmente atendiendo al efecto que éstas tienen en ellos.
- Bolefín A-3: "Periodo Contable" Toda entidad financiera tiene la necesidad de conocer el resultado obtenido y su situación financiera en distintos ciclos de tiempo lo que obliga a la entidad a dividir su vida en periodos o lapsos.
- Bolefín A-3: "Realización" Las operaciones de la empresa deben registrarse cuando se realicen efectivamente, entendiéndose por ella realizados en el momento en que:
 - I. Haya efectuado transacciones con otros entes.

- II. Se haya modificado la estructura financiera, es decir cuando se modifiquen en cantidad o cualidad los recursos habidos (las inversiones) y/o sus fuentes u orígenes (Financiamiento interno o externo).
- III. Hayan ocurrido eventos económicos externos a la entidad cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación:

- Bolefín A-4: "Valor Histórico Original" Las transacciones y eventos económicos deberán registrarse según su importe en efectivo o equivalente, o la estimación razonable de su importe en efectivo o equivalente, o la estimación razonable que por ellos se haga al momento que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en casos que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado mediante la aplicación de métodos aceptados de ajuste (Bolefin B-10), sin embargo esta circunstancia deberá quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.
- Bolefín A-6: "Negocio en Marcha" La vida de la entidad se presume indefinida, salvo prueba lo contrario, es decir, la entidad se presume en existencia a excepción que se especifique que no es así.
- Bolefín A-1: "Dualidad Económica" Se refiere a la estructura financiera de la entidad contemplando los recursos con los que dispone y las fuentes u orígenes de los mismos, este principio es fundamental para la comprensión de los elementos que integran la empresa y su relación con otras entidades.

El principio que se refiere a la información es:

- Bolefín A-5: "Revelación Suficiente", siendo la información financiera el objetivo primordial de la contabilidad plasmada en los estados financieros, éstos deberán contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados derivados de la operación y la situación financiera de la entidad. Este mismo principio establece la necesidad de incorporar en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos, toda información que se considere importante para que los interesados en dicha información la puedan utilizar.

Principios que delimitan los requisitos generales del sistema

- Boletín A-6: "Importancia Relativa". Las operaciones de importancia menor no deberán de ser sujetas rigurosamente al trato que establecen los principios de contabilidad.
- Boletín A-7: "Comparabilidad" La comisión de Principios de Contabilidad decidió revisar el boletín A-7 relativo a la "Consistencia" (en vigor desde 1974), del resultado de ésta se derivó el cambio de nombre del boletín al de comparabilidad, en virtud de que la primera es un requisito de calidad de la información, que es condición previa a la consistencia, a efecto de considerar lo establecido en el boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera".

Toda vez que las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y los resultados de operación de una entidad en diferentes épocas o momentos de su vida, consecuentemente es necesario que los PCGA y las reglas particulares sean aplicados uniforme y constantemente.

Bajo este mismo tenor, y a efectos de propiciar el mejoramiento y armonización de la información financiera, la Comisión de PCGA emitió el boletín A-8, referente a la aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), es decir, cuando no exista norma específica emitida por el IMCP a través de la Comisión de PCGA, se aplicarán las NIC's promulgadas como definitivas por el CNIC, lo que propone a mediano plazo una armonización de los PCGA con las NIC's.

1.5.2. Reglas Particulares.

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros, se encuentran divididos en:

(a) Reglas de valuación: se refieren a la aplicación de los PCGA y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros, estas reglas atañen al registro de las operaciones. entre ellos se encuentran:

- Métodos de valuación de inventarios.
- Métodos de depreciación de activos fijos.
- Métodos de diferición de gastos amortizables.
- Etc.

- (b) Reglas de presentación que se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros, es decir, los datos mínimos que debe mostrar cada concepto de los estados financieros.

Entre las reglas generales para la formulación de los estados financieros, se debe observar lo siguiente:

- Cerrar cifras a pesos, miles, etc.
- Destacar títulos, subtítulos, cuentas y descripciones mediante el uso adecuado de mayúsculas, márgenes, etc.
- Presentar cifras comparativas para facilitar su interpretación.
- Totalizar claramente los grupos más importantes destacando especialmente el activo y el pasivo circulantes.
- Las aclaraciones que resulten muy extensas deberán hacerse por separado en notas numeradas a los estados financieros.
- Deberá procurarse no saturar con datos cuya importancia relativa sea considerada mínima, ya que eso dificulta la apreciación de los hechos y cifras realmente significativos.

1.5.3. Criterio prudencial de aplicación de reglas particulares

Los PCGA no proporcionan guías que resuelven sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación, para resolver esta circunstancia es necesario el empleo del juicio profesional donde se elija la opción más pesimista, es decir, de entre muchas soluciones de registro de una operación en particular se deberá utilizar el menos optimista resumiéndose de la manera siguiente: Las pérdidas deben registrarse cuando se conocen y las utilidades cuando se realizan.

1.5.4. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La información financiera como anteriormente se citó se encuentra elaborada con base a PCGA, sin embargo éstos no representan verdades absolutas, pues su aplicación se encuentra condicionada a la capacidad del individuo que la formuló, incluyendo en ésta su preparación académica, criterio, diligencia y cuidado profesional, entre otras cualidades intrínsecas a su personalidad. Considerando tal circunstancia, la información financiera es ampliamente sometida a investigaciones o

estudios críticos que reducen o eliminan la incertidumbre con respecto de su veracidad, a esta función se le conoce como la Auditoría.

Por Auditoría se entiende: Actividad profesional mediante la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros, de los registros contables, de las fuentes de la contabilidad es decir la comprobación de operaciones y sus afectaciones a la estructura económica de la empresa.

La auditoría es otra gran rama de la contaduría, cuya función también se encuentra normada por el propio IMCP en específico por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría por sus siglas COMPA órgano encargado de la elaboración y emisión de procedimientos de auditoría ampliamente recomendados para el examen de los estados financieros, creada en 1955.

Dicha comisión en agosto de 1971 integró una lista de objetivos a lograr, los cuales se describen a continuación:

- Determinar las normas de Auditoría a que deberá sujetarse el C.P. independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de C.P..
- Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el C.P. cuando actúa en forma independiente.
- Elaborar sugerencias prácticas que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos necesarios en situaciones de mayor frecuencia.

El proceso de la emisión de los pronunciamientos de la COMPA es muy similar al establecido para la promulgación de los PCGA, mediante la difusión de boletines, en donde:

- (a) El proyecto debe contar con dos terceras partes de los votos expresos.
- (b) Los boletines normativos que tengan el carácter de obligatorios en su aplicación, tendrán un plazo de difusión y auscultación, que durará como mínimo dos meses para hacerlo llegar al comité ejecutivo nacional.
- (c) El comité ejecutivo nacional efectuará la promulgación del texto definitivo, y considerará el resultado de votación que se obtuviera, a razón dos terceras partes como mínimo.

- (d) Los procedimientos de auditoría y demás recomendaciones de la comisión entrarán en vigor, posteriormente a su aprobación por el comité ejecutivo nacional, en la fecha en que se publique en los medios de comunicación del IMCP.

La COMPA para facilitar el estudio y comprensión de sus pronunciamientos emitidos, ha clasificado sus boletines en: (i) Normas de Auditoría, (ii) Procedimientos de Auditoría y (iii) Otras declaraciones.

El IMCP define a (f) como 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. Bajo esta misma estructura las normas de auditoría se encuentran clasificadas en:

- Normas personales
 1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
 2. Cuidado y diligencia profesional.
 3. Independencia.

- Normas de planeación del trabajo.
 - A) Planeación y supervisión.
 - B) Estudio y evaluación del control interno.
 - C) Obtención de evidencia suficiente y competente.
 - a. Relación de los estados financieros y responsabilidad.
 - b. Aplicación de los PCGA

- Normas de dictamen e información.
 - c. Consistencia en la aplicación de los PCGA
 - d. Suficiencia de las declaraciones informativas.
 - e. Salvedades.
 - f. Negación de opinión.

Normas Personales:

Aunque esta primera clasificación corresponde al tópico del capítulo tres, a continuación se describe brevemente, en que consisten: Las Normas Personales son todas aquellas características individuales que deberá reunir el Auditor, es el conjunto

de cualidades intrínsecas a su personalidad, incluyendo los aspectos morales, intelectuales y técnicos.

Normas de ejecución del trabajo:

El segundo grupo de Normas de auditoría se refiere a la ejecución del trabajo, todos aquellos aspectos que no deberán dejar de observarse en la labor del profesional de la contaduría que realiza la auditoría, las cuales son:

- A) **Planeación y Supervisión.** La planeación es un elemento indispensable para la ejecución de todo buen trabajo, ya que ésta garantiza razonablemente la atención a los puntos más importantes, la aplicación de los procedimientos más adecuados en oportunidad y alcance, para obtener información suficiente y competente. Por otro lado cuando el auditor es auxiliado por otros individuos para la obtención de información implica la delegación de labores, empero esta cesión con respecto a la responsabilidad, recae íntegramente en el profesionista a cargo.
- B) **Estudio y evaluación del control interno.** El auditor deberá tomar en cuenta el tipo de empresa y sus características operativas a fin de evaluar el plan de organización, sus métodos y procedimientos, que en forma coordinada son adoptados por el negocio para: salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia y eficacia operacional e inducir a la adherencia a las políticas establecidas por la administración.
- C) **Obtención de evidencia suficiente y competente.** Los resultados que obtenga el auditor deben ser prueba o argumento donde se base su opinión emitida; es la función de conseguir pruebas en las que pueda fundamentar y sustentar su concepción de los hechos financieros sujetos a examen.

Normas de dictamen e información:

El trabajo del auditor es concluido con la emisión de una opinión en la que expresan las conclusiones a las que hubiese llegado, dentro del último grupo de normas referentes la emisión de dicha opinión, se encuentran:

- a. **Relación de los estados financieros y responsabilidad.** El auditor debe aclarar el vínculo que existe entre los estados financieros en los que se mencionan su nombre, delimitando su responsabilidad.

- (b) Análisis de saldos. Consiste en conocer la integración de grupos compuestos por elementos homogéneos. Esta técnica es generalmente aplicada a cuentas o rubros de los estados financieros.
- (c) Inspección. Es la verificación de la existencia de los bienes materiales o de los documentos, con el fin de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada en los estados financieros.
- (d) Confirmación. Es la obtención de pruebas consistentes en la corroboración escrita de operaciones o actos incurridos con personas ajenas a la entidad examinada, ratificados por ellas mismas.
- (e) Investigación. Es la obtención de datos e información de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- (f) Declaración. Es la manifestación escrita del resultado obtenido mediante la técnica de la investigación, puede considerarse una formalización de la técnica referida en el punto (e), y es utilizada cuando la información obtenida lo amerita.
- (g) Certificación. Es la obtención de un documento emitido por una autoridad en el que se asegure y atestigüe la veracidad de un hecho.
- (h) Observación. Es la comparecencia u asistencia para verificar como se realizan ciertas operaciones o hechos.
- (i) Cálculo. Es la verificación matemática de alguna partida.

Las (iii) son los medios a través de los cuales la comisión de normas y procedimientos de auditoría, da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos opiniones, guías, etc.

Como se expuso a lo largo del presente capítulo, la Contaduría es una profesión de que engloba características económicas, administrativas y financieras, cuyos orígenes se remontan a sociedades milenarias, tales como la egipcia, hebrea, sumaria, maya y azteca por citar algunas. Que conjuntamente con el desarrollo de la humanidad se ha venido perfeccionando, llegando ser lo que conocemos hoy; Una profesión mundialmente agremiada comprometida con la calidad de los servicios profesionales de los C.P., sus principios y valores éticos.

CAPITULO**2****El Estado y las
contribuciones.****2.1. El orden jurídico en las sociedades.**

El hombre tal y como lo define Chiavenato, es un animal social, es decir posee la tendencia a la vida en sociedad y a participaciones multigrupales. Vive en organizaciones y ambientes que son día a día más complejos y dinámicos buscando lograr sus objetivos y satisfacer sus necesidades.

En toda comunidad el hombre se ha visto en la necesidad de fijar o establecer normas de conducta que observen un determinado proceder por parte de los individuos que la integran, para procurar la buena convivencia social y elevar la calidad de las relaciones humanas.

Con este fin las sociedades establecen normas de índole moral y jurídica, siendo en éstas donde se asienta lo que los individuos deben hacer o dejar de hacer, ambos tipos de normas se ocupan de lo que debe ser en la conducta humana. Este es el elemento de la norma que alude y constituye el ámbito material de validez, es decir, a lo que ésta se refiere. La diferencia que radica entre una norma de carácter moral y otra de carácter jurídico reviste principalmente en la obligatoriedad de la norma jurídica, pues al efectuarse el acto que ejemplifique una conducta antijurídica (que va en contra de lo que dispone), la misma norma señala la imposición de su observación incluso mediante el empleo de la fuerza.

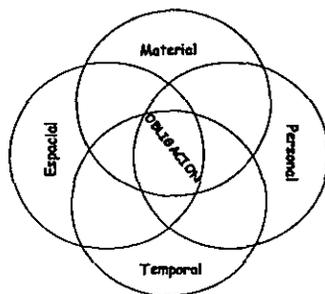
Desde el instante en que la norma deja de ser optativa (moral) se considera de carácter jurídico, toda vez, que ha quedado como obligatoria la conducta exigida por ésta, para cuyo cumplimiento se establece la aplicación de una sanción y su imposición de manera forzosa.

En consecuencia a que la norma exige la ejecución de una determinada conducta, ésta deberá indicar necesariamente dentro de sus postulados a quien se encuentra dirigida, es decir, el sujeto de derecho quien deberá cumplir lo establecido por la misma, encontrándose el ámbito personal de validez.

El fin de las normas jurídicas es establecer sanciones para imponerlas a los sujetos que incurran en aquellos actos considerados por la misma como antijurídicos o delitos, y es mediante la imposición de sanciones que el orden jurídico garantiza el cumplimiento de las normas que todo individuo deberá observar, a fin de no ser sujeto a una sanción.

En este orden de ideas, se concluye que el objetivo principal de la norma es ordenar conductas, definiendo lo que los individuos deben hacer (acciones), lo que deben dejar de hacer (abstenciones), o lo que deben permitir (tolerar). Si la conducta del individuo es hacer, no hacer, abstenerse o tolerar de acuerdo a la conducta exigida, satisface lo que la norma señala, sin embargo si el individuo no hace, hace, no tolera o no permite respectivamente lo que la norma dispone como conducta exigida, será sujeto a la aplicación de la sanción que la misma norma señale.

Ambitos de validez de la norma



El comportamiento que los sujetos de derecho deberán observar conforme a lo que la norma prescribe, tiene un determinado espacio de ejecución, por lo que la norma debe indicar el espacio en el que la conducta que dispone debe llevarse a cabo,

identificando así al ámbito espacial de validez, que corresponde al lugar en donde debe producirse la conducta exigida.

Por último, cabe precisar que las normas se producen con cierta duración, por tal motivo la norma debe señalar el tiempo durante el cual los sujetos del derecho deben efectuar la conducta prescrita, abstenerse de desempeñarla o de tolerarla.

2.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Estado mexicano.

Bajo los lemas de "Tierra y libertad", "La tierra es de quien la trabaja" y "Sufragio efectivo, no reelección" se desarrolló la revolución mexicana iniciada a través del plan de San Luis a los cinco días del mes de octubre de 1910, llamando al pueblo a levantarse en armas para el 20 de Noviembre del mismo año en el cual se asentaron las bases de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada por el Congreso Constituyente reunido en la ciudad de Querétaro el 5 de Febrero de 1917. A partir de este momento el Estado mexicano giraría en torno del nuevo documento, estableciendo las disposiciones que organizarían el poder público, los lineamientos y las atribuciones de las autoridades, decretando a su vez los derechos y obligaciones inherentes a todo individuo. Así la estructura de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, quedaría en la actualidad de la siguiente forma:

TITULO PRIMERO

- CAPITULO I De las garantías individuales.
- CAPITULO II De los mexicanos.
- CAPITULO III De los extranjeros.
- CAPITULO IV De los ciudadanos mexicanos.

TITULO SEGUNDO

- CAPITULO I De la soberanía nacional y de la forma del gobierno.
- CAPITULO II De las partes integrantes de la federación y del territorio nacional.

TITULO TERCERO

- CAPITULO I De la división de los poderes.
- CAPITULO II Del poder legislativo.
 - SECCION I De la elección e instalación del congreso.
 - SECCION II De la iniciativa y formación de las Leyes.
 - SECCION III de las facultades del congreso
 - SECCION IV De la comisión permanente
- CAPITULO III Del poder ejecutivo
- CAPITULO IV Del poder judicial.

TITULO CUARTO	De la responsabilidad de los servidores públicos
TITULO QUINTO	De los Estados de la Federación.
TITULO SEXTO	Previsiones Generales
TITULO SEPTIMO	De las reformas de la constitución
TITULO NOVENO	De la inviolabilidad de la constitución.
TRANSITORIOS	

Del índice mencionado anteriormente se puede inferir que nuestra Carta Política se encuentra dividida en dos secciones o partes referentes a:

A) Las garantías individuales

Artículos 1° al 29°

B) Organización del Estado Mexicano

Artículos 30° al 136°

Proclamando así las libertades públicas o fundamentales y definiendo los órganos esenciales del Estado y sus características, destacando entre ellas la organización de la nación como Estado Federado, entendiéndose por ello que la nación mexicana se encuentra integrada por 31 entidades federativas y un Distrito Federal, las cuales no solo poseen territorio y población propios, sino, un sistema jurídico propio, motivado por la institución de Constituciones y Leyes locales, subordinadas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dichas entidades adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre¹⁶.

En consecuencia de lo referido anteriormente, la extensión territorial de la República mexicana de 1,964,248 km² (de los cuales 1,959,248km² corresponden a superficie continental y 5,127km² a superficie insular) se encuentra dividida en 31 estados libres y soberanos, y un Distrito Federal, sede del poder Ejecutivo Federal, asimismo dichas entidades se encuentran divididas en un número determinado de pequeñas unidades conocidas como municipios, a la fecha existen 2,427 municipios en el territorio nacional.

¹⁶ a. 115 CPEUM

El municipio surgió con el objeto de descentralizar la administración pública, de tal manera que el Estado ejerza sus funciones más eficientemente en beneficio de los habitantes. Respecto a la descentralización administrativa, ésta se define como la facultad que tiene el funcionario responsable del municipio de tomar sus propias decisiones, respetando claro lo establecido en Ley.

El municipio no es un poder soberano dentro de una Entidad Federativa, solo es un órgano descentralizado de los servicios públicos, con autonomía administrativa. Dicho órgano administrativo se encuentra obligado a seguir los objetivos y metas generales en materia política, financiera y económica de la federación. Por lo que su autonomía sólo se refiere a la administración de los servicios públicos que motivaron su creación y a la administración de los bienes que forman su patrimonio.

Sin embargo, a la promulgación del decreto que reforma y adiciona el artículo 115° de la Constitución Política del 17 de junio de 1999, la figura del municipio habría de ser modificada sustancialmente, siendo ahora un órgano de gobierno con facultades plenas dentro de su jurisdicción, es decir, define competencias exclusivas a favor del Ayuntamiento.

Entre las atribuciones exclusivas del municipio destacan aquellas que pretenden el fortalecimiento y autonomía del mismo, definiendo en esta reforma al Ayuntamiento como el órgano de gobierno del municipio. En consideración a las modificaciones efectuadas al artículo 115° Constitucional, la función del municipio en la organización del Estado mexicano se resume como sigue:

- ◆ El Ayuntamiento es el órgano de gobierno del municipio, siendo este último la célula social y política que conforma el todo nacional (la división territorial, política y administrativa de los Estados).
- ◆ El Ayuntamiento se encuentra integrado por un presidente municipal, regidores y síndicos.
- ◆ El Ayuntamiento es designado por elección popular directa, cuyos miembros no pueden ser reelectos inmediatamente para el periodo siguiente al que presidieron dicho cargo.
- ◆ Las competencias que la propia Constitución otorga al gobierno municipal se deberán ejercer por el Ayuntamiento de manera exclusiva.
- ◆ El municipio y la Entidad Federativa tratarán directamente, es decir, no existirán autoridades intermedias entre los municipios y las Entidades Federativas.

- ◆ El Ayuntamiento podrá aprobar, con apego a las Leyes en materia municipal que para esos efectos expidan las legislaturas de los Estados; los bandos de policía y buen gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de su jurisdicción, referentes a las bases generales de la administración municipal, el procedimiento administrativo y los medios de impugnación, procedimientos y condiciones en las que se prestarán los servicios públicos, etc.
- ◆ El Ayuntamiento administrará libremente, su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que la legislatura estatal correspondiente a dicho municipio establezca a su favor.
- ◆ El Ayuntamiento aprobará el presupuesto de egresos, con base a los ingresos previamente establecidos por la legislatura estatal.
- ◆ La policía municipal depende de los ayuntamientos, excepto cuando el ejecutivo federal o de la entidad federada resida permanentemente o en forma transitoria en el municipio.

Ciertamente, el texto de nuestra Constitución es desde su promulgación la norma básica del orden jurídico mexicano también denominado estado de derecho, constituyendo la regla que fundamenta la creación de todas las demás Leyes del sistema. Procedimiento basado en razón a lo establecido en el a. 71º constitucional, donde se establece que solo están facultados para iniciar las Leyes mexicanas:

- I. El presidente de la República.
- II. Los diputados y senadores del congreso de la unión y,
- III. Las legislaturas de los estados.

Así se infiere que toda Ley de nuestro derecho positivo ha sido originada por I., II. y III., bajo el tenor de la norma fundamental. Por consecuencia es en el contexto de lo dispuesto en nuestra Carta Política que se decretan todas las Leyes del sistema jurídico mexicano incluyendo las Constituciones de las Entidades Federativas y por ende las Leyes locales. Considerando a nuestra Carta Magna como la base que fundamenta a todas y cada una de las Leyes que regulan el funcionamiento del estado mexicano, conformado por pueblo (los gobernados), territorio (31 Estados y un Distrito Federal) y gobierno (Federal y Local).

Evidentemente conforme a la estructura de Estado Federado resultan dos tipos de Leyes una con validez para todo el territorio de la Federación, mientras las demás única y exclusivamente con validez en el ámbito local que comprende la entidad.

Por otro lado, es menester señalar que en cumplimiento de lo dispuesto en el a. 39º constitucional que a la letra indica:

"La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno".

Así se concluye que el pueblo ejerce su soberanía a través de los poderes de la Unión "Ejecutivo, Legislativo y Judicial". La misma norma fundamental (la constitución) prevé tal condición bajo lo dispuesto en su a. 135º dando cabida a derogar, abrogar o modificar sus preceptos.

2.3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El Estado es una entidad abstracta, que para su función de gobierno, requiere de órganos concretos a través de los cuales lleve a cabo sus diversas funciones. Asimismo el Estado mexicano con objeto de desempeñar todas y cada una de las atribuciones que la Constitución Política le otorga, crea mediante documentos legales (Leyes) diversas dependencias a las cuales delega la atención de asuntos específicos con el objeto de abarcar todas las áreas que son de su competencia.

Con este fin, bajo lo dispuesto por nuestra Carta Magna se promulga la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establece las bases de Administración pública federal, centralizada y paraestatal.

La Administración pública federal centralizada se integra por la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal. Encontrándose jerárquicamente hablando a las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos en un mismo nivel.

Las entre las dependencias del poder ejecutivo federal se encuentran:

1. Secretaría de Gobernación.
2. Secretaría de Relaciones Exteriores.
3. Secretaría de la Defensa Nacional.
4. Secretaría de Marina.

5. Secretaría de seguridad pública
6. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
7. Secretaría de Desarrollo Social.
8. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
9. Secretaría de Energía.
10. Secretaría de Economía.
11. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
12. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
13. Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.
14. Secretaría de Educación Pública.
15. Secretaría de Salud.
16. Secretaría de Trabajo y Previsión Social.
17. Secretaría de la Reforma Agraria.
18. Secretaría de Turismo.
19. Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

Por lo que respecta a la función del consejero jurídico comúnmente conocido como Procurador General de la República éste es nombrado directamente por el Ejecutivo. Teniendo asignadas las siguientes funciones: (a) Dar apoyo técnico jurídico al Presidente de la República en todos aquellos asuntos que le encomiende, (b) Someter a consideración y, en su caso, firma del Presidente de la República todos los proyectos de iniciativas de Leyes y decretos que se presenten al congreso de la unión o a una de sus Cámaras, así como a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, y darle opinión sobre dichos proyectos; (c) Dar opinión al Presidente de la República sobre los proyectos de tratados a celebrar con otros países y organismos internacionales; (d) Revisar los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos, nombramientos, resoluciones presidenciales y demás instrumentos de carácter jurídico, a efecto de someterlos a consideración y, en su caso, firma del Presidente de la República; (e) las demás que le atribuyan expresamente las Leyes y reglamentos.

La Administración pública federal paraestatal se compone por:

- Organismos descentralizados que son las entidades creadas por Ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

- Empresas de participación estatal mayoritaria, encontrándose entre éstas a las sociedades nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares de crédito, las instituciones nacionales de seguros y fianzas y los fideicomisos públicos.

Con fundamento en esta Ley las dependencias de la Administración Pública Federal enviarán a la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de Leyes o decretos a ser sometidos al Congreso de la Unión, a una de sus cámaras o a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, por lo menos con un mes de anticipación a la fecha en que se pretendan presentar, salvo en los casos de las iniciativas de Ley de ingresos y proyecto de presupuesto de egresos de la Federación, y en aquellos otros de notoria urgencia a juicio del Presidente de la República. Todo ello dispuesto en el a. 77 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.4. Actividad financiera del estado mexicano.

Todo Estado, federación o país necesita obtener los recursos necesarios para solventar los gastos referentes a satisfacer las necesidades públicas de sus gobernados y llevar a cabo sus actividades propias, esta función es definida por Joaquín B. Ortega como la labor que desempeña el Estado, con el objeto de procurarse de los medios necesarios para los gastos públicos a fin de solventar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de bienes del dominio público.

La actividad financiera del Estado por su naturaleza y efectos se encuentra integrada por aspectos económicos, jurídicos, políticos, entre otros. Por lo que es estudiada por materias de diversa índole.

- ◆ La política financiera o económica por su parte, aboca su estudio a los fines y objetivos que el Estado pretende obtener a través del ejercicio de su actividad económica.
- ◆ La economía financiera investiga los medios y recursos que la Federación ocupará en ejecución de los fines determinados por la política financiera.
- ◆ El derecho financiero, es el conjunto de normas que regulan los actos realizados por el Estado, a fin de procurarse de recursos a través de los medios de financiamiento establecidos en Ley para atender los gastos públicos, normando la obtención de ingresos, la realización de gastos y la administración de los bienes que le pertenecen.

Comúnmente el derecho financiero es dividido en tres ramas referentes a:

1. Los egresos del Estado
2. Los ingresos del Estado
3. La administración de bienes del dominio público

2.4.1. Ley de Egresos de la Federación.

Por lo que respecta a la realización de los gastos públicos que el Estado mexicano efectúa, éste tiene la facultad de disponer del erario público para desempeñar las atribuciones que la Constitución Política le delega u otorga, entre las cuales destacan: brindar seguridad social, ofrecer servicios públicos, intervenir y regular la actividad económica, dotar a la población de los mínimos de bienestar, educación, salud, entre otras. Siendo preciso señalar que todas y cada una de las actividades antes mencionadas, tienen que estar señaladas en Ley para que el Estado pueda disponer de recursos para desempeñarlas.

Mediante el proceso descrito en el a. 72º la cámara de diputados del Congreso de la unión, en ejercicio de la facultad que le otorga la fracción IV, del a. 74º (ambos constitucionales), recibe la iniciativa de decreto de presupuesto de egresos de la federación presentada por el Ejecutivo federal a través de la SHCP, donde se establecen las bases de control del gasto público federal para un año determinado, estableciendo que en la ejecución del gasto público federal, las dependencias y entidades deberán realizar sus actividades con sujeción a los objetivos y metas de los programas aprobados en este presupuesto, y a las prioridades del plan Nacional de Desarrollo. Todo ello con el objeto de fundamentar los gastos que el Estado erogará en el transcurso de un ejercicio.

De esta forma la cámara de diputados recibe año tras año el Presupuesto de Egresos de la Federación, que es el documento de carácter legal, fundamentado por nuestra carta magna, que determina los distintos rubros en los que se aplicarán los recursos obtenidos, especificando donde se utilizarán los ingresos del Estado para realizar sus funciones.

Para el ejercicio de 2001, el presupuesto referido, importó la cantidad de \$ 1,361,866.5 millones de pesos que corresponden al total de los ingresos aprobados en la Ley de ingresos de la Federación, referida en el siguiente punto.

2.4.2. Ley de Ingresos de la Federación.

Del mismo modo que los egresos del Estado, los ingresos se encuentran reconocidos en un documento emitido a manera de decreto, denominado Ley de ingresos de la Federación. En donde se encuentran catalogados en nueve rubros, todos y cada uno de fondos que el Estado obtendrá en un ejercicio determinado.

Indudablemente, la Ley de ingresos y el presupuesto de egresos ambos de la Federación, se encuentran íntimamente vinculados, pues a partir de la Ley de ingresos se contemplan todos los recursos, que harán posible que el Estado desempeñe sus atribuciones constitucionales.

En lo que respecta a la Ley de ingresos de la Federación correspondiente al ejercicio de 2001, los recursos que obtendrá el Estado serán los siguientes:

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Porcentaje</u>
I. Impuestos	665,997.9	48.903%
II. Aportaciones de seguridad social	89,890.4	6.601%
III. Contribuciones de mejoras	10.0	0.001%
IV. Derechos	206,037.2	15.129%
V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	50.1	0.005%
VI. Productos	7,214.4	0.532%
VII. Aprovechamientos	73,096.7	5.387%
VIII. Ingresos derivados de financiamiento	59,369.7	4.353%
IX. Otros ingresos	260,200.1	19.109%
Total de ingresos "Millones de pesos"	1,361,866.5	100.00%
	=====	=====

Observando en las cifras totales que engloban todos los ingresos un importe equivalente al establecido en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

2.4.3. Iniciativa de Ley de Ingresos y Presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio 2001.

El jueves 7 de diciembre de 2000 el Ejecutivo federal a través de la SHCP presentó ante el pleno de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión las iniciativas de Ley de ingresos y el presupuesto de egresos (ambos de la Federación) para el ejercicio fiscal de 2001. Con los que se pretenden alcanzar las metas macroeconómicas siguientes:

- i. Crecimiento anual e PIB de 4.5%.
- ii. Inflación acumulada no mayor a 6.5%.
- iii. Déficit de la cuenta corriente de la balanza de pagos de 3.8% del PIB.

La política económica estará enfocada a la obtención de estas metas, para lo cual se han hecho estimaciones sobre las cifras económicas globales, tales como el crecimiento de la economía mundial principalmente de los socios comerciales de México, así como los acuerdos internacionales para limitar la oferta mundial de hidrocarburos.

En virtud de que el mayor socio comercial de México (Estados Unidos) presentará en este 2001 una desaceleración en el ritmo de crecimiento de su economía de un 5% a un 3% anual y que se espera un precio inferior por barril de la mezcla mexicana respecto de 2000. Ambas iniciativas fueron ampliamente debatidas por el pleno de la Cámara Baja y hasta criticadas en el aspecto de que se continúa con el mismo esquema legado por el presidente Zedillo, tanto así que se llegó a pensar que serían rechazadas en virtud a los acuerdos realizados entre los partidos de oposición. sin embargo, no paso de una mera crítica y fueron aprobadas ambas las iniciativas con modificaciones referentes a reasignación de recursos de una Secretaría a otra.

Por otro lado, en congruencia con lo establecido en la iniciativa de Ley de Ingresos el Ejecutivo presentó la iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, la cual se encuentra enfocada a solventar tres aspectos:

- i. Medidas de seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario,

- ii. Medidas para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico, y
- iii. Medidas para combatir la evasión y elusión fiscales.

Evidentemente, la multicitada reforma fiscal integral que fue parte de la plataforma electoral del presidente en turno no ha sido de manera alguna iniciada, por lo que ésta administración solamente se ha dedicado al igual que la anterior a realizar reformas mas de parches y recortes que de otra cosa, sin llegar a engendrar una modificación de fondo en pro de la reforma fiscal.

Como conclusión, el 31 de Diciembre de 2000 se decretó la Ley de Ingresos de la Federación y el presupuesto de egresos del 2001 existiendo una variación de 22,264.8 millones de pesos, integrando un importe total de \$1,361,866.5 millones de pesos los cuales se integran como sigue:

<u>Concepto</u>	<u>Importe Propuesto</u>	<u>Importe Decretado</u>	<u>Diferencias</u>
I. Impuestos	659,002.9	665,997.9	6,995.0
II. Aportaciones de seguridad social	89,890.4	89,890.4	—
III. Contribuciones de mejoras	10.0	10.0	—
IV. Derechos	206,037.2	206,037.2	—
V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	50.1	50.1	—
VI. Productos	7,214.4	7,214.4	—
VII. Aprovechamientos	67,022.0	73,096.7	6,074.7
VIII. Ingresos derivados de financiamiento	50,174.6	59,369.7	9,195.1
IX. Otros ingresos	260,200.1	260,200.1	—
Total de ingresos "Millones de pesos"	1,339,601.7	1,361,866.5	22,264.8
	=====	=====	=====

Por otro lado, para poder observar diferencias entre los montos decretados para el ejercicio fiscal de 2001 (el 31 de Diciembre de 2001) con respecto a los Establecidos en la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación para el año 2000 es preciso actualizar el monto más antiguo (\$1,195,313.4 millones de pesos) por la inflación del periodo comprendido de Diciembre de 1999 (308.9119) a Diciembre de 2000 (336.5960) la cual asciende a 8.9% lo que representa un importe de \$1,301,696.3 millones de pesos contra el monto decretado para el ejercicio 2001 (\$1,361,866.5 millones de pesos) resultando una diferencia en términos reales de \$60,170.2 millones de pesos, la cual se describe a continuación:

<u>Concepto</u>	Importe	Importe	<u>Diferencias</u>
	<u>2001</u>	<u>2000</u>	
I. Impuestos	665,997.9	615,744.9	50,253.0
II. Aportaciones de seguridad social	89,890.4	84,388.5	5,501.9
III. Contribuciones de mejoras	10.0	10.8	(.8)
IV. Derechos	206,037.2	178,216.3	27,820.9
V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	50.1	29.4	20.7
VI. Productos	7,214.4	10,483.8	(3,269.2)
VII. Aprovechamientos	73,096.7	86,943.8	(13,847.1)
VIII. Ingresos derivados de financiamiento	59,369.7	77,310.3	(17,940.6)
IX. Otros ingresos	260,200.1	248,568.7	11,631.4
Total de ingresos "Millones de pesos"	1,361,866.5	1,301,696.3	60,170.2
	=====	=====	=====

Del cuadro anterior, puede inferirse que en materia de impuestos si existe incremento, por lo que los ciudadanos mexicanos, residentes en territorio nacional y beneficiarios de ingresos fuente de riqueza mexicana, pagarán más impuestos en el año 2001 con relación a 2000, principalmente aquellos contribuyentes que tributaban en el régimen de pequeños contribuyentes y que tendrán que pagar en este ejercicio bajo el régimen general de Ley.

Por lo que respecta a las aportaciones de seguridad social, el incremento observado se debe principalmente a la generación de empleos que para éste ejercicio se tienen

proyectados (1,000,000 de nuevos empleos). Asimismo, a lo que se refiere a contribuciones de mejoras el Estado mexicano no obtendrá considerablemente más recursos respecto a 2000 lo que puede ser en consecuencia de un menor desarrollo de obras de urbanización, no así por el concepto de derechos, donde se recaudarán 27,820.9 millones de pesos más que en 2000.

A través de los productos y aprovechamientos en conjunto, se tiene presupuestado obtener cerca de 17,116.3 millones de pesos menos, derivado principalmente por la disminución (esperado) en los precios del petróleo crudo. Por último, cabe mencionar la considerable disminución a los ingresos derivados de financiamiento, originados por la aprobación por parte del Ejecutivo Federal de éste techo de endeudamiento para el 2001.

2.5. Derecho Fiscal o Tributario.

Bajo el tenor de lo comentado anteriormente, resulta lógico pensar que la mayor parte de los ingresos que el Estado obtendrá para sufragar los gastos públicos, sean obtenidos en su mayor parte por los beneficiarios directos de los servicios públicos, en otras palabras, el Estado debería obtener de los ciudadanos recursos para solventar los gastos públicos, en virtud a que dichas erogaciones se aplicarían en beneficio de éstos.

Conforme a nuestro orden jurídico, el Estado solo podrá exigir a sus gobernados el entero de importes o cantidades, siempre y cuando por un lado ésta sea considerada como una facultad Estatal y por otro lado se encuentre estipulada como obligación de los gobernados, para ambos casos tales circunstancias deberán estar contenidas en Ley, especificando a su vez las sanciones aplicables a aquellos particulares e incluso funcionarios administrativos que incurriesen en inconsistencias o incumplimiento de lo prescrito en la norma.

En virtud de la facultad del Estado de obtener recursos a través de sus gobernados, se presupone que los ciudadanos deberán hacer participe a éste de los ingresos que obtuviesen, debiendo indicarse en Ley la obligación de parte de los particulares a efectuar dicha participación.

En este sentido, del planteamiento expuesto en el párrafo que precede se deriva una relación bilateral entre el Estado y los particulares, circunstancia normada por el derecho fiscal o tributario, que es la rama del derecho financiero abocada a regular las

actividades relacionadas con la obtención de ingresos a favor del Estado exigibles a sus gobernados.

Comúnmente, son identificados los ingresos exigibles a los particulares bajo el concepto de impuestos, sin embargo, el total de tales recursos no son captados por el Estado bajo éste concepto. La propia Ley de ingresos enumera diversos montos de recursos denominando a cada uno bajo distintos conceptos que son en esencia diversos a los impuestos, pudiendo definir a la mayoría de ellos como contribuciones.

En otras palabras, el objeto del derecho fiscal es normar las relaciones existentes entre el contribuyente y el Estado, en lo que respecta a las relaciones de carácter tributario, contemplando los derechos de los particulares, las facultades de la autoridad y deberes de ambas partes, toda esta gama de normas se encuentran incluidas en diversas Leyes.

2.5.1. Fuentes formales del derecho fiscal o tributario.

En los puntos que preceden se expuso la función del Derecho tributario o fiscal, la cual, en síntesis consiste en dictar las normas que deberán observar los individuos involucrados en la relación tributaria, por un lado se encuentra el Estado conocido como sujeto activo representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus dependencias, el Instituto Mexicano del Seguro Social, la Tesorería Estatal, etc., mientras que por el otro lado se encuentra el sujeto pasivo.

Considerando las características de nuestro sistema jurídico, se considera a las Leyes como las fuentes formales del derecho fiscal, toda vez, que de estos documentos decretados surgen o emanan todas y cada una de las obligaciones y relaciones de carácter fiscal que el particular y el Estado deberán observar, así mismo, bajo el precepto de fuentes formales del Derecho fiscal se encuentran otras diversas a las primeras pero que invariablemente se encuentran sometidas a lo dispuesto por la fuente principal "la Ley".

Consecuentemente en nuestro sistema jurídico, se observa la subordinación de unas Leyes a otras, es decir, una Ley es precedida por una segunda y ésta a su vez es antecedida por una tercera, que de continuar analizando sus orígenes o precedentes se obtendría como resultado absoluto nuestra Carta Magna, documento que antecede y fundamenta el Estado de Derecho en su totalidad.

Así, la Carta Política se encontrará siempre en primer término respecto de las demás Leyes, no solo por el hecho que todas son creadas mediante el procedimiento descrito

en la misma, sino, porque todas y cada una de estas deberán acatarse a los alineamientos y pautas que ésta disponga, así como las garantías individuales como lo establecido en sus demás postulados.

1. Como ya se había expuesto anteriormente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es para todas las Leyes el fundamento u origen, es decir, la base de todo el sistema que sostiene la organización y funcionamiento del orden jurídico, también conocido como Estado de derecho, más aún por el hecho que ésta define el procedimiento que deberá atenderse para promulgar, derogar, abrogar o modificar Leyes.
2. En nivel inferior que el ocupado por nuestra Carta Magna, se encuentran los tratados internacionales celebrados con otras naciones que son convenios acordados por la Federación con otros Estados a fin de establecer reglas aplicables a los individuos que tributen en México y en el otro Estado contratante, con el objeto de evitar la doble tributación y la evasión de impuestos así como fomentar la inversión extranjera.
3. En un mismo nivel que el ocupado por los tratados internacionales se encuentran las Leyes Reglamentarias de la Constitución Federal, las cuales son Leyes secundarias que complementan las disposiciones establecidas en nuestra Ley fundamental, tal es el caso de la Ley Federal del Trabajo en adición a lo dispuesto en el a. 123 constitucional.
4. A la Ley de ingresos de la Federación, corresponde el siguiente peldaño dentro del orden jurídico en materia fiscal, pues aunque es considerada una Ley federal ordinaria ésta presenta mayor jerarquía con respecto de las descritas en el numeral 5., pues al encontrarse íntimamente relacionada con el presupuesto de egresos de la Federación, conjugan el destino y origen de los ingresos que se obtendrán en un ejercicio determinado.
5. Siguiendo con el orden jurídico, se encuentran las Leyes fiscales especiales que son los documentos donde se encuentran plasmadas todas las disposiciones referentes a un tributo tales como sujeto, objeto, tasa o tarifa, época de pago, etc.
- 5.1 Continuando se encuentra el reglamento de Ley, el cual contiene preceptos de naturaleza abstracta e impersonal, dicho documento es emitido por el Ejecutivo con la finalidad de flexibilizar lo establecido en la Ley,

complementando o facilitando su observancia y aplicación, pero no podrá modificar lo contenido en Ley. Considerándose al reglamento como el instrumento de aplicación de la Ley.

6. Posteriormente aparece el Código Fiscal de la Federación en su carácter supletorio, el cual se aplicará en los casos que las Leyes ordinarias presenten dentro de su contenido inconsistencias u omisiones.

Sin embargo, las disposiciones de dicho instrumento legal no son aplicables solamente de manera supletoria, sino, que por el contrario regulan todo el sistema legal, uniformando el criterio de aplicación de las diversas Leyes fiscales especiales, estableciendo los principios generales necesarios para la aplicación de cada una de estas Leyes, lo que consecuentemente genera una aplicación aún más amplia que la identificada como supletoria.

Lo anterior, en virtud a lo dispuesto en el a. 1º de dicho ordenamiento que a la letra indica:

" Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales a que México sea parte".

Ciertamente, dentro de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación se encuentran sustentados todos los elementos que permiten a la autoridad fiscal la aplicación multas y la tipificación de los delitos fiscales, por lo que también se considera a éste como un Código Penal Fiscal.

- 6.1 Inmediatamente después del Código Fiscal de la Federación, se encuentra su respectivo reglamento, el cual como anteriormente se indicó tiene el objeto de facilitar la observación de lo establecido en el CFF, sin cambiar en ningún momento los preceptos contenidos en el mismo.
7. Inmediato se encuentran establecidos los decretos emitidos por el Ejecutivo Federal, entre los cuales se pueden encontrar diversas disposiciones, a través de las cuales el Presidente de la República en consideración al entorno económico, político y social existente, permite se efectúen excepcionalmente modificaciones en la aplicación de las Leyes fiscales (sin que esto implique algún cambio formal en la Ley respectiva).

En consecuencia de lo anterior, el Ejecutivo mediante Decreto de por medio puede, en consideración a las circunstancias que imperen en el ámbito nacional o local, dictar disposiciones que exceptúen por un tiempo definido a los contribuyentes de ciertas zonas del pago de contribuciones, al verse éstos últimos afectados por algún siniestro, asimismo, como ya ha venido haciendo, impulsar la creación de empleos mediante estímulos fiscales, y otorgar facilidades a los contribuyentes morosos a efectos que puedan regularizar su situación fiscal.

8. El derecho común representado por diversas Leyes tales como el código de Comercio, el Código Civil para el Distrito Federal, Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, etc. Los cuales se aplicarán supletoriamente a lo dispuesto en las Leyes fiscales.
9. Las circulares por su parte no son consideradas como una fuente formal del derecho fiscal, toda vez, son el conjunto de reglas que se emiten para la interpretación de las disposiciones fiscales. Existiendo dos tipos de circulares, las de naturaleza interna, que son utilizadas por las dependencias, expedidas por los superiores jerárquicos a sus subordinados para especificar la interpretación en concreto de una Ley, a fin de aclarar las disposiciones legales ya existentes, pero nunca para crear derechos u obligaciones diversos a los establecidos en la norma jurídica.

El segundo grupo de circulares, son aquellas de observancia general dirigidas a los particulares, especificando la interpretación de las disposiciones fiscales, en cuanto a los criterios que deben seguirse con respecto a su aplicación, conservando hasta cierto punto su objetivo de generar solamente derechos a los contribuyentes más nunca obligaciones, siempre y cuando sean publicadas en el Diario Oficial de la Federación. Sin embargo en diversas ocasiones dichos documentos establecen obligaciones para los particulares, situación completamente anticonstitucional, pues solamente a los poderes Legislativo y Ejecutivo personal y directamente corresponde la atribución de instituir obligaciones a través de la promulgación de Leyes.

Las circulares entonces, son obligatorias para las autoridades administrativas que las expiden, sin embargo, por lo que respecta a los gobernados éstas tendrán carácter de obligatorio siempre que se sometan voluntariamente a ellas sin que se

objeto su validez, o cuando se encuentren ajustadas a la Ley e interpreten correctamente un precepto legal sin lesionar los derechos de los contribuyentes.

Por otro lado, en consideración al ámbito territorial de las normas que presenta nuestro sistema jurídico derivado de su estructura como Estado Federado, integrado por Entidades facultadas para crear sus propias normas, supeditadas a lo establecido en la Constitución Política Federal.

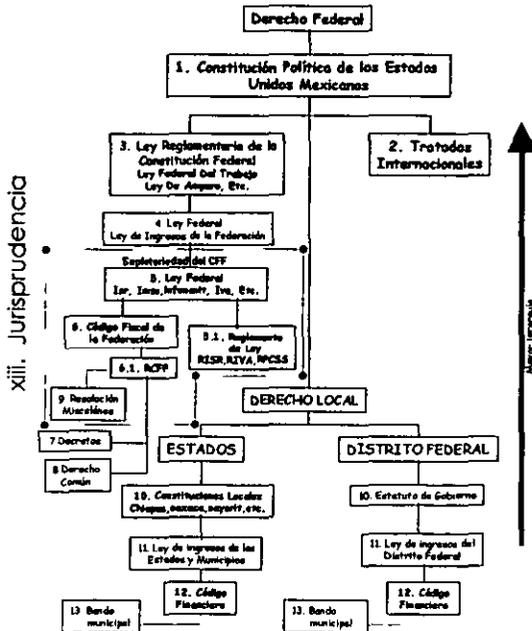
Bajo esta tesitura, la misma Carta política mexicana en su a. 133º a la letra indica: **“la Constitución , las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del senado, serán la Ley suprema de toda la Unión. Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados”.**

10. Por lo que respecta al derecho local, como ya se ha expuesto su aplicabilidad se encuentra limitada a la extensión territorial que abarca cada entidad o el Distrito Federal en su caso, encontrándose a las Constituciones locales y al Estatuto de Gobierno respectivamente como las Leyes locales de mayor jerarquía.
11. Ley de Ingresos de los Estados, en estas Leyes decretadas por las Asambleas Constituyentes de cada una de las entidades federativas tal como ocurre con la Ley de Ingresos de la Federación, los Estados determinan los ingresos que cada una de sus Haciendas captarán y determinan los ingresos que los municipios obtendrán en un ejercicio determinado. Para el Distrito Federal también es decretada una Ley donde se contemplan todos los ingresos que éste obtendrá en un ejercicio determinado con la diferencia respecto a los Estados de que es el H. Congreso de la Unión quien tiene la facultad de revisar las iniciativas económicas del D.F. y no su asamblea de representantes.
12. Ley ordinaria, cada una de las entidades y el Distrito Federal a través de sus respectivos códigos financieros definen las contribuciones a través de las cuales obtendrán ingresos de sus gobernados.
13. A lo que el ámbito territorial municipal se refiere, es preciso mencionar que dichos órganos no se encuentran facultados para legislar y consecuentemente no pueden establecer sus propias contribuciones, no es sino el gobierno de la

Entidad Federativa a que éste corresponde, quien determina los ingresos que cada municipio recibirá en un ejercicio determinado, ello en consideración a que el municipio es un órgano de gobierno que carece de la facultad de legislar. Sin embargo el municipio ejercicio tras ejercicio emite el documento llamado ordenanzas o bandos municipales donde son referidos todos los ingresos o recursos que dicha entidad percibirá y también deberá presupuestar los gastos a efectuar.

14. La palabra jurisprudencia enmarca una forma de interpretación de las Leyes, que para efectos fiscales se origina cuando ininterumpidamente los tribunales efectúan tres resoluciones ejecutorias, en otras palabras cuando se emite un fallo a favor de un contribuyente, se considera a éste de carácter particular, pero al darse tres fallos continuos a favor de los particulares en casos iguales, se genera la jurisprudencia, que también pudiera comprenderse como un precedente favorable al contribuyente en caso de entablar un juicio con la autoridad. La jurisprudencia fiscalmente hablando es entonces tópico del Tribunal Fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito.

Jerarquía de las fuentes formales del derecho fiscal



Es indudable la importancia que reviste el conocimiento del orden jurídico en nuestro estado de derecho, el cual es razonablemente un elemento crucial en la legalidad de los preceptos que las Leyes disponen, un claro ejemplo de lo anterior, lo muestra la Ley del Infonavit, que tiene como fundamento inmediato a la Ley de ingresos y el presupuesto de egresos (ambos de la Federación) en cuanto a destino y origen de dichas contribuciones, a la Ley Federal del Trabajo en lo que a institución se refiere, y esta última a su vez tiene como fundamento la Carta Política Mexicana. Es decir la CPEUM a través de su a. 123 da origen a la Ley Federal del Trabajo y esta mediante lo dispuesto en su capítulo III fundamenta la existencia del Infonavit.

En ese orden de ideas, si en algún aspecto las disposiciones establecidas en la Ley del Infonavit contrarían lo decretado por las Leyes que le preceden (Presupuesto de Egresos, Ley de ingresos de la Federación, Ley Federal del Trabajo y la Carta Política de México), pudieran considerarse nulas las disposiciones que contradigan las Leyes de origen.

La circunstancia descrita en el párrafo que precede sucede en lo que corresponde al tope o límite máximo de salarios que integran la base gravable, para efectos del Infonavit, toda vez que la Ley de esta contribución se adhiere al tope máximo de cotización establecido para el Instituto Mexicano del Seguro Social, siendo éste mayor al determinado en el a. 144 la Ley Federal del Trabajo. Situación que genera una irregularidad jurídica en perjuicio de los contribuyentes, que podrán proteger sus intereses impugnando este hecho ante los tribunales correspondientes.

2.5.2. Fundamento Constitucional de las contribuciones.

El estado mexicano en consideración del razonamiento económico-jurídico expuesto en los numerales que preceden y haciendo uso de su soberanía, impone a sus gobernados distintas obligaciones entre ellas el pago de contribuciones, en este sentido aparece entre los preceptos de nuestra Carta Magna el fundamento que da origen al cobro de éstas en su a. 31º, fracción IV que a la letra indica:

Artículo 31º. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. Contribuir para los gastos públicos(i), así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan(ii), de la manera proporcional(iv) y equitativa(v) que dispongan las Leyes(vi).

Al analizar la cuarta fracción del a. 31° constitucional se encuentran diversas disposiciones entre las cuales en coordinación con la fracción VII del a. 73° también de nuestra Carta Magna facultan al poder Legislativo a emitir Leyes enfocadas a recaudar impuestos, observando siempre y en todo momento los principios de destino, proporcionalidad, equidad y legalidad, en función a que:

- i. **Todos los mexicanos** (personas físicas o Morales), se encuentran obligados al pago de las contribuciones, aunque en dicho fundamento no se dispone expresamente la obligación de los extranjeros de pagar impuestos, esto no quiere decir que se encuentran exentos del pago de impuestos.
- ii. **Para solventar los gastos públicos**, pues ninguna contribución podrá utilizarse para un fin distinto, situación que es observada por nuestro orden jurídico mediante el decreto del presupuesto de egresos, entendiéndose por éste como el principio de destino.
- iii. **De la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan**. De acuerdo a su localidad los contribuyentes aportarán para el gasto de los Estados, municipios o en su caso del Distrito Federal, según corresponda, e invariablemente a su localidad los causantes deberán participar para solventar los gastos de la federación.
- iv. **De la manera proporcional y equitativa**. Entendiéndose por proporcionalidad que el monto de las contribuciones que efectuarán los causantes se encontrarán determinadas en función a su capacidad contributiva y por equidad el hecho de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Bajo este orden de ideas, para que una Ley observe el principio de equidad debe a su vez cumplimentar con la realización de otros dos: el de generalidad y el de uniformidad.

Comprendiendo por generalidad no el hecho que todos los individuos deben pagar todos los impuestos, sino que solo deberán de hacerlo aquellos que efectivamente se encuentren en la situación jurídica o de hecho generador del tributo, ubicando dentro de este principio a individuos nacionales y extranjeros los cuales deberán contribuir al erario público en caso que su situación coincida con lo que la Ley define como hecho generador de créditos fiscales.

Por lo que respecta al principio de uniformidad, se entiende por éste que toda disposición deberá ser aplicada sin distinción alguna para todos los individuos cuyas conductas se encuentran normadas, es decir, deberá encontrarse libre de privilegios o tratos preferenciales, procurando siempre el trato igualitario en lo referente a acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

La proporcionalidad por otro lado se encuentra estrechamente vinculada con la capacidad contributiva de cada causante lo cual obedece a lo siguiente: "aquellos individuos que disfruten de un nivel de vida más elevado tributen en proporciones mayores de sus recursos y a medida que desciende el nivel económico de los individuos, estos últimos contribuirán con una proporción inferior de sus recursos. Este principio es cumplimentado mediante la aplicación de tarifas progresivas.

- v. **Que dispongan las Leyes.** El ámbito jurídico de nuestro Estado dispone la necesidad que la carga tributaria de los gobernados se encuentre establecida en Ley, considerando los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, es decir, que estén manifestados de manera expresa en la Ley los ámbitos material, personal, espacial y temporal, conociéndose todo esto como el principio de legalidad.

Ciertamente, el principio de legalidad consagra la base del sistema jurídico mexicano, circunstancia que el Estado debe observar para poder exigir a sus gobernados el pago de contribuciones. Con este objeto las Leyes deberán definir claramente las características y elementos necesarios para determinar el monto de las contribuciones, identificando a éste último como el principio de certidumbre.

En virtud de lo anterior, si alguna Ley tributaria contrario a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se encontrase en la Ley de ingresos, o no observase los principios de proporcionalidad y equidad, podría impugnarse su inconstitucionalidad, asimismo si el Estado pretendiera el cobro de cantidades no establecidas en las respectivas Leyes los contribuyentes podrán negarse al entero de éstas, al no encontrarse dentro de lo que establece la Constitución Política.

2.5.3. Garantías individuales en Materia fiscal.

El a. 31 Fracción IV de la Constitución General de la República constituye las pautas que el legislador deberá observar para la creación y promulgación de Leyes fiscales, considerando los principios de destino, proporcionalidad, equidad y legalidad como verdaderas garantías individuales, toda vez, que si alguna disposición fiscal no los contemplara o arbitrariamente los contrariara, el particular pudiera negarse al cumplimiento de tal obligación alegando su inconstitucionalidad, no obstante, su inclusión en el capítulo I del título primero de nuestra Ley fundamental referente a las garantías individuales.

Bajo este orden de ideas, el causante goza de la protección jurídica en materia fiscal que otorga el a. 31° constitucional en adherencia con las garantías individuales incluidas dentro de los 29 primeros artículos de nuestra Ley suprema, particularmente las consagradas en sus a. 14° y 16° las cuales en materia tributaria expresan los derechos individuales de libertad, seguridad y propiedad inherentes a cada persona.

En primer instancia, el a. 14° constitucional establece la prohibición de aplicar retroactivamente disposición alguna para sancionar actos efectuados con anterioridad a la vigencia de dicha disposición, violentando los derechos de los particulares, consecuentemente, ninguna autoridad podrá lesionar derechos generados con anterioridad a la vigencia de la Ley. **"A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"**.

En segundo término, el mismo artículo consagra la garantía de audiencia en virtud a que **"Nadie podrá ser privado de la vida, de la 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 con anterioridad al hecho"**. La garantía de audiencia establece el derecho que todo gobernado tiene de ser escuchado previo a un acto de privación y molestia que ejerzan las autoridades fiscales.

En materia fiscal, la garantía de audiencia es ejercida en cada una de las diversas situaciones incurridas en ejercicio de la relación tributaria estado-gobernado comentada más adelante, pudiendo ejemplificar con una simple consulta por parte de los particulares o durante el desarrollo de una auditoría.

Por último el a. 14° regula los requisitos generales que deben satisfacer las sanciones o actos de privación, en consideración de lo siguiente:

"En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena que no esté decretada por una simple Ley exactamente aplicable al delito que se trata".

Otorgando a través de este párrafo la legalidad en la aplicación de sanciones siempre y cuando sean preestablecidas con antelación a la realización del acto castigado.

Por lo que corresponde al a. 16° a la letra dispone:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento 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 indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

El a. 16° por su parte determina, para todo el Estado de Derecho, el principio de legalidad, el cual es complementado en materia fiscal con lo dispuesto por el a. 31. Fracción IV de la Constitución Política, en consideración de ello, el Estado o dependencia de éste a través de la promulgación de Leyes específicas deberá encontrarse facultado para poder exigir a sus gobernados el pago de contribuciones o realizar cualquier acto que le compete.

Consecuentemente, también deberá estipularse en Leyes las disposiciones que obliguen a los ciudadanos al pago de contribuciones. Con este objeto las Leyes deberán definir claramente las características y elementos necesarios para determinar el monto de las mismas, asimismo deberán contemplar las facultades atribuidas al Estado delimitando su proceder.

En conclusión el a. 16° establece derechos de seguridad jurídica, los cuales son resumidos como sigue:

1. El órgano o dependencia del Estado de la cual provenga un acto de molestia a los gobernados, tiene que encontrarse debidamente investido con las facultades que le permitan efectuar dichos actos, de manera expresa en las Leyes respectivas.
2. El acto por el cual se produce una molestia debe encontrarse plenamente identificado en lo que a objeto y alcance refiere, en lo dispuesto por una norma legal.
3. Dicho acto debe estar ordenado mediante un mandamiento escrito de autoridad, y
4. Todo mandamiento escrito de autoridad que motive un acto de molestia debe contener los preceptos y las causas legales que lo motivan.

Como se puede advertir, las garantías individuales en materia se encuentran no solo consagradas en los primeros 29° artículos de la Constitución General de la República particularmente en sus a. 14° y 16°, sino que se encuentran ampliamente complementadas por los preceptos o garantías que el propio a. 31° fracción IV establece. Generando conjuntamente el ámbito de libertad, seguridad jurídica y patrimonial en que toda relación tributaria Estado-contribuyente debe desempeñarse.

2.5.4. Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación fue publicado en el DOF del 31 de Diciembre de 1981 para entrar en vigor en abril de 1983, fungiendo como instrumento regulador y uniformador de los criterios de aplicación de las disposiciones contenidas en las Leyes Fiscales Especiales, es decir, el legislador ha compilado en un solo ordenamiento los principios generales necesarios para la implantación de las normas fiscales en la medida que no se encuentren incluidos en el cuerpo de las Leyes Fiscales Especiales, tanto para la obtención de ingresos fiscales, como lo referente a la tipificación de los delitos fiscales, las infracciones y sanciones aplicables, así como el sistema para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es menester mencionar que a razón de los ámbitos territoriales de aplicación de las normas, todas y cada una de las Entidades Federativas tienen su propia legislación

regulatoria en materia fiscal, las cuales fueron promulgadas para ser aplicadas en el territorio de la entidad y de los municipios que la integran, ratificando el hecho de que los municipios no se encuentran facultados para imponer sus propias contribuciones a los particulares que en ellos residen, no significando ello la inexistencia de contribuciones municipales, solo el hecho que son los gobiernos de las Entidades quienes establecen los impuestos que corresponden a sus municipios.

En términos del CFF las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes fiscales respectivas, encontrándose estrechamente vinculado en lo que a identificación de contribuciones y aprovechamientos se refiere con la Ley de Ingresos de la Federación.

Ingresos según el Código Fiscal de la Federación.

- "CFF Art. 2"
I. Contribuciones
- I. Impuestos
- II. Aportaciones de Seguridad Social
- III. Contribuciones de Mejoras
- IV. Derechos
*Accesorios de las contribuciones

V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

"CFF Art. 3" VII. Aprovechamientos

"CFF Art. 3" *Accesorios de los aprovechamientos

"CFF Art. 3" VI. Productos

Son contribuciones de acuerdo al a. 2º del CFF los siguientes conceptos:

a. Impuestos

Antecedentes

A lo largo de la historia del hombre, el fenómeno tributario ha estado siempre presente, incluso antes de Cristo, según datan distintos testimonios o pruebas consideradas documentales, tal es el caso del código Hamurabi e incluso la propia Biblia, donde se relata la imposición de tributos, que el reino de los faraones (Egipto) exigía al pueblo judío, liberado en época de Moisés. Posteriormente la misma Biblia señala otro periodo de dominación, que tuvo que afrontar la nación judía, donde el imperio romano le impuso la tributación, ello antes y después de Jesús Cristo.

En la época prehispánica en México, también se presentó este fenómeno, donde los pueblos más poderosos sometían a las naciones circundantes, tal era el caso del pueblo azteca que a través de los Calpixques (antiguos recaudadores de impuestos) lograban recolectar los tributos establecidos.

Esta situación a la llegada de los españoles no cambiaría, entre los principales ingresos de la hacienda colonial se encontraban las alcabalas interiores que consistía en el pago de cargas por pasar bienes de un lugar a otro, los quintos sobre la extracción de oro y plata, las utilidades de la casa de moneda, la porción fiscal de los ingresos de los obispados, los estancos, las loterías y el papel sellado.

Al ser consolidada la independencia, la república veía uno de sus principales problemas, el rechazo generalizado del pueblo al pago de impuestos, en consecuencia, los gobiernos de Benito Juárez y Lerdo de Tejada no lograron avances en materia fiscal. Aún cuando Antonio López de Santana decretara impuestos como:

- a) El pago de un real por cada puerta.
- b) Cuatro centavos por ventana.
- c) Dos pesos mensuales por caballo robusto.
- d) Un peso al mes por cada perro.

No fue sino hasta la dictadura de Porfirio Díaz que entrará en vigor la primera Ley tributaria en México, la llamada Ley del timbre, gravando casi todos los bienes incluyendo las medicinas, con el fin de recaudar la mayor cantidad de recursos.

Concepto

Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, distinta de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

Generalidades

En la Ley de ingresos para 2001, como ya se había mencionado la Federación tiene previsto obtener un ingreso que importa la cantidad de 665,997.9 millones de pesos por concepto de impuestos, los cuales serán recaudados como a continuación se indica:

	A pesos de 2001				
	<u>2000</u>	<u>%</u>	<u>2001</u>	<u>%</u>	<u>Dif. 00-01</u>
I. impuestos:	611,164.6	100	665,997.9	100	54,833.3
1. ISR	251,604.0	40	272,967.7	41	21,363.7
2. IA	10,555.0	1	10,855.7	2	300.7
3. IVA	182,740.1	28	207,238.5	30	24,498.4
4. IESPS	115,674.0	21	119,999.3	19	4,325.3
5. ITUV	9,465.3	2	9,082.1	2	(383.2)
6. ISAN	3,929.2	1	5,027.9	1	1,098.7
7. ISEDEL	-	-	-	-	-
8. IRP	-	-	-	-	-
9. ICE:					
Importación	27,979.0	5	34,600.5	5	6,621.5
10. Accesorios	9,218.3	2	6,228.2	2	(2,990.1)

Por lo que respecta al ISR para el 2000 se manifiesta un decremento, lo cual es generado principalmente por el cambio de la tasa impositiva sobre utilidades reinvertidas del 32% al 30%. Por lo que respecta a 2001 se observa un fenómeno contrario, es decir la recaudación se incrementará principalmente por las modificaciones acaecidas al régimen de pequeños contribuyentes.

Para efectos de IA se presenta un aumento en el presupuesto de ingresos, mismo que no corresponde a una elevación de la tasa impositiva, que sin embargo, si pudiese ser originado por un incremento en la base tributaria, es decir, contribuirán

más individuos sobre este gravamen, o por otro lado se exentarán a menos contribuyentes.

A través del IVA el Estado mexicano, obtendrá con relación a 1999 y a 2000 más recursos en el 2001, lo cual corresponde en parte a la actualización de este impuesto mes a mes por efectos de la inflación. A lo que respecta al IESPS el cambio estructural que sufrió la Ley de este impuesto en 2000, al parecer está beneficiando la recaudación, al tiempo de simplificar el esquema tributario anterior.

En lo que respecta al ISAN y al ITUV por ambos impuestos en el año 2001 el Estado obtendrá menores ingresos que en 1999 y 2000. Por último, es de mencionar que por el impuesto al comercio exterior también aumentará su recaudación, no obstante la baja en las tarifas arancelarias a efectos de la aplicación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

La carga impositiva es identificada como un acto de soberanía del Estado, el cual basado en el sistema jurídico obliga a sus gobernados al pago de éstos. De acuerdo a Adolfo Arrijo todo impuesto involucra una relación unilateral, es decir, una prestación en la cual el contribuyente se encuentra obligado a hacer efectivo el pago de impuestos, sin que el Estado devuelva absolutamente nada a cambio (por lo menos directamente o de manera individual), de esta forma, el Estado no encuentra obligado realizar nada que la misma Ley no le exija y para el caso de obras públicas o servicios no obligatorios, éste las realiza de acuerdo a su política económica.

En consecuencia de lo anterior, no existe privilegio alguno que distinga entre aquellos causantes que pagan más impuestos de los que pagan menos o de los que no pagan (por no encontrarse sujetos a la obligación o por evasión fiscal), ello en consideración a que todos los individuos que habitamos en el territorio nacional podemos utilizar con la misma disposición de las obras públicas construidas por el Estado, podemos aspirar al ingreso a las instituciones de educación pública que ofrece el mismo, y legalmente todos gozamos de la misma seguridad jurídica que nos otorga el Estado de Derecho.

Clasificación de los impuestos

Comúnmente los impuestos son clasificados como directos o indirectos de acuerdo al objeto de imposición, cuando éstos gravan las utilidades o ingresos se consideran directos, por el contrario, cuando su objeto es el consumo y su carga recae sobre el consumidor éstos se consideran indirectos, de lo anterior concluye que los gravámenes indirectos inciden sobre el consumo, siendo el consumidor quien soporta el peso de las cargas fiscales, mientras los impuestos directos van a gravar los rendimientos o utilidades, sin embargo en la clasificación anterior no se encuentran identificados los ingresos que gravan la posesión de bienes.

De acuerdo a Harold M. Sommers existen cuatro tipos fundamentales de impuestos: Sobre bienes, Sobre servicios, Sobre ingresos y Sobre riquezas clasificados de esta forma en consideración al impacto económico que conlleva su aplicación en las sociedades.

Por lo que respecta al primer tipo de impuestos referentes a bienes y servicios, como antes se expuso son también denominados como indirectos, gravando actos de consumo tales como la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes así como la importación de bienes y servicios.

Impuestos sobre bienes y servicios:

Dentro del entorno impositivo mexicano éstos gravámenes se encuentran representados por el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto sobre automóviles nuevos, impuestos al comercio exterior particularmente a la importación.

◆ Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado grava la enajenación, la prestación de servicios personales independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y las importaciones. Los sujetos de éste gravamen son las personas que realizan éstas operaciones. Éste gravamen se introdujo en México en el año de 1980, tras su promulgación en 1978, sustituyendo a la Ley sobre ingresos mercantiles vigente hasta entonces.

La base está constituida por el valor del bien o del servicio, más cualquier otra cantidad que se adicione con motivo de la operación, la tasa general

aplicable es del 15%, a excepción de las zonas fronterizas que es del 10%, existiendo también la tasa del 0%.

◆ **Impuesto especial sobre producción y servicios:**

Constituye un impuesto sobre bienes y servicios, pues grava el consumo y también la producción de ciertos tipos de bienes, entre ellos bebidas alcohólicas, gas avión, gasolina, cigarras, entre otros, así como los servicios de representación, correduría, mediación, consignación, etc., a las distintas tasas establecidas en Ley.

◆ **Impuesto sobre automóviles nuevos:**

Se trata de un impuesto que grava el consumo o en su caso la adquisición de automóviles nuevos, por lo que se considera un impuesto sobre bienes. Éste impuesto grava la primera enajenación de autos basado en su precio de venta sin considerar deducciones, rebajas ni bonificaciones por ningún concepto.

◆ **Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley:**

Grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso del espacio aéreo, la transmisión de ondas herzianas y por microondas empleadas por la radio y la televisión. Dicho impuesto es pagado en especie, por este motivo la federación no obtiene ingresos por éste gravamen.

◆ **Impuestos al comercio exterior:**

Éstos impuestos gravan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, sin embargo su principal fin no es de carácter fiscal sino económico, en virtud que el Estado lo aplica para proteger la industria nacional, evitando la entrada de productos que la afecten o por lo menos equilibrando con aranceles los precios de venta de los artículos extranjeros con los nacionales.

Por lo que se concluye que los impuestos sobre bienes y servicios tienden a fiscalizar a todas las clases sociales, incluso las menos favorecidas ya que grava actos de consumo, no así la riqueza o ingresos por lo que no atiende la capacidad contributiva de los individuos generando en sí un considerable aumento en el costo de los bienes o servicios, incrementando la inflación. Sin embargo por su fácil recaudación y su alto rendimiento a corto plazo, es posible inferir que se continuarán aplicando.

Impuestos sobre ingresos y riquezas

Por lo que respecta a los impuestos sobre ingresos y riquezas que se encuentran establecidos en México se pueden enunciar: el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo y el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, que al contrario a los anteriores pueden imponerse en consideración a la capacidad contributiva de cada individuo, empero su aplicación frena considerablemente la inversión nacional y extranjera.

◆ Impuesto sobre la renta:

El ISR es en nuestro régimen tributario el impuesto por el que el Estado obtiene la mayor cantidad de recursos, la Ley que regula y da origen a este impuesto, entró en vigencia el primero de enero de 1981, abrogando en un mismo decreto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto Sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos, del 30 de diciembre de 1947.

Por lo que respecta a esta contribución, su objeto es en algunos casos la utilidad fiscal (Ingresos acumulables menos Deducciones Autorizadas) que los contribuyentes obtuviesen, en un periodo determinado generalmente un año o ejercicio fiscal, sin embargo también se da el caso que llega a gravar ingresos netos.

◆ Impuesto al Activo:

La Ley del Impuesto al Activo de las empresas entró en vigor a partir del 1° de enero de 1989, la cual fue reestructurada en enero de 1990 llamándose solamente Impuesto al Activo. Con el objetivo de lograr que las empresas con pérdidas fiscales para ISR contribuyeran en una cantidad mínima al financiamiento del gasto público, se consideró un impuesto complementario al ISR, con el que se encuentra vinculado a través del acreditamiento. El objeto de este impuesto es gravar los activos fijos y financieros disminuidos por las algunas deducciones (deudas) del contribuyente, hasta 1994 se aplicó una tasa del 2% y a partir de 1995, en congruencia con la disminución de la tasa para ISR se decretó una nueva tasa impositiva para este impuesto del 1.8%, la cual se ha venido aplicando, no obstante los cambios incorporados en la Ley del ISR respecto a su tasa.

◆ Impuesto a los rendimientos petroleros:

Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios pagarán éste impuesto aplicando la tasa del 35% al rendimiento neto que se determinará restando de la totalidad de los ingresos del ejercicio, el total de las deducciones autorizadas que se efectúen en el mismo, siempre que los ingresos sean superiores a las deducciones. Cuando el monto de las deducciones autorizadas sea superior respecto de los ingresos, se determinará una pérdida neta, por ello como su nombre lo indica es un impuesto sobre utilidades.

◆ Impuesto sobre Tenencia y uso de vehículos.

Es considerado un gravamen sobre riquezas toda vez que su objeto es la posesión de vehículos. La base gravable se calcula en consideración al año, modelo, antigüedad, precio entre otros.

Consideraciones de los impuestos

En virtud de lo anterior, cabe concluir que los ingresos que el Estado obtiene a través de la figura impositiva es de manera alternativa conjuntando impuestos sobre bienes y servicios y sobre ingresos y riquezas, recaudando los siguientes importes:

	<u>1998</u>	<u>%</u>	<u>1999</u>	<u>%</u>	<u>2000</u>	<u>%</u>	<u>2001</u>	<u>%</u>
Impuestos Sobre:								
Bienes y servicios	183,864	55	290,266	55	305,599	54	366,864	55
Ingresos y riquezas	209,655	43	225,944	43	251,295	44	292,906	44
Accesorios	10,799	3	9,479	2	8,528	2	6,228	1
TOTAL	381,318	100	525,688	100	565,422	100	665,998	100

Como se puede apreciar la mayor parte de los ingresos que el Estado obtiene por concepto de impuestos es recaudado por aquellos que gravan actos de consumo (sobre bienes y servicios), no obstante sus efectos negativos tales como la inflación, desproporcionalidad en perjuicio de los menos favorecidos, entre otros, lo que al parecer no dejará de suceder, considerando al muchas veces incorporado impuesto del 2% adicional sobre el consumo en la iniciativa de Ley de Ingresos de años anteriores así del 2001 o el establecimiento de una tasa única que grave incluso alimentos y medicinas, dejando a un lado a los impuestos sobre ingresos y riquezas bajo la consigna de fomentar la inversión nacional y extranjera.

Accesorios

En términos del a. 2 del C.F.F. por accesorios se entienden a "los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones al fisco federal por haber efectuado el pago de contribuciones con cheques sin fondos"

b. Aportaciones de Seguridad Social.

Concepto

Son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Generalidades

Las aportaciones de seguridad social son los recursos que personas o institutos que sustituyen al Estado reciben para cumplir con las obligaciones que en materia de seguridad social y vivienda deberá proporcionar el Estado según establece el a. 123 constitucional, encontrándose entre ellos las cuotas para el Seguro Social a cargo de los trabajadores y patrones, las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, las aportaciones y retenciones para el Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, las cuotas para el instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los trabajadores del Estado, cuotas para el instituto de Seguridad Social para las fuerzas armadas mexicanas.

De acuerdo al a. 2 de la Ley del Seguro Social la seguridad social tiene por objeto garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

c. Derechos

Concepto

Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último

caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. Asimismo son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado

Generalidades

El concepto de derechos se encuentra íntimamente vinculado con aquellos servicios públicos que son prestados por el Estado de manera individual, es decir, pudiendo identificar plenamente al beneficiario directo del servicio, por tal motivo los individuos que se ven favorecidos con aquel servicio personalizado deben efectuar una erogación, es decir, deben pagarlo individualmente, tal es el caso de solicitar una publicación en el DOF, registrar una marca ante el Instituto Mexicano de Propiedad Industrial, solicitar copias certificadas a la autoridad, etc., con éste objeto la autoridad emite año con año la Ley Federal de Derechos, que no es más que una lista de precios e importes que los gobernados deberán pagar en un ejercicio determinado como contraprestación por un servicio solicitado.

d. Contribuciones de Mejoras

Concepto

Son aquellos importes establecidos en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Generalidades

Las contribuciones de mejoras son conceptos especiales a través de los cuales el Estado obtiene recursos a cargo de aquellos ciudadanos que ven incrementado el valor de su patrimonio en consecuencia al avance o realización de obras de infraestructura urbana o servicios públicos. Centrado lo anterior en la tesis de incremento no ganado, con lo cual se identifica en éste caso a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor es incrementado por la realización de urbanización como sujetos de las contribuciones de mejoras.

e. Aprovechamientos y Productos

Concepto

- I. **Aprovechamientos:** Son los ingresos que recibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de

financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.¹⁷

- ii. **Productos:** son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.¹⁸

Generalidades

Los productos como lo indica el propio CFF son las contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado encontrando entre ellas al arrendamiento de tierras, locales y construcciones, la enajenación de bienes, las utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, de la lotería Nacional para la Asistencia Pública, entre otros.

Entre los distintos aprovechamientos existentes se encuentran en primer lugar las multas y las indemnizaciones a favor del fisco, así como la cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación, las participaciones a cargo de concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica, ingresos derivados de financiamiento por emisiones de valores internas y externas, participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos, etc., entendiéndose por éstos a los ingresos que recibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones.

d. Accesorios

- ◆ **Accesorios de las contribuciones:** Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques devueltos sobre contribuciones.
- ◆ **Accesorios de los aprovechamientos:** Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnizaciones por cheques devueltos sobre aprovechamientos.

Concluyendo, el CFF es por sus características el ordenamiento regulador del derecho fiscal federal, en la medida que en las Leyes Fiscales Especiales no contengan disposición que modere algún caso en particular, estableciendo los principios fundamentales de esta rama del derecho financiero, principios sin los cuales no pudiera aplicarse adecuadamente ninguna Ley Fiscal.

¹⁷ a. 3 CFF
¹⁸ a. 3 CFF

2.6. Obligación tributaria.

Como antes se expuso el a. 31° fracción IV fundamenta el origen de las relaciones existentes entre los gobernados y la autoridad fiscal (la SHCP, el SAT, el IMSS, el INFONAVIT entre otros). Emanando del CFF y de las Leyes Fiscales Especiales el conjunto de obligaciones que los particulares deberán observar, es decir, deberes referentes a dar, hacer, no hacer, permitir o tolerar. Asimismo de los fundamentos citados con anterioridad, se desprende toda la gama de derechos que los gobernados tienen en consideración a las relaciones que mantienen con la autoridad fiscal.

De allí desprende que la obligación tributaria se puede conceptualizar como el vínculo jurídico que se establece entre los particulares y el Estado, representado éste último por la SHCP o el SAT en su caso, relativo a los derechos y deberes que ambos individuos presentan en función de su convivencia, regulada por la propia Constitución Política, el CFF y las Leyes Fiscales Específicas, considerándose en este vínculo a aquellas actividades que involucran dar, hacer, no hacer, permitir o tolerar.

Sin la menor duda, en materia fiscal la obligación principal por excelencia es la que involucra dar, es decir, contribuir, por ello los aspectos de objeto o hecho imponible y sujeto deberán estar incluidas en la Ley correspondiente de la contribución en cuestión, donde definido e identificado al individuo sobre el cual recae el tributo (sujeto pasivo), se presenta en forma latente un vínculo jurídico entre el particular y el Fisco.

Cuando el gobernado incurriera en la situación jurídica o de hecho, es decir, en el momento que realice aquella actividad definida en Ley como generadora de un crédito fiscal ya sea por el concepto de impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, etc., automáticamente el vínculo jurídico en su forma latente se transforma en una relación completamente real entre el particular considerado ahora sujeto pasivo y el estado (sujeto activo), dicha relación comúnmente es definida como obligación tributaria.

2.6.1. Sujeto Activo

El Estado Mexicano en materia fiscal se encuentra representado por diversos institutos o entidades, las cuales deberán estar debidamente facultados para fungir o realizar las tareas de recaudación, fiscalización, revisión o cualesquier otra actividad que en términos legales pueda y tenga que realizar, es decir, deberá apoyar su proceder en

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

fundamentos legales plasmados en las diferentes Leyes. Destacando entre ellos los siguientes:

a. **Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

De acuerdo a la LOAPF la SHCP ha sido un organismo de gran relevancia en el entorno nacional, sus antecedentes se remontan al 25 de octubre de 1821 con la creación de la junta de Crédito Público y meses después (noviembre del mismo año) la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda. A lo largo del siglo XIX y XX la denominación y estructura de este organismo fueron modificadas en múltiples ocasiones.

La SHCP, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomienda la LOAPF y otras Leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República. Actualmente corresponde a esta Secretaría el despacho de los siguientes asuntos y cuenta con las facultades descritas a continuación:

<u>Ley que faculta</u>	<u>Artículos</u>
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	a. 31°.
Ley General de Deuda Pública	a. 4° y 5°.
Ley de Planeación	a. 14° y 15°.
Ley Aduanera	a. 144°.

Como se puede observar la SHCP en atención a lo dispuesto por la LOAPF, de la Ley General de Deuda Pública, de la Ley de Planeación, de la Ley Aduanera y de lo que dispongan otras Leyes, se encuentra ampliamente facultada para realizar diversas funciones en cumplimiento de lo requerido por el principio de legalidad que indica: Todo organismo del Estado requiere estar expresamente facultado en Ley para poder desempeñar acto alguno, en caso de no estarlo, se presumiría anticonstitucional y arbitrario el proceder de éste.

b. **Servicio de Administración Tributaria.**

Bajo Decreto publicado el 15 de diciembre de 1995, se expidió la Ley del SAT, la cual entraría en vigor hasta julio de 1997. Así en julio de 1997 surge el SAT como un órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones

federales que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos

El SAT tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación. El SAT gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

El SAT fue creado para dar respuesta a las constantes demandas y necesidades de la sociedad por simplificar trámites, así como fungir como medio para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

Desde el momento de su creación el SAT desempeñó las funciones relativas a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones (excepto las aportaciones de seguridad social) y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, atribuciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos. De acuerdo a la Ley del SAT esta dependencia tiene las siguientes atribuciones:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

- vi. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las Leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- vii. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- viii. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- ix. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;
- x. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
- xi. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- xii. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las Leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y
- xiii. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

El SAT para realizar sus atribuciones gozará de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. Esta dependencia estará integrada por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Presidente que será nombrado y removido por el Presidente de la República. El Presidente del Servicio, será el enlace entre el SAT y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio SAT.

Por último cabe referir que el SAT para prestar una atención más eficiente a los contribuyentes y elevar la calidad de los servicios que da al público, tiene el objetivo de contar con personal cada vez mejor capacitado a través del servicio fiscal de carrera.

c. Instituto Mexicano del Seguro Social

Las aportaciones de seguridad social de acuerdo a su definición, son aquellas contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento a lo dispuesto en la Ley Federal del Trabajo referente a la seguridad social. Bajo esta tesitura la Ley del Seguro Social indica "La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, cuando así lo prevea la presente Ley" .¹⁹

El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes en términos del a. 251 de la LSS:

- I. Administrar los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, que integran al Seguro Social y prestar los servicios de beneficio colectivo que señala esta Ley;
- II. Satisfacer las prestaciones que se establecen en esta Ley;
- III. Invertir sus fondos de acuerdo con las disposiciones de esta Ley;
- IV. Realizar toda clase de actos jurídicos necesarios para cumplir con sus fines, así como aquellos que fueren necesarios para la administración de las finanzas institucionales;
- V. Adquirir bienes muebles e inmuebles, para los fines que le son propios;
- VI. Establecer clínicas, hospitales, guarderías infantiles, farmacias, centros de convalecencia y vacaciones, velatorios, así como centros de capacitación, deportivos, de seguridad social para el bienestar familiar y demás establecimientos para el cumplimiento de los fines que le son propios, sin sujetarse a las condiciones salvo las sanitarias, que fijen las Leyes y reglamentos respectivos para empresas privadas, con actividades similares;
- VII. Establecer y organizar sus dependencias;

¹⁹ a. 5° LIMSS

-
- VIII.** Expedir sus reglamentos interiores;
- IX.** Difundir conocimientos y prácticas de previsión y seguridad social;
- X.** Registrar a los patrones y demás sujetos obligados, inscribir a los trabajadores asalariados e independientes y precisar su base de cotización aun sin previa gestión de los interesados, sin que ello libere a los obligados de las responsabilidades y sanciones por infracciones en que hubiesen incurrido;
- XI.** Dar de baja del régimen a los sujetos asegurados, verificada la desaparición del supuesto de hecho que dio origen a su aseguramiento, aún cuando el patrón o sujeto obligado hubiese omitido presentar el aviso de baja respectivo;
- XII.** Recaudar y cobrar las cuotas de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, los capitales constitutivos, así como sus accesorios y percibir los demás recursos del Instituto; así como la recaudación y el cobro de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;
- XIII.** Establecer los procedimientos para la inscripción, cobro de cuotas y otorgamiento de prestaciones;
- XIV.** Determinar los créditos a favor del Instituto y las bases para la liquidación de cuotas y recargos, así como sus accesorios y fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y demás disposiciones aplicables. Las liquidaciones de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez podrán ser emitidas y notificadas conjuntamente con las liquidaciones de las aportaciones y descuentos correspondientes al Fondo Nacional de la Vivienda por el personal del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previo convenio de coordinación con el citado Instituto;
- XV.** Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley y demás disposiciones relativas, aplicando en su caso, los datos con los que cuente, en función del último mes cubierto o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;
- XVI.** Ratificar o rectificar la prima, la clasificación y el grado de riesgo de las empresas para efectos de la cobertura de las cuotas del seguro de riesgos de trabajo;

- XVII.** Determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos en los terminos de esta Ley;
- XVIII.** Ordenar y practicar visitas domiciliarias con el personal que al efecto se designe y requerir la exhibición de libros y documentos a fin de comprobar el cumplimiento de Las obligaciones que establece la Ley del Seguro Social y demás disposiciones aplicables;
- XIX.** Ordenar y practicar las investigaciones correspondientes en los casos de sustitución patronal y emitir los dictámenes respectivos;
- XX.** Establecer coordinación con las dependencias y entidades de las Administraciones Publicas Federal, Estatales y Municipales, para el cumplimiento de sus objetivos;
- XXI.** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley y sus reglamentos;
- XXII.** Realizar inversiones en sociedades o empresas que tengan objeto social complementario o afín al del propio Instituto, y
- XXIII.** Las demás que le otorguen esta Ley, sus reglamentos y cualesquiera otra disposición aplicable.

En vista de lo anterior, el IMSS es catalogado como otro sujeto activo con la facultad suficiente y bastante para exigir el entero de las cuotas obrero patronales derivadas de una relación laboral.

d. Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores

En la personalidad jurídica del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores se encuentra el otro gran sujeto activo, encargado de recaudar las aportaciones patronales destinadas para cumplimentar las disposiciones de la LFT referentes a casas habitación de los trabajadores.

El INFONAVIT, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en términos del CFF para²⁰:

- I.** Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorias e inspecciones a

²⁰ a. 30 INFONAVIT

los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.

Las facultades del INFONAVIT para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción contando a partir de la fecha en que el propio INFONAVIT tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. El plazo señalado en este párrafo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad previsto en esta Ley o se entable juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La prescripción de los créditos fiscales correspondientes se sujetará a lo dispuesto en el CFF:

- II. Recibir en sus oficinas o a través de las entidades receptoras, los pagos que deban efectuarse conforme a lo previsto por este artículo.

Las entidades receptoras son aquéllas autorizadas por los institutos de seguridad social para recibir el pago de las cuotas del seguro social para recibir el pago de las cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previsto en la LSS, de aportaciones y descuentos de la vivienda al Fondo Nacional de la Vivienda y de aportaciones voluntarias.

El INFONAVIT deberá abonar a la subcuenta de vivienda del trabajador el importe de las aportaciones recibidas conforme a este artículo, así como los intereses determinados de conformidad a lo previsto en el a. 39, que correspondan al período de omisión del patrón. En caso de que no se realice el abono dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de cobro efectivo, los intereses se calcularán hasta la fecha en que éste se acredite en la subcuenta de vivienda del trabajador;

- III. Realizar por sí o a través de la SHCP el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del CFF;
- IV. Resolver en los casos en que así proceda, los recursos previstos en el CFF relativos al procedimiento administrativo de ejecución, así como las solicitudes de prescripción y caducidad planteadas por los patrones;
- V. Requerir a los patrones que omitan el cumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, la información necesaria para determinar la existencia o no de la relación laboral con las personas a su servicio, así como la que permita

establecer en forma presuntiva y conforme al procedimiento que al efecto el INFONAVIT señale, el monto de las aportaciones omitidas.

La SHCP y el INFONAVIT, indistintamente, sancionarán aquellos casos en que el incumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, origine la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones y el entero de los descuentos, en los términos del CFF.

Previa solicitud del INFONAVIT, la SHCP, el IMSS y las autoridades fiscales locales, en los términos de los convenios de coordinación que al efecto se celebren, indistintamente y conforme a las disposiciones legales aplicables, están facultados para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos. Para estos efectos, podrán ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones y requerir la exhibición de los libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les importe esta Ley;

- VI. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de ésta Ley y demás disposiciones relativas, para lo cual podrá aplicar los datos con los que cuente, en función del último mes cubierto o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;
- VII. Ordenar y practicar, en los casos de sustitución patronal, las investigaciones contenidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias respectivos;
- VIII. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias respectivas;
- IX. Hacer efectivas las garantías del interés fiscal ofrecidas a favor del instituto, incluyendo fianza, en los términos del CFF;
- X. Conocer y resolver las solicitudes de devolución y compensación de cantidades pagadas indebidamente o en exceso, de conformidad a lo previsto en las disposiciones legales y reglamentarias.y
- XI. Las demás previstas en la Ley.

En conclusión, el INFONAVIT tiene la facultad de recaudar las aportaciones patronales y retenciones a los Trabajadores beneficiados por un crédito habitacional, asimismo este instituto tiene a su cargo administrar dichos recursos.

2.6.2. Sujeto Pasivo

Cuando un individuo se encuentra dentro del ámbito de validez de la Ley (personal, material, espacial y temporal), este inevitablemente deberá cumplimentar la obligación establecida en las Leyes respectivas con el objeto de no ser sometido a la imposición de las sanciones previstas en las mismas Leyes.

En materia tributaria, el hecho que origina créditos fiscales también corresponde al esquema descrito anteriormente, es decir, cuando el individuo señalado por la Ley como sujeto del gravamen (ámbito personal) efectúa o realiza actos bajo las circunstancias y periodos previstos por la Ley (ámbitos material y temporal) como hechos generadores de un crédito fiscal consecuentemente será identificado por el Estado como un deudor comúnmente llamado contribuyente o sujeto pasivo quien deberá contribuir para los gastos públicos (ámbito material) , que de no hacerlo le serán aplicadas las sanciones y penas previstas en las Leyes.

Así el particular al incurrir en la situación jurídica o de hecho generador de un crédito fiscal, formaliza el vínculo jurídico con el Estado, pudiendo los distintos sujetos activos (cada uno en lo que le corresponde) exigir el pago de los créditos generados. Así el particular ahora sujeto pasivo deberá extinguir el crédito fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal, de acuerdo a las reglas y normas que para tal efecto estén contenidas en Ley, particularmente las incluidas en el Código Fiscal de la Federación.

2.6.3. Extinción de los créditos fiscales.

Por el término extinción de los créditos fiscales se entiende que es dar por cumplida la obligación del pago de las contribuciones, considerando a este procedimiento como el medio más común para cumplimentar la multicitada obligación de dar.

Existen diversos tipos de pagos en razón a las múltiples opciones y/o formas descritas en las Leyes fiscales, en relación a la temporalidad, exhibición o clase de pago, las cuales se enumeran y describen a continuación:

En relación al número de exhibiciones.

- ◆ Pago liso y llano: Se efectúa cuando el sujeto pasivo cubre el crédito fiscal conforme a lo indicado por la Ley, en un solo acto.
- ◆ Pago en parcialidades: Con el objeto que los contribuyentes regularicen su situación fiscal cubriendo sus adeudos fiscales, se instituyó esta forma de pago, que consiste en efectuarlo a través de abonos o múltiples exhibiciones (para que

los contribuyentes puedan ejercer esta opción los causantes deberán solicitar autorización a la autoridad fiscal y garantizar el crédito fiscal) a. 66 CFF.

En relación a la temporalidad del pago.

- ◆ Pago oportuno: Consiste en enterar el importe que cubra el crédito dentro del plazo marcado por las disposiciones fiscales a. 73 CFF.
- ◆ Pago extemporáneo: Contrario al anterior el pago extemporáneo se realiza fuera del plazo dispuesto en las Leyes fiscales, presentando éste último dos variantes, el considerado pago espontáneo y el realizado a requerimiento de la autoridad, distinguiéndose uno del otro en el aspecto de la intervención de la autoridad a. 73 CFF.

Por la clase del pago:

- ◆ Pago provisional. Son aquellos pagos que se realizan a cuenta del impuesto del ejercicio, que posteriormente se considerarán para el impuesto anual.
- ◆ Pago definitivo. Son aquellos que cubren totalmente el crédito generado y que no será necesario un ajuste o corrección posterior.
- ◆ Pago en garantía: Es el que se realiza para asegurar el importe de un supuesto crédito fiscal generado bajo una incertidumbre, cuya exigibilidad se encuentra condicionada en cuanto a que en un futuro se determine que efectivamente dicho crédito fue originado por la situación jurídica o de hecho prevista en Ley.
- ◆ Pago bajo protesta: Es el que efectúa el sujeto pasivo, aún estando en desacuerdo con la determinación del crédito fiscal.

Asimismo, existen formas diversas al pago, para la extinción de créditos fiscales, las cuales son descritas como sigue:

- ◆ Compensación: a. 23 Código Fiscal de la Federación los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros. Los supuestos por los que se pueden generar dichas cantidades a favor de los contribuyentes son:
 - a. Efectuar un pago indebidamente cuyo monto sobrepase el importe de la contribución (Pago de lo indebido), a causa de un error aritmético involuntario al hacer el cálculo de una contribución o por mala interpretación a las disposiciones fiscales.

b. Obtener un saldo a favor respecto del impuesto del ejercicio con relación a los pagos provisionales efectuados o en el caso de impuestos que se trasladen al contribuyente, manifestar un exceso en el impuesto pagado con relación al impuesto trasladado al contribuyente.

- ◆ Condonación: CFF a. 23 Prácticamente este medio de extinción de los créditos fiscales, consiste en la remisión o perdón de la deuda.
- ◆ Prescripción: CFF a. 146 Es la extinción del derecho al cobro de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo.
- ◆ Cancelación: CFF a. 146-A Cuando el cobro de un crédito fiscal presenta un bajo costo beneficio en relación con el importe del mismo, cuando financieramente resulta más elevado el costo de las actividades involucradas con el cobro de un crédito que el importe del mismo se presenta su cancelación, también es aplicable por insolvencia del contribuyente.

En este contexto, la obligación tributaria es el vínculo jurídico que surge cuando el particular incurre en la situación jurídica o de hecho generador de créditos fiscales a favor del Estado, el cual en el ámbito federal se encuentra representado por la SHCP o por el SAT, mientras que en el Estatal y municipal por la Tesorería de Finanzas, Receptoría de Rentas u oficina de recaudación según sea el caso y la denominación que se le dé en cada entidad de acuerdo a su legislación local.

Identificando en México a los tres sujetos pasivos diferentes el Federal, el Estatal y el Municipal, que en todos los casos deberán cancelarse los créditos fiscales a satisfacción del fisco que se trate, en consideración a los ordenamientos que regulan el ámbito territorial que se trate.

2.6.4. Obligaciones accesorias

En lo que a obligaciones fiscales de hacer, no hacer, permitir o tolerar se refiere, éstas comúnmente son identificadas como accesorias de una principal, la cual consiste en dar o contribuir al erario público, sin embargo, es tal la importancia que de las accesorias derivan que resulta indispensable su mención, toda vez que en muchos casos el costo administrativo que representa el cumplimiento de éstas asciende por mucho al importe de lo contribuido, ello originado principalmente por la naturaleza de los trámites, datos y documentos exigidos a los contribuyentes con el afán de la autoridad por fiscalizar.

Entre las obligaciones de hacer más comunes se encuentra la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, avisos referentes a cambio de domicilio, suspensión de actividades, aumentos o disminución de obligaciones, conservación de la documentación, etc. Por lo que respecta a abstenciones los contribuyentes no deberán fotocopiar, o duplicar comprobantes fiscales, internar en el país vehículos extranjeros sin comprobar su estancia legal. Por último, con relación a permitir o tolerar, los individuos tendrán que acceder a mostrar los documentos y la información que la autoridad le solicite en ejercicio de sus facultades de comprobación e incluso permitir el acceso de los auditores fiscales a su domicilio fiscal.

Tal como ocurre en la obligación tributaria principal, la Carta Magna, el CFF y las respectivas Leyes fiscales proporcionan el ambiente de seguridad jurídica que rige en las accesorias, asimismo disponen las infracciones y sanciones aplicables a los particulares que no cumplan con sus obligaciones tributarias (tanto la principal como las accesorias).

2.7. Relación entre la contaduría y el derecho fiscal

En el CFF se encuentran asentados todos los preceptos que de manera global regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Entre estas disposiciones figuran aquellas que obligan a los contribuyentes a llevar contabilidad con los requisitos enunciados en el a. 28 del CFF, y en las diversas Leyes fiscales con el objeto de facilitar las revisiones efectuadas por la autoridad a los contribuyentes.

Evidentemente la obligación antes descrita referente a llevar contabilidad es un fuerte motivo que estimula a los contribuyentes a hacerlo, so pena de ser multados y perjudicados en su patrimonio.

Esencialmente pudiera afirmarse que la contaduría se encuentra estrechamente ligada con el aspecto tributario puesto que muchos gravámenes, principalmente los impuestos se pueden relacionar claramente con los resultados o cifras contables, tanto que en algunos casos se ha llegado a utilizarlos como base sobre la cual habrá de calcularse el impuesto.

Esta situación coloca al L.C. en una posición verdaderamente favorable respecto de los demás profesionistas, cuyo trabajo o función consiste en interactuar con los diferentes fiscos.

Entonces es posible concluir que la relación primordial que guarda la contaduría respecto de materia impositiva descansa en la existencia de dos contabilidades

(ambas elaboradas por el L.C.) una fiscal que persigue la determinación de contribuciones y otra que tiene como objeto la generación de información útil, oportuna y veraz sobre las finanzas de una entidad.

Otro factor que coloca al L.C. en ventaja respecto de otros profesionistas en tópicos tributarios, es consecuencia de los efectos propios del fenómeno impositivo, que incide directamente en el patrimonio de los particulares. Hecho que lo ubica como un asesor tributario o mediador con el fisco, que tiene la función de calcular impuestos, interpretando y aplicando las disposiciones fiscales de tal forma que el particular contribuya con el gravamen realmente causado en el régimen tributario que le corresponde.

Tal y como pudo apreciarse, las contribuciones son la principal fuente de recursos del Estado mexicano, son los medios con los cuales debe mantener la sociedad unida, ordenada y justa. Permitiendo a cada hombre ser libre, en el marco de la legislación obligatoria para todos, incluidos los que forman parte del gobierno. De allí la importancia que reviste en contribuir para los gastos públicos, de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes²¹.

²¹ a. 31 Fracc. IV CPEUM

CAPITULO

3

Desarrollo profesional de la actividad del Licenciado en Contaduría.



3.1. Características personales del Licenciado en Contaduría.

Hablar de un tema tan estereotipado como lo es la personalidad de un grupo de individuos dedicados a una misma actividad o profesión, resulta complejo e incluso parcial, ya que para cada individuo la personalidad de un cierto profesionista es o debe ser de acuerdo al criterio que se ha formado en el transcurso de sus propias experiencias.

Con lo anterior se afirma que cada persona con base a sus vivencias se va haciendo de una imagen referente a lo que debe ser, por tal motivo, la opinión de una persona que ha tenido buenas experiencias con un grupo de profesionistas, diferirá con la de otra que mantuvo pésimas vivencias con el mismo grupo. Ciertamente, ninguna de las dos opiniones reflejarían la realidad objetiva respecto a la personalidad del L.C.

Por otro lado, al considerar por personalidad el conjunto de características físicas y psicológicas con el que cada individuo se relaciona con su ambiente, se deriva el hecho que no se puede generalizar un aspecto individual de cada ser, es decir, cada sujeto invariablemente tiene su propia personalidad, aún así los gemelos idénticos físicamente ya que psicológicamente son distintos.

No obstante, es posible mencionar algunos elementos o características generales que deberá tener la personalidad de este profesionista a efectos de dar solución a los problemas y situaciones reales que comúnmente tendrá que resolver.

En primer instancia, todo profesionista deberá tener presente la vocación de servicio, se dice que el servir es el don supremo, pudiendo utilizar la siguiente frase para

ejemplificarlo: "Quien no vive para servir, no sirve para vivir", de la verdad que encierra esta frase, se concluye que todos estamos llamados para servir, por ello el que un profesionista no satisfaga las necesidades específicas relacionadas con su ámbito de estudio o trabajo, dicho licenciado, ingeniero o doctor simplemente no sirve.

En segundo término, no muy distante de lo anterior se encuentra la vocación profesional, que se puede conceptualizar como la vereda o camino por el que cada individuo desea emprender su vocación de servicio y a través de la cual obtendrá mayor satisfacción y éxito, es decir, la inclinación o inspiración de servir a su comunidad mediante el desarrollo de una actividad, oficio u ocupación determinada.

Comúnmente, los individuos al optar por una profesión la eligen en consideración a diversos factores, los cuales no son siempre válidos como pudiera ser guiarse por el renombre de una carrera, elegir la profesión del padre o en base a conceptos erróneos de la misma, etc.. Siendo éstas las que más comúnmente incurren al momento de elegir la Licenciatura en Contaduría (sino es que de todas las carreras en general) una prueba de ello, es el alto índice de deserción en las aulas, los miles de estudiantes que aún terminando su educación y haberse titulado no practican su profesión.

Otro elemento que es utilizado para escoger una profesión, es basándose en las aptitudes de los individuos, esto es, si alguien es diestro para las matemáticas se debe inclinar a estudiar una profesión fisicomatemática, por el contrario si se es apto para el dibujo y artes plásticas debiera estudiar algo relacionado con ésto. Lo cual aunque deseable, no resulta del todo válido, pues aún le resta decidir si está realmente consiente de querer dedicarse a esa actividad, por lo que previo a realizar una decisión deberá informarse de las perspectivas que ofrece cada profesión.

Es muy cierto que las aptitudes al inicio de la profesión (Contaduría) son un factor determinante para el futuro de cada individuo, toda vez que éstas facilitan la realización de trabajos generando ventajas con respecto de los alumnos no diestros en ese aspecto, empero en el transcurso de la educación superior cada persona adquiere habilidades y aptitudes que le permiten desempeñar una actividad profesional, lo cual a la conclusión de ésta se presupone que el alumno domina el conjunto de conocimientos teóricos y prácticos que le son fundamentales para la práctica profesional asignándole

un título que funge como testimonio oficial o certificado de su aptitud para desempeñar la contaduría.

Consecuentemente la labor de la universidad consiste en preparar y educar a cada alumno haciéndolo capaz de solucionar los problemas relacionados con su área de estudio, es decir, las instituciones educativas tienen la misión de dotar al matriculado de los elementos necesarios para resolver problemas relacionados con su ámbito de estudios, certificando en un mismo momento la capacidad de cada uno de éstos y dándoles el título de Licenciado en Contaduría o Contador Público. Por otro lado, lo que corresponde al estudiante generalmente reviste más en actitud que en talento propio, ya que, no es sino conjuntamente el trabajo del docente y el esfuerzo del alumno lo que fructifica en éste resultado, acrecentando las aptitudes y habilidades para el adecuado desempeño de la actividad profesional.

Entendiéndose por actividad profesional, aquella definida por un grupo de conocimientos especializados, aplicados por individuos que han pasado por una formación educativa (socialmente reconocida), circunstancia que genera aceptación y seguridad a los beneficiarios de los servicios proporcionados por éstos.

Para procurar la formación de mejores profesionistas, la Universidad Nacional Autónoma de México auxiliada por la ANFECA tiende a elaborar nuevos planes de estudio, mismos que tienen por finalidad educar, instruir y adiestrar a los alumnos para hacer de estos verdaderos L.C. o C.P. que satisfagan las necesidades sociales referentes a la información financiera. Fomentando en los alumnos la creación de nuevas aptitudes y el desarrollo de aquellas adquiridas con antelación al inicio de la carrera, es decir, la sociedad a través de las universidades capacita, instruye y educa a los individuos para que éstos satisfagan sus requerimientos sociales.

Lo anterior en congruencia a la necesidad de establecer mejores planes de estudios, que fomenten la obtención de habilidades, aptitudes o herramientas esenciales que los alumnos deberán tener incluidas dentro de su personalidad. Así el hecho de que cada alumno presente una serie de características propias, al inicio de la carrera que influyan positiva o negativamente en la ejecución de un trabajo, no deberá afectar al término del plan de estudios, ello derivado de los métodos o procedimientos de medición sobre el aprovechamiento académico, lo cual funge como un filtro de selección que permite

distinguir de entre los alumnos aquellos que no se encuentran diestros en una materia en particular.

Los planes de estudios de contaduría en la UNAM deben estar enfocados para desarrollar en los alumnos tres diferentes aspectos educativos, el primero se encontrará enfocado para dotarlos de los conocimientos teóricos necesarios tales como conceptos, términos, información y demás principios de esta naturaleza.

El segundo aspecto se deberá encontrar orientado a hacer que los alumnos obtengan la capacidad de ejecutar un trabajo, o la resolución de problemas específicos, mediante la elección de estrategias y procedimientos adecuados, es un conocimiento enfocado a la práctica.

Por lo que respecta al último aspecto, éste debe dirigirse a desarrollar capacidades psicosociales y personales que propicien los conocimientos y habilidades indispensables para la correcta adaptación social o relaciones públicas estables y satisfactorios.

Es éste último aspecto el que define la formación impartida en nuestra Universidad como verdadera educación profesional, separándola de la mera instrucción, toda vez que en la UNAM se fomenta la formación de valores, ética, el desarrollo de habilidades de razonamiento para pensar crítica y creativamente, no solo el hecho de transmitir información sin reflexión que incluso pudiera efectuar un sistema informático, lo que deshumaniza el proceso pedagógico.

Es prudente aclarar que aunque no se logra crear una personalidad única generalizada para todos los egresados (lo cual por suerte no es posible), si es posible afirmar que todos y cada uno de ellos cumplen al menos con los conocimientos mínimos para resolver problemas reales referentes a su profesión (de no ser así los estándares académicos estarían fallando).

Otro factor que influye en la obtención de habilidades o aptitudes, es el campo de especialización, el cual no es sino el área o áreas en particular en el que un profesionista desea aplicar sus conocimientos. Cabe mencionar que con el desarrollo profesional de la actividad profesional enfocada a un área específica los LC. agudizan sus habilidades y adquieren aún más con lo cual se concluye que el proceso de aprendizaje continúa

aún después de concluida la Universidad. No obstante, entre las cualidades que todo profesionalista deberá contar al terminar su educación superior, destacan:

<u>ACTITUDES</u>	<u>CARACTERÍSTICAS</u>	<u>HABILIDADES</u>	<u>CONOCIMIENTOS</u>
De servicio.	Creatividad.	Don de Mando.	De contabilidad de costos
Ética y transparencia.	Criterio.	Manejar y desarrollar relaciones.	financiera y administrativa,
Cuidado y diligencia profesional.	Humildad.	De memorización de cifras, conceptos y símbolos.	auditoría, finanzas, fiscal.
Independencia de criterio.	Cortesía.	Sistematización.	En materias afines a la profesión: matemáticas, economía, derecho, etc.
Lealtad y responsabilidad.	Liderazgo.	Don de convencimiento.	Cultura general.
Cooperación y respeto.	Filantropía.	Manejo de estrés.	Sistemas de Computo.
Apego al estudio.	Patriótico.		

Así los llamados a satisfacer necesidades relacionadas con la emisión, revisión, análisis e interpretación de información financiera; con la optimización de los recursos financieros, resguardo y control de los mismos en roles de contador, auditor, docente, contralor, asesor, organizador o gerente podrán inclinarse por abrazar la Contaduría como vocación profesional, aun pudiendo pintar como Miguel Angel y derivar como Newton.

3.2. Desarrollo de la Actividad del Licenciado en Contaduría.

El ámbito de acción del L.C. ha experimentado desde sus inicios un auge considerable en respuesta a las necesidades sociales y de treinta años a la fecha a efectos de la globalización y de la tecnología de la información. En consecuencia cuando un individuo decide abrazar la contaduría como profesión, encuentra en esta vocación un camino verdaderamente amplio y flexible en el cual puede aplicar sus conocimientos en diversas áreas.

Para clasificar y subdividir la actividad profesional se puede utilizar varios enfoques, tales como el área de conocimientos (auditoría, fiscal, costos, etc.), por rama de la industria (extractivas, comerciales, agrícolas, de servicios, etc.), por sector de actividad (independiente, gubernamental, docente o empresarial), o por áreas funcionales (Tesorería, contabilidad, cobranzas, etc.). Siendo conveniente para efectos del presente combinar los dos últimos.

Comúnmente la actividad del L.C. es clasificada en función a la interrelación que guarda con la organización a que le presta sus servicios, ésta clasificación se encuentra enfocada al sentido de pertenencia. Cuando el L.C. recibe como retribución de sus

servicios el concepto de sueldos y se encuentra subordinado al empleador denominado patrón, se concibe a ésta como una actividad dependiente encontrándose vinculados ambos individuos en consideración a un contrato de trabajo y siéndoles aplicables los preceptos establecidos en la LFT; por el contrario cuando el profesionista recibe honorarios como retribución de sus servicios y no guarda subordinación respecto del empleador llamado cliente se identifica como una relación independiente, fundamentada en la carta de prestación de servicios donde son descritos todos los conceptos que se desarrollarán así como sus respectivas retribuciones.

Entre las diferencias que estriban entre la actividad dependiente de la autónoma, además de la referida con anticipación, se encuentran en primer instancia el lugar donde se desempeña la profesión, por un lado actividad subordinada se realiza por lo general en la oficina o espacio proporcionado por el patrón para estos fines, en tanto que la actividad independiente es desarrollada en diversos lugares compartiendo tiempos de estancia en las oficinas, fabricas, bodegas, etc., propiedad de sus clientes y la oficina propia, en consecuencia la labor dependiente tiende a ser más sedentaria que la autónoma.

Otra diferencia posiblemente la más significativa la constituye la orientación de los servicios proporcionados por el L.C. en cada uno de los roles desempeñados por éste. En primer término la actividad subordinada se encuentra enfocada a efectuar funciones de finanzas, control y organización, enfrentándose a tareas más rutinarias que lo enfocan a ser un especialista, al tiempo que la labor independiente ofrece un entorno de acción mayor al enfocarse a empresas desarrolladas por sus clientes entre ellas industriales, comerciales y de servicio, predominando el servicio de auditoría y asesoría contable y fiscal, es aquí donde se relacionan fuertemente la clasificación de la contaduría por área funcional con la orientada de acuerdo al sector de actividad.

En congruencia a lo descrito con antelación, el L.C. que desempeña su labor de manera dependiente en las organizaciones es incluido en la estructura funcional de éstas bajo los roles en el sector privado de contralor, tesorero, auditor interno, o en las gerencias de contabilidad financiera, de costos, de fiscal, de operaciones, de nóminas y prestaciones sociales, etc., en el sector público bajo los cargos de auditor, contralor, subadministrador, administrador, tesorero, titular de la SHCP, de la contaduría mayor, etc.. Evidentemente la función de este profesionista se debe encontrar plenamente descrita en el manual de organización de cada empresa, dependencia u organismo

gubernamental, de acuerdo a las responsabilidades delegadas al ejecutor de alguno de estos puestos.

En contraparte la función autónoma normalmente es incluida en las organizaciones bajo una asignación similar a la staff, donde este profesionista enfoca su labor a la asesoría, consultoría y desarrollo de trabajos específicos en diversas materias (auditorías fiscales y financieras, proyectos de reestructuración accionaria, fusiones, adquisiciones de empresas, valuación de negocios, asesoría en control interno, evaluación y auditorías de riesgos financieros y crediticios, planeación fiscal, entre otras).

En lo que a enseñanza de la profesión se refiere esta actividad requiere sin lugar a dudas de una vocación adicional, así como de las habilidades pedagógicas que además de permitir a los profesores la transmisión de conocimientos teóricos y prácticos, les permitan inculcar a sus alumnos valores éticos y morales indispensables para la ejecución de un trabajo profesional.

3.3. Elementos normativos de la actividad del L.C.

3.3.1. Dirección general de Profesiones.

Cuando el pasante cumple con los requisitos académicos previstos en las Leyes correspondientes, se le es otorgado su Título profesional, el cual, en términos de a. primero de la LRA5°C es definido como sigue: "es el documento expedido por instituciones del Estado o descentralizadas, y por instituciones particulares que tengan reconocimiento de validez oficial de estudios. Dichos documentos al momento de su emisión serán registrados".

Con el objeto de vigilar a cada individuo tenedor de un título la LRA5°C en su a. 21 faculta a la Dirección General de Profesiones otorgándole entre otras las siguientes atribuciones y facultades: Registrar los títulos, llevar expediente de sanciones impuestas a cada profesionista, autorizar para el ejercicio de una especialización, expedir al interesado la cédula personal correspondiente con efectos de patente para el ejercicio profesional y para su identidad en todas sus actividades profesionales, cancelar el registro de los títulos de los profesionistas condenados judicialmente a inhabilitación en el ejercicio, y publicar dicha información.

El gran protagonismo que la Dirección General de Profesiones mantiene en el entorno de la contaduría, es incrementado en consideración a que dicho organismo también

regula la actuación de los colegios de profesionistas, los cuales a su vez tienen la función de ejercer vigilancia del ejercicio profesional con objeto de que éste se realice dentro del más alto plano legal y moral, pudiendo sancionar a sus miembros por actos que desprestigien o deshonren a la profesión.

3.3.2. Código de ética profesional.

Oportunidad, comparabilidad, veracidad y credibilidad elementos intrínsecos de la información financiera, sin los cuales pudiera considerarse inútil. Por tal motivo en la formulación de información financiera intervienen diversos factores, la mayoría atribuibles al L.C. que la emite, figurando entre ellos la capacidad profesional que gira en torno del "saber hacer(i)", "saber exponer(ii)" y "saber convencer(iii)".

- i. Se refiere a la habilidad y capacidad para realizar satisfactoriamente un trabajo.
- ii. Se entiende como la destreza para explicar y comunicar los resultados obtenidos a la conclusión de un trabajo o investigación, tomando en cuenta la preparación o capacidad de cada uno de los usuarios de la información financiera, haciéndola entendible y concisa destacando aquellos puntos que representen mayor interés para cada uno de ellos.
- iii. Se entiende la aptitud para influir o persuadir en la opinión de los usuarios de la información financiera con base en elementos razonables y una negociación bien entablada.

Sin embargo la capacidad profesional por sí sola no basta, aún quedan elementos indispensables de la información financiera como la veracidad y credibilidad que deben considerarse, los cuales son atribuidos en gran medida por la práctica continua y cotidiana de la ética profesional, que concede confianza a los resultados generados por el L.C., más aún en estos momentos en que la corrupción ha incurrido hasta en los más altos niveles jerárquicos de las instituciones y demás organismos públicos y privados.

Por tanto es en éstos momentos más que nunca en que la confianza y credibilidad que la sociedad deposita en el L.C. constituyen elementos indispensables para la práctica íntegra de la profesión, donde el actuar personal de cada practicante tendrá a ser lo más transparente posible, lo que solo se puede lograr a través de una vida apegada o por más decir aferrada en lo conducente a la atención de principios éticos.

Bajo este mismo tenor, es destacable la importante atribución que la contaduría colegiada aporta día con día a la ética profesional, no solo de sus agremiados, sino de la contaduría en general publicando postulados referentes al modo de conducta que debe adoptar el L.C.. Esta tarea es conjuntamente llevada a cabo por el IMCP y por la AMCP, toda vez que ambas instituciones han publicado sus respectivos códigos de ética. Ciertamente los dos documentos presentan pequeñas diferencias, sin embargo el uno y el otro tienen por principal objetivo el agregar valor al actuar profesional, dotando al L.C. de elementos que le permitan tener una vida transparente reflejo de una actividad profesional pulcra, basada en la excelencia.

De esta forma se puede concluir que la ética profesional va más allá de una serie de postulados que el L.C. observará "solamente" en su actuar profesional, sino que éstos se deberán aplicar a lo largo de toda su vida. Siendo la ética profesional un elemento que deberá aplicarse siempre y en todo momento, no a veces sí y a veces no, constituyendo una forma de vida. De esta forma el "saber" es absorbido por un precepto aún más amplio que consiste en "Ser".

3.3.3. Normas personales de Auditoría

Se denomina dictamen la opinión o informe detallado que formula el L.C. al terminar su labor de auditoría, respecto de información financiera proporcionada por una entidad.

La auditoría se encuentra regulada por preceptos conocidos como normas de auditoría comúnmente divididos en tres grupos: personales, de ejecución del trabajo y de información, siendo el turno de exposición del primer grupo que está compuesto de tres postulados (a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional, b. Cuidado y diligencia profesional y c. Independencia mental) enfocados esencialmente al emisor del dictamen y tienen como principal fin evitar la emisión de una opinión viciada por factores de carácter sentimental, por la falta de capacidad o de ética profesional.

a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional. Se encuentra encauzada a regular los aspectos que determinan las habilidades de "saber hacer", "saber exponer" y "saber convencer" las cuales se obtienen al cursar la educación superior y al enfrentar problemas en el actuar profesional (experiencia). También esta norma obliga al dictaminador a mantenerse actualizado a fin de incrementar y acoplar sus habilidades a las condiciones y tecnologías que el cambiante entorno globalizado ofrece.

- b. Cuidado y diligencia profesional. Tiene como principal fin regir sobre el actuar profesional del L.C. observando hechos que van más allá de la preparación o instrucción, se refiere a la íntegra aplicación de sus conocimientos basando su proceder sobre los postulados incorporados en el código de ética profesional.
- c. La independencia mental. Consiste en evitar la incidencia de sentimientos, intereses o cualesquier otra causa que pueda viciar la opinión del emisor del dictamen a través de tensiones del índole psicológica (parentesco o amistad entre el auditor y alguna persona relacionada con la entidad a auditar) o real (amenazas, acoso, etc.).

La observación de estas normas genera en la opinión del auditor valor agregado, las veces que le ceden credibilidad y certidumbre, requisitos indispensables que fomentan la utilidad del dictamen como base para la toma de decisiones.

3.3.4. Código Fiscal de la Federación.

El L.C. como constante mediador entre el contribuyente y el fisco ve normado su actuar por el instrumento que da forma al derecho fiscal, así el CFF reúne en su articulado diversas disposiciones dirigidas especial o particularmente al proceder de este profesionista.

El ejemplo más ilustrativo de lo anterior lo proporcionan las disposiciones destinadas a regular la dictaminación fiscal.

En primer término el CFF a través de su a. 52 establece los requisitos que se deberán cumplimentar para la formulación de los dictámenes. Esta serie de requisitos de acuerdo a este mismo fundamento pudiera dividirse o clasificarse en tres tipos o categorías referentes a: la personalidad del L.C. (i), la planeación y ejecución del trabajo (ii) y a la emisión del dictamen (iii). Dicha clasificación obedece a la aplicación obligatoria de las normas de auditoría utilizadas para la revisión de estados financieros.

i. Normas personales.

Tal como sus análogas emitidas por la comisión de normas de auditoría del IMCP este grupo de normas tiende a regular los aspectos que influyen directamente en el L.C., cerciorándose de la capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional y la independencia de criterio. De acuerdo al CFF y su reglamento los individuos que

deseen dictaminar deberán tramitar su registro ante la SHCP, para la obtención de dicho requisito se observará lo siguiente:

Para el caso de los mexicanos: tener título de C.P. registrado ante la SEP y ser miembro de un colegio de contadores públicos reconocido por la SHCP por lo menos en los tres años previos a la solicitud del registro.

Para el caso de los extranjeros: aquellos con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

Se considerarán cumplidas las normas personales con el simple hecho de que el L.C. mantenga vigente su registro, lo que implica seguir siendo miembro del colegio registrado ante la SHCP.

ii. Normas de ejecución y planeación del trabajo.

Al igual que las normas emitidas por el IMCP, este segundo grupo regula aspectos relacionados con la revisión de los estados financieros.

Se consideran cumplidas este grupo de normas cuando:

- a. La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse de los elementos suficientes para fundar su dictamen.
- b. 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. De no ser así el L.C. deberá mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado en los estados financieros, emitiendo un dictamen con salvedades o negativo según sea el caso.

Cuando se carezcan de los elementos probatorios, el L.C. emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

iii. Normas de dictamen e información.

El resultado de la auditoría fiscal será expresado a través de una opinión que permita al contribuyente corregir su situación fiscal, también para hacer del conocimiento de la autoridad fiscal de las irregularidades presentadas por los contribuyentes sin hacer uso de sus facultades de revisión.

3.4. Responsabilidad.

En el momento en que el sustentante a L.C. obtiene su título profesional, recaen sobre él derechos y obligaciones. Se le reconoce la potestad para desempeñar el ejercicio profesional, entendiéndose por éste la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto, o la prestación de cualquier servicio propio de la licenciatura en contaduría, aunque solo se trate de simple consulta o la ostentación del carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o cualquier otro modo.²²

Las obligaciones atribuibles al L.C. respecto del ejercicio profesional se encuentran divididas en cuatro tipos las cuales son: i. Responsabilidad Social o Pública, ii. Responsabilidad Profesional, iii. Responsabilidad Civil, y por último iv. Responsabilidad Fiscal-Penal que en gran manera responden a los elementos normativos de la actividad del L.C..

3.4.1. Responsabilidad Social o Pública.

El L.C. mantiene responsabilidad moral para con la sociedad en la que se desempeña, teniendo siempre presente que una profesión no representa una forma de enriquecerse, sino un verdadero camino para emprender su vocación de servicio. Asistiendo y auxiliando a solventar las necesidades existentes en su comunidad.

Por otro lado, los egresados de escuelas públicas tenemos la obligación de mantener y ensalzar el prestigio de nuestras universidades, no solo por la institución – a que tanto debemos-, sino también por todos los compañeros que vienen atrás de nosotros, profesores y todo el personal que es parte de ella.

3.4.2. Responsabilidad Profesional.

Otro nivel de responsabilidad es para con la profesión en sí, es decir, con los colegas colegiados o no, ya que todos y cada uno de los L.C. deben pugnar por llevar a la contaduría mexicana a niveles de excelencia, actuando de manera íntegra y objetiva manteniendo la independencia de criterio y la confidencialidad.

²² a. 24 LRA5°C

3.4.3. Responsabilidad Civil.

El Código Civil del D.F. en su Título X, Capítulo II regula la prestación de servicios profesionales. Incluido en este Capítulo el a. 2613 establece que el L.C., tendrá que responder a las personas a quienes sirve, en los casos en que por negligencia, impericia o dolo llegara a ocasionar daños y/o perjuicios.

3.4.4. Responsabilidad Fiscal-Penal.

Los profesionistas en términos del a. 228 del CPDF serán responsables de los delitos que cometan en el ejercicio de su profesión, previendo para estos casos la aplicación de una sanción complementada con la suspensión de un mes a dos años del ejercicio profesional o definitiva en el supuesto de reincidencia.

Por otro lado, tal como se ha venido exponiendo, el CFF establece en su articulado una serie de disposiciones que lo sitúan como un código penal fiscal, ya que en éste se encuentran sanciones así como la tipificación de delitos fiscales, los cuales complementan el entorno de la responsabilidad penal del L.C..

3.5. Actualidades del L.C.

3.5.1. El futuro del L.C. y la globalización.

El fenómeno de la globalización ha penetrado en todos los aspectos de la vida de los Estados, eliminando fronteras, aduanas e incluso fronteras ideológicas a través de la interrelación cultural de individuos de diversas nacionalidades, provocado principalmente por los grandes avances en las tecnologías de telecomunicaciones.

En México particularmente en las últimas décadas, la tendencia globalizadora se ha manifestado de forma clara, tal como lo evidencia la firma de los Tratados de libre comercio con Canadá y Estados Unidos de Norte América, con Israel o con la Unión Europea.

Evidentemente, el rumbo que lleva México es orientado hacia una estrecha vinculación de su economía con la de otros países, hecho que conjuntamente conlleva la intensificación de la inversión extranjera en el país y de negocios emprendidos por connacionales en otros Estados.

Tal como históricamente ha ocurrido, la contaduría pública ha tenido que adaptarse a las exigencias derivadas del desarrollo económico presentado en cada época. En tiempos de globalización esta profesión se ha preparado para aportar los elementos de control, vigilancia e información en las inversiones realizadas en el exterior. Buscando la manera de unificar el idioma de la contabilidad (tal como las matemáticas) para que individuos de distintas nacionalidades que interpreten información financiera sin necesidad de traducciones más que de procedimientos y criterios que de otra cosa.

Muestra de lo anterior, es el establecimiento de firmas de contadores extranjeras en México o la asociación de éstas con despachos nacionales, la homologación de los PCGA y de las NAGA con sus análogos internacionales (las NIC's), así como la participación del IMCP en comisiones internacionales.

3.5.2. El L.C. y la certificación.

No es posible entender la certificación en el entorno nacional sin considerar la globalización y sus efectos. En primer instancia se preguntaría ¿Por qué? y ¿Para que es la certificación si al estudiar y concluir los estudios de licenciatura en México, y complementariamente al cumplir con los requisitos de titulación, se otorga cédula profesional, documento que avala el adiestramiento y capacidad (por parte de una institución educativa reconocida) del individuo para ejercer como profesionista?

Existen diversos argumentos que pretenden contestar dichas preguntas, entre los cuales destacan:

- La existencia de más de 250 planteles educativos donde se imparte la licenciatura en contaduría.

La existencia de decenas de instituciones docentes que imparten la licenciatura en contaduría, entre las cuales no existe uniformidad en los planes de estudio, ni en los procedimientos de titulación, ha originado diferencias significativas en la educación y preparación profesional.

Por tal motivo, la educación impartida en la UNAM difiere respecto de la impartida en el Politécnico o en alguna otra institución.

Ya con anterioridad se habló de la ANFECA, organismo que tiene como objetivo fundamental la evaluación y mejora de los planes de estudio en las universidades

a efectos de acreditar la calidad de la educación superior en México, asociación que deberá ahondar al respecto.

- La necesidad acreditar la educación para efectos de la globalización económica. La globalización económica como fenómeno internacional, no solo contempla el intercambio de bienes o insumos entre los países, sino además la prestación de servicios personales, los cuales así como los bienes estarán sujetos a la aplicación de normas y criterios que protejan a los consumidores o beneficiarios.

Considerando que cada país de acuerdo a sus costumbres, Leyes y reglamentos establece el procedimiento para la asignación de licencias y certificados a los profesionistas, se infiere que dichos procedimientos no coinciden con los mexicanos.

Por tal causa los países que mantienen este tipo de relaciones, a través de tratados establecen las normas y criterios que se deberán observar en el caso de que un profesionista pretenda prestar servicios en el extranjero.

Bajo esta tesitura, el ejecutivo federal mexicano, autorizado por el H. Congreso de la Unión, ha firmado diversos tratados internacionales, donde se prevé el intercambio de capital, mercancías y servicios entre nacionales y extranjeros.

Es en estos documentos de carácter legal donde son redactadas las disposiciones generales que deberán observarse para hacer efectivo el intercambio de servicios profesionales, regulando el trámite de solicitudes para otorgar licencias y certificados, así como la elaboración de normas de actuación profesional.

En los numerales anteriores, se describen las argumentaciones más fundamentadas de acuerdo a la exposición de motivos que da origen al reglamento para la certificación profesional de los contadores públicos 2000 del IMCP, al pretender por un lado unificar y certificar la calidad de los planes de estudio de las universidades donde se imparte la carrera de L.C. en territorio nacional y por el otro avalar (por segunda vez) la capacidad profesional del L.C. para protección de beneficiarios extranjeros que inviertan en México y de nacionales que inviertan en otros países, otorgando confianza y credibilidad a los servicios prestados.

A raíz de la firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, las secretarías de Educación Pública, de Comercio y Fomento Industrial y de Gobernación así como

otros organismos que agrupan a los L.C. (colegios, institutos y asociaciones), las facultades y escuelas donde se imparte la carrera de Contador Público suscribieron un acuerdo para integrar el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública (COMPIC) a efectos de que éste último los representara en las negociaciones para elaborar las recomendaciones de mutuo reconocimiento de las licencias y certificados para el ejercicio profesional de la Contaduría.

Por el momento el único procedimiento aprobado para el otorgamiento de licencias es a través del Examen Uniforme de Certificación. Para poder presentar dicho requisito el sustentante deberá cumplir con los requisitos mencionados en el a. 4 del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos, los cuales consisten en:

- a. Tener cédula profesional expedida por la Dirección General de Profesiones.
- b. Constancia de práctica profesional por un periodo de cuando menos tres años, en actividades relacionadas con la Contaduría Pública.
- c. Título profesional, expedido cuando menos con tres años de antelación a la fecha de presentación del examen.
- d. Constancia de haber trabajado cuando menos durante tres años bajo la dirección de un Contador Público Certificado.

Lo anterior lo presentó el COMPIC con el objeto de asemejar el procedimiento de concesión de licencias y cédulas profesionales existente en México con los establecidos en Canadá y Estados Unidos de Norte América, toda vez en estos últimos países no se otorgan los certificados sino hasta que se cumple con la experiencia requerida y se presenta un examen similar al mencionado con antelación.

La función que desempeña el Licenciado en Contaduría tanto en el sector público como en el privado ha visto un gran desarrollo, tanto así que hoy día la contaduría se está consolidando como una profesión mundialmente reconocida. Las exigencias de la sociedad por la resolución de problemas cada vez más específicos, ha desencadenado una intensificación en la educación de los nuevos L.C., quienes habrán de desarrollar aptitudes, conocimientos, habilidades y actitudes a efectos de seguir proponiendo respuestas y soluciones integrales que satisfagan esas necesidades.



CAPITULO

4

El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio, Hacia una Cultura Fiscal Contable.

4.1. Propuesta de Cultura Fiscal Contable.

La implantación de los conceptos de éxito empresarial y personal a través de los programas de calidad total, tales como kaizen, benchmarking, reingeniería, justo a tiempo e incluso las normas ISO ha generado un impresionante fenómeno donde son adecuados dichos preceptos a casi todas las actividades y funciones, llegando incluso a aspectos que infieren en la personalidad de los individuos al crear una cultura que fomenta creatividad, autoaprendizaje, liderazgo, productividad y eficiencia.

Todas estas teorías administrativas enunciadas con antelación, basan su aplicación en una cultura de calidad enfocada a la generación de individuos propositivos quienes determinarán la permanencia y el éxito no solo de una organización, sino de la sociedad en su conjunto.

La intención de pretender lograr una cultura de calidad va más allá de una simple moda o terminología, pues una vez que el individuo la adquiere, tiende a aplicarla en todos sus roles sociales, obteniendo así no solo trabajadores, gerentes o ejecutivos de calidad, sino un concepto aun más amplio, lo que se podría identificar como hombres y mujeres de calidad que se desempeñen como vecinos, padres o hermanos bajo los preceptos de una cultura de calidad.

El desarrollo de la cultura fiscal contable propuesta, orientará a los integrantes de la sociedad a desarrollar cierto comportamiento (pagar impuestos, exigir que se usen

adecuadamente los recursos públicos, utilizar a la contaduría como medio para proteger y desarrollar su patrimonio, etc.) e inhibir otras (evasión, elusión, menosprecio de la contaduría), alentando la participación y conducta madura de todos y cada uno de éstos, bajo la siguiente premisa: "Si las personas se comprometen y son responsables, se debe a que su cultura se lo permite".

La presente propuesta persigue un fin similar, no pretende encasillarse únicamente en el sector empresarial, mas bien extenderse a todos los ámbitos de la sociedad. Permitiendo así la aplicación de todos los conocimientos y aptitudes del Licenciado en Contaduría en beneficio de las empresas, individuos y de la sociedad en general, presentando en primer instancia al L.C. como principal ejecutor y promotor de una Cultura Fiscal Contable.

4.2. Concepto de cultura.

El término cultura no se concibe solo como la cantidad de información que posee un individuo, sino como el conjunto de ideas y creencias que distingue a un grupo social, como el sistema de referentes y valores que consciente o inconscientemente orienta sus acciones y sus decisiones.²³

La cultura a través del tiempo ha sido un a mezcla de rasgos y distintivos espirituales y afectivos, que caracterizan una sociedad o grupo social en un periodo determinado. Engloba además modos de vida, ceremonias, arte, invenciones, tecnología, sistemas de valores, tradiciones y creencias.

Acoplando el concepto anterior al de cultura fiscal contable. La cultura fiscal contable no se refiere a la erudición de los L.C., abogados, administradores o economistas, ni a la información que contienen sus libros y manuales, sino más bien a la serie de creencias e ideas vitales que identifican a la sociedad y orienta el comportamiento de los individuos hacia determinadas conductas (pagar impuestos, defraudar, eludir, decidir en base a razones lógicas y razonadas o empíricamente, etc.). Desarrollar la cultura fiscal contable implica influir en las ideas, creencias, motivaciones y actitudes más profundas de los individuos.

²³ Giral Barnes, José, Cultura de efectividad, Pag. 173.

4.3. Diagnóstico de Cultura

Tal como se ha venido mencionado la cultura es un factor de éxito para la sociedad, sin embargo es un elemento delicado y por así decirlo "duro" de manejar, toda vez que la cultura una vez arraigada, puede ser difícil de cambiar (los viejos hábitos son difíciles de erradicar), sin embargo si es posible obtener un cambio.

Cuando se pretende el cambio cultural, el conocimiento de los rasgos esenciales de cualquier cultura cobra especial importancia, es un paso previo con el que se puede formar un objetivo. Saber de dónde se parte y a dónde exactamente se quiere llegar.

Para ello es indispensable identificar: i. El entorno social, ii. Los principios de la sociedad a nivel legislación e instituciones (mitos y realidades), iii. Los principios y valores que definen a los integrantes de la sociedad (mitos y realidades), iv. Establecer los principios y valores que se habrán de reforzar, los que habrán de erradicarse y modificarse y los que se adicionarán para llegar a formar la cultura fiscal contable que se desea.

El diagnóstico a la cultura fiscal contable, da información imprescindible para el diseño de estrategias, medios y planes adecuados para lograr su modificación.

4.3.1 Entorno

El medio en el que se desempeña el individuo, influye en su concepción del mundo, en la formación de sus valores y creencias.

En primer instancia el individuo tiene la influencia de su comunidad enmarcada por los diversos grupos con los que se relaciona (equipos, empresas, familia, etc.), a su vez estos grupos al encontrarse dentro de un país que integra bloques económicos con otras naciones se ven afectados por lo que ocurre en este ámbito aún más amplio.

a. Entorno Nacional.

México de acuerdo a nuestra carta magna es definido como: Un estado de composición pluricultural sustentada principalmente en sus pueblos indígenas, donde el varón y la mujer son iguales ante la Ley, donde se respeta la libre expresión de ideas y de prensa, que reconoce el derecho a la salud de toda persona, que garantiza a toda familia una vivienda digna y decorosa, donde se reconoce como obligación de los padres el proporcionar a los menores la satisfacción de sus necesidades, un estado que garantiza a todo trabajador una justa retribución que

deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural.

Presidente tras presidente al hacer posesión de su cargo, tomaron protesta de guardar y hacer guardar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Leyes que de ella emanen y desempeñar leal y patrióticamente el cargo que se le ha conferido, mirando por el bien y prosperidad de la Unión, y si así no lo hiciere, que la Nación se lo demande.

Por otro lado, en las campañas políticas de diversos personajes que aspiran a ser elegidos para fungir en algún puesto de representación popular en los gobiernos municipales, estatales o federales, son prometidos muchos de los derechos que constitucionalmente somos sujetos, pero que prácticamente no gozamos, lo que se presupone un incumplimiento de los preceptos legales instituidos en nuestra carta magna por el gobierno que hemos elegido. Así mismo por el presidente que no ha guardado ni ha hecho guardar la Constitución y las Leyes que de ella emanan.

Los mexicanos nos hemos acostumbrado a incluir la palabra "CRISIS" en toda discusión del entorno nacional, asociada con otras palabras relacionadas con tiempos difíciles, esto ha sido la común constante a lo largo de los años, resultando mayor desempleo, migración, caída del poder adquisitivo y marginación social. Lo que supone el hecho de acelerar el proceso de modernización.

El principal reto que representa la modernización alude a la capacidad de cambio de la sociedad mexicana en los aspectos cultural, político y productivo.

Aún cuando la sociedad mexicana está conformada por múltiples etnias con culturas diversas, la necesidad de establecer valores comunes para todos los mexicanos es imperante, toda vez que ello ayudaría a eliminar las barreras que obstaculizan la integración fraterna y solidaria entre los mexicanos sea cual sea su color, sexo, religión, capacidades físicas o región de nacimiento y estancia.

Complementariamente es necesaria la modernización en el aspecto político las veces que se debe cambiar el proceder y la práctica como se hace política en México, donde el beneficio particular siempre es antepuesto al interés colectivo o público, prueba de ello es el enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos y la impunidad como éstos proceden. Por tal causa se deben crear los procedimientos (o

aplicar efectivamente los existentes) necesarios para obligar a los funcionarios públicos a fungir con base en valores éticos y apegados a Ley observando sus obligaciones y haciendo buen uso de sus atribuciones.

Los recursos naturales con los que cuenta México por sus características geológicas y geográficas lo sitúan en un lugar privilegiado entre las naciones; con grandes yacimientos de hidrocarburos, metales y maderas preciosas, suelo rico para la agricultura, entre otros atributos, no obstante esta circunstancia es desaprovechada y en muchos casos hasta derrochada.

Resulta paradójico que un país con el petróleo con el que cuenta el nuestro, no sea capaz de producir los combustibles requeridos para satisfacer la demanda de su población por lo que tiene que importar este insumo. Mismo caso ocurre con otros productos incluso los alimentos situación hace a México un país dependiente de la producción de otros con excedentes en su producción, lo que pone en duda la aplicación del precepto "soberanía nacional".

En la historia se tienen registrados diversos fenómenos que han evolucionado la manera como se producen los bienes y servicios, en primer término se encuentra la revolución industrial seguida de la revolución en los sistemas de cómputo y de comunicación a distancia y por último la revolución genética. México deberá tomar una posición que lo ubique como protagonista de todos y cada uno de estos fenómenos invirtiendo en proyectos de investigación lo que indudablemente fortalecerá nuestra capacidad de producir bienes para el consumo.

México deberá fomentar la productividad en todas sus actividades procurando ser más que un proveedor de materias primas, para enfocar su producción a la elaboración de artículos de consumo final y de servicios (financieros, docentes, médicos, administrativos, etc.).

Lo anterior a efectos de que el sistema financiero otorgue los créditos necesarios para desarrollar la industria y el comercio, del mismo modo los empresarios inviertan su dinero en proyectos rentables que fomenten el empleo (no solamente a especular), los empleados y trabajadores se comprometan con su labor y den prioridad a la capacitación y mejora continua, los profesionistas apliquen sus conocimientos en beneficio de la sociedad y no desvíen sus esfuerzos en actividades ajenas a su profesión, etc..

b. Entorno Mundial.

El concepto de la aldea global en nuestros días ha sido llevado a un lugar más allá de una simple idea, ahora con los avances en la tecnología de las comunicaciones y la creación de bloques comerciales internacionales, el mundo se ha contraído de tal forma que lo que pasa en algún país por más lejano que parezca, llega a influir en la economía mexicana y por tanto de sus nacionales. Un ejemplo de lo anterior, representa el efecto que tiene en nuestra economía el hecho de que suba o baje el precio del barril de crudo, las variaciones en el tipo de cambio de las monedas extranjeras respecto del peso, el estallido de guerras, etc..

En los últimos tres sexenios presidenciales (y al parecer el que comienza) la tendencia globalizadora ha cobrado gran importancia, donde la celebración de tratados con otras naciones es noticia común. Hoy día los empresarios mexicanos del tamaño que sean, tienen que competir no sólo con sus homólogos nacionales, sino que deben competir con empresarios de otros países. Cuantas tiendas de abarrotes al menudeo han desaparecido a la entrada de las seven eleven u oxxo, cuanto dejaron de vender los restaurantes mexicanos a la entrada de las franquicias McDonalds o Burger King, por citar los ejemplos más comunes.

La influencia que tiene el exterior en México, es de tal magnitud que determina en gran parte las políticas en materia monetaria, de aplicación del erario público e incluso tributaria, situación que se ha extendido a la firma de diversos tratados internacionales donde se pactan condiciones para el comercio de bienes y servicios entre individuos mexicanos e individuos de los otros Estados contratantes, así como la aplicación reglas especiales para evitar la doble tributación, intercambio de información, etc., entre los Estados contratantes.

El Estado mexicano deberá pactar las condiciones que favorezcan a sus habitantes en la firma de tratados internacionales, de tal forma que el Ejecutivo solo convenga con otros estados sobre aspectos que se traduzcan en bien y prosperidad de la Unión sin poner en peligro la "soberanía nacional".

c. Entorno empresarial.

La ausencia de empresarios en cantidad suficiente para desarrollar el país no es producto de la casualidad, hoy en día ser empresario equipara a ser un explorador,

toda vez que ambos arriesgan su patrimonio para lanzarse a la búsqueda del negocio rentable (o del tesoro), enfocado al desarrollo de diversas actividades entre ellas agrícolas, ganaderas, silvícolas, de pesca, comercio, servicios y mixtas (que combinan dos o más). Estos negocios representan fuentes de empleo para los mexicanos y las soluciones a diversos problemas que la sociedad mexicana experimenta.

El mosaico del empresariado mexicano es realmente variado, existiendo en niveles desde micro hasta transnacionales, sin embargo el grueso de ellos o por así decirlo los que más aportan empleos son los micro, pequeño y medianos.

Aunque México requiere cada vez más de empresarios dispuestos a arriesgar (no a especular) en actividades productivas, las Autoridades han entorpecido la creación y el desarrollo de empresas al establecer diversos trámites y otros requisitos que por su complejidad y tardanza desalientan a la mayor parte de ellos.

Complementariamente al desaliento generado por las autoridades fiscales y administrativas, se encuentra el hecho de que miles de empresarios presentan debilidades en aspectos administrativos, financieros y contables llegando incluso al extremo de carecer de educación básica.

Esta circunstancia entorpece su capacidad de realizar decisiones, de encontrar fraudes, robos y desvíos de recursos. Son empresarios que basan su proceder de manera empírica por lo que en ocasiones corren muchos riesgos, se descapitalizan hasta llegar a agotar sus recursos, en detrimento de su propia empresa, de sus empleados y de su patrimonio.

El futuro de las empresas dependerá de su capacidad de promover cambios significativos en su organización y estructura, a efectos de contar con las condiciones necesarias para ser competitivos tanto nacional como globalmente.

d. Entorno personal.

El elemento humano es el factor que determina el éxito y permanencia de una organización o sociedad, toda vez que son éstos quienes al interactuar conjuntamente utilizan los recursos disponibles para lograr resultados. El elemento humano es entonces el recurso primo y más importante con el que cuentan las

organizaciones. La calidad de una organización es el resultado de la calidad de los individuos que la integran.

El individuo es un ser social, es decir tiende a asociarse (tal como ocurrió en la antigüedad) con sus similares para formar familias, equipos, empresas o sociedades para conjuntar sus esfuerzos y obtener diversos fines cuya realización sería más difícil de manera particular. De acuerdo a Maslow estos fines se encuentran relacionados con la capacidad de solventar las necesidades: fisiológicas, de seguridad, pertenencia, estima o respeto y autorrealización.



Los empleados y trabajadores, así como los ciudadanos deben obtener en las organizaciones que integran (equipos, empresas, Estados) los recursos y las condiciones necesarias para solventar sus necesidades intrínsecas. En el momento en que esta circunstancia es desatendida, el individuo entra en conflictos que afectarán a la sociedad en su conjunto.

Los individuos al integrar una organización no solo aportan sus esfuerzos particulares, sino que al interactuar en la misma para la consecución de un objetivo común actúan sinérgicamente aportando además algunos de los elementos que conforman

la personalidad de sus integrantes, sus actitudes, valores, experiencias y conocimientos, llegando a obtener resultados sobresalientes.

Los mexicanos somos el resultado de la fusión de dos o más razas, es decir al mezclarse nuestros antepasados indígenas americanos con los indígenas europeos (españoles, árabes y judíos principalmente, sin olvidar la influencia africana y asiática, surgieron los mexicanos, una raza mestiza que fusionó en sí misma dos vastas culturas.

Sin embargo, a lo largo de la conquista y de la colonia nuestras raíces americanas fueron denigradas por los mestizos y españoles, circunstancia que a la fecha todavía se encuentra vigente pues no hemos sido capaces de erradicar totalmente todos esos conceptos de discriminación que no nos permiten crecer como pueblo e integrar a los indígenas a la sociedad.

Paradójicamente, encontramos que al tiempo de la independencia de México toda la aportación cultural española es rechazada, repudiando a los españoles y a sus legados. Lo que en muchas ocasiones nos ha impulsado a imitar a otras culturas, adoptando costumbres ajenas a nuestro pueblo, refrendando el hecho que hemos perdido el aprecio a la dignidad de ser mexicanos.

Lo anterior constituye una negación de nuestras raíces, lo cual debe terminar. Debemos recuperar el rico legado de nuestros antepasados aztecas, mayas, olmecas, etc. y perdonar a los colonizadores españoles y reconciliarnos con esa otra mitad que somos, toda vez que ambos son legados de nuestros abuelos y causa de un gran orgullo.

4.3.2. Mitos y realidades.

Comúnmente se dice "todo depende del cristal con que se mira", para el caso de la contaduría y del derecho fiscal no es la excepción. Existen distintas formas de percibirlos siendo algunas de ellas mitos y otras realidades, esto como anteriormente se planteó constituye la parte de la cultura fiscal y contable de nuestra sociedad.

a. Mitos y realidades del derecho fiscal y las actividades que regula.

i. Disminución y mala aplicación del gasto público.

En México salvo pocas excepciones a nadie le gusta pagar impuestos, situación contraria a lo que ocurre en algunos países desarrollados donde sus habitantes

piden pagar más impuestos, este es el caso de Dinamarca donde el ISR alcanza tasas de 67 por ciento y el IVA superior al 20 por ciento. La razón de acuerdo al C.P. Mariano Latapi Ramírez consiste en que el Estado danés se hace cargo de todo: la educación, la vivienda, la salud, la vejez, etc., y el ciudadano simplemente utiliza sus ingresos para cubrir sus gastos. Retomando los preceptos marcados por nuestra Carta Magna, el Estado mexicano también se encuentra **"obligado"** a garantizar a sus nacionales educación y previsión social (vivienda, salud, pensiones), etc., sin embargo nos encontramos que estos derechos benefician a un pequeño sector de la sociedad, marginando aún más a las clases más desprotegidas.

ii. Quienes pagan impuestos en México.

De acuerdo a nuestra Constitución es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, los Estados, el Distrito Federal y de los municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. Pero en la práctica muy pocos nos encontramos aportando.

La LISR enfoca sus disposiciones a dos grandes grupos las personas físicas y las personas morales, en primer instancia se podría presumir que las empresas (personas morales) son quienes pagan más impuestos en México, sin embargo nuestra legislación se encuentra elaborada de tal manera que a éste grupo de individuos grava efectivamente la renta o las utilidades fiscales. Lo anterior permite a éstos aplicar planeaciones fiscales que les permiten dejar de contribuir o hacerlo en cantidades mínimas. En lo que respecta a las personas físicas el precepto de utilidades fiscales (excepto régimen general) no siempre es aplicado, aquí se utiliza el de ingresos acumulables como es el caso de las personas salariables. Estas últimas constituyen el grueso de la población en el padrón de contribuyentes y también constituyen al sector que más contribuye sobre sus ingresos, no solo en proporción a lo que ganan, sino también en proporción a lo que importan al erario público.

Por otro lado, existen empresarios que se quejan por la cantidad de impuestos que pagan, al hacer un análisis de sus contribuciones resulta que están pagando IVA y retenciones, lo que significa que realmente no es el empresario quien paga estos impuestos.

Por un lado el IVA es un impuesto al consumo que tiende a incrementar el valor de los bienes y servicios, es el consumidor quien entrega al enajenante el importe del impuesto. Por el otro lado el empresario está obligado a efectuar retenciones sobre los montos pagados como salarios, honorarios y arrendamientos, esto quiere decir, que en vez de entregar un cien por ciento de la erogación por estos conceptos el retenedor pagará solo el importe que resulte después de impuestos.

En conclusión el impacto de los impuestos antes comentados (IVA y Retenciones) no impactan los recursos del empresario, no obstante se reflejen en los flujos de efectivo del empresario y que en algunos casos éste se financie con estos recursos.

iii. Marginación social

San Marcos en su evangelio ilustra un ejemplo que equipara lo que este numeral se refiere: Jesús estaba una vez sentado frente a los cofres de las ofrendas, mirando como la gente echaba dinero en ellos. Muchos ricos echaban mucho dinero –lo que es poco visto hoy en materia de impuestos-. En esto llegó una viuda pobre, y echó dos moneditas de cobre, de muy poco valor. Entonces Jesús llamó a sus discípulos, y les dijo: Les aseguro que esta viuda pobre ha dado más que todos los otros que echan dinero en los cofres; pues todos dan lo que les sobra, pero ella, en su pobreza, **ha dado todo lo que tenía para vivir.**²⁴

La Constitución mexicana determina cuánto debe valer un salario mínimo que es el nivel mínimo de ingreso que cualquier mexicano debe recibir como retribución a su trabajo y debe ser suficiente para satisfacer las necesidades de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer la educación obligatoria de los hijos.²⁵ Considerando que según los censos del INEGI el promedio de personas por hogar es de entre cuatro a cinco miembros encontramos que el salario mínimo vigente es por mucho insuficiente. La misma Constitución establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, en la justificación del motivo se

²⁴ San Marcos, El evangelio según San Marcos, Mr 12,41-44, Pag. 72.

²⁵ a. 123 Fracc. VI CPEUM

comprende que el legislador no pretende quitar a los trabajadores el sustento, lo que es justo y razonable.

Considerando que un salario mínimo actual es insuficiente para satisfacer las necesidades de una familia de entre cuatro y cinco miembros, se desprende el hecho de que el ISR se encuentra gravando el sustento de miles de empleados que apenas logran un ingreso justo o por así decirlo **lo que tienen para vivir**, menoscabando su calidad de vida hasta las condiciones de pobreza extrema que tenemos en México.

iv. Inestabilidad de las disposiciones fiscales.

Año tras año en la iniciativa de Ley para el paquete económico particularmente en la miscelánea fiscal, los legisladores realizan una serie de reformas, adiciones y derogaciones a las disposiciones fiscales existentes, tanto así que son identificadas como reformas de ajustes y parches, que se enfoca a evitar la evasión fiscal y aumentar la recaudación, sin embargo en algunos casos las reformas efectuadas no resultan del todo claras, creando también problemas de seguridad jurídica e incertidumbre para el contribuyente.

Ciertamente la problemática que encierra este fenómeno se encuentra relacionado con la emisión casi mensual de reglas emitidas por la SHCP para resolver aquellos aspectos donde no se legisló claramente, lo que origina que los contribuyentes transgredan la Ley aún apegándose cabalmente a ella.

Por otro lado, los contribuyentes tienen la dificultad de incorporar en sus actividades administrativas los procedimientos para cumplimentar con las nuevas obligaciones fiscales.

v. Aplicación estricta de la Ley.

Las Leyes de cualquier índole son legisladas con el objeto de aplicarse no quedarse solo en papel, como está ocurriendo incluso con la misma Constitución que la hemos transformado en una carta de buenos propósitos. El Estado de Derecho se encuentra en crisis aún más cruda que la económica, en México tenemos múltiples Leyes y códigos elaborados para controlar o regir sobre todos los ámbitos nacionales. Muchas de ellas son extremadamente obsoletas y no alcanzan a observar algunas situaciones que actualmente se

están dando, éstas deberán modificarse. Pero de nada servirán sino se aplican tal como actualmente ocurre.

La legislación fiscal no escapa al fenómeno mencionado con antelación, no es aplicada como debiera, así mismo las propias autoridades algunas veces proceden violando los derechos de los contribuyentes, excediendo el ejercicio de sus facultades y atribuciones.

vi. Corrupción.

Un directivo extranjero al llegar a la dirección de una empresa mexicana y toparse con un problema de carácter fiscal, solicitó a sus asesores la solución del problema misma que se planteo mediante el pago de la contribución omitida en parcialidades, sorpresa se llevaron los asesores al escuchar la pregunta que el director recién llegado efectuó: ¿Podemos solucionar esto con una mordida?. Quiere decir lo anterior que la fama del corrupción institucional existente en México para nuestra vergüenza a traspasado las fronteras.

vii. Manipulación.

Para incrementar la recaudación fiscal, la SHCP y el SAT en los últimos años se han valido de campañas publicitarias del miedo conocidas como terrorismo fiscal, donde a costa de amenazas y presiones pretenden manipular a los contribuyentes a pagar sus impuestos.

viii. Evasión fiscal.

En México la evasión fiscal después del futbol es el deporte nacional por excelencia, las causas de la evasión son vastas y complejas, la principal consiste en la falta de empatía entre el gobierno y sus gobernados, a ningún mexicano parece justo el que sus impuestos se utilicen para rescatar a banqueros (FOAPROA), a rescatar a grandes inmobiliarias (carreteras) o simplemente se encuentren en Irlanda, en lugar de utilizarse para sufragar los gastos públicos como lo marca la Constitución mexicana y el presupuesto de egresos correspondiente.

b. Mitos y realidades de la contaduría.

i. Contaduría = Contabilidad.

Comúnmente se identifica a la contaduría solamente con las actividades de registro propias de la contabilidad, a la manera de ver de la sociedad la contaduría es sinónimo de contabilidad, confundiendo al todo (contaduría) con una de sus partes (contabilidad).

ii. Contabilidad un mal necesario.

En miles de negocios es aplicada la contabilidad más por obligación legal que por convicción de sus beneficios, es pagar por algo que no saben ni para que sirve por lo tanto lo ven como un gasto no como inversión.

iii. Complejidad.

La terminología usada en todas y cada una de las ramas del estudio son para los que la manejan elementos que facilitan la comunicación, sin embargo para los que no la manejan representa una barrera a la comunicación interpersonal.

iv. El éxito empresarial resultado de un gran esfuerzo.

Se encontraba un trabajador que tenía la instrucción de derribar un muro, el empleado comenzó a empujar, a golpear con sus manos y pies la pared hasta terminar exhausto, observo que por más que se empeñaba no podía hacer más que rasguñar el muro, pasaron los días hasta que se le instruyó del uso de las herramientas y le dieron un mazo, al cabo de un rato del muro solo pedazos quedó.

El éxito empresarial en un entorno tan competido como el nuestro no solo es resultado de un gran esfuerzo, requiere la aplicación efectiva del proceso administrativo en todas sus faces.

v. La contaduría solo aplicable en empresas o negocios.

Los servicios que proporciona el L.C. a consideración de la sociedad, solo son aplicables en el entorno empresarial, ya que ésta se encuentra enfocada a los negocios.

vi. Auditoría contadores, ingenieros o abogados.

Actualmente se está empleando el término de Auditoría a la revisión de cualquier cosa desde los aspectos técnicos en la construcción, revisión de

soportes legales o hasta de la calidad, lo que confunde a los individuos respecto de la utilización de esta palabra y su significado.

vii. La contaduría solo busca obtener utilidades.

Los L.C. por su formación financiera se encuentran orientados a propiciar el aprovechamiento eficiente de los recursos con los que cuenta una entidad, preocupándose solamente por las cuentas bancarias, los almacenes, la maquinaria, etc. Por tal causa se ha generalizado la poca o ninguna estima por parte de la contabilidad a las personas.

4.3.3. Conclusiones del diagnóstico.

El conocer como se encuentran actualmente nuestras creencias, actitudes, valores, ideas referentes a lo fiscal y lo contable permite identificar cuales son los puntos conflictivos para poder atacarlos y llegar a modificarlos.

a. Respecto del derecho fiscal y de las actividades que regula.

Impuestos altos, desproporcionados y para nada equitativos, corrupción, desvío del gasto público en beneficio de pocos, marginación de los individuos y por tanto un fuerte sentimiento de discriminación o exclusión.

b. Respecto de la contaduría.

No obstante la diversidad de campos de acción y servicios que ésta profesión proporciona, la sociedad tiene un claro desconocimiento de sus virtudes.

4.4. Propósito de la nueva cultura fiscal-contable.

Conformar un conjunto de preceptos, ideas y valores comunes para todos los mexicanos, que coadyuve la incorporación de nuestro país una modernidad que incluya a todos sus habitantes y a un gobierno que mande obedeciendo a su pueblo.

Por su parte la nueva cultura fiscal, busca dar sentido de pertenencia a todos los mexicanos, entendiéndolos un gran amor a México y sintiendo un gran orgullo de ser mexicano, al tiempo de hacerles entender que sus contribuciones son para México y sus habitantes, que la evasión fiscal significa perjudicar el patrimonio de todos, privando al pueblo de educación pública, salud y demás servicios que debe proporcionar el Estado.

Por otro lado, el propósito de la nueva cultura contable consiste promover la imagen y logros de la profesión, haciendo del conocimiento de las personas los beneficios de la contaduría en todos los sectores de la sociedad incluso en el aspecto individual, a efectos de fomentar el aprovechamiento óptimo de los recursos con los que se cuenta, para llegar a los fines planteados que pueden ir desde el lucro hasta la asistencia pública o la preservación de la ecología.

Ciertamente, los L.C. por sí solos no podrían generar este cambio radical en la sociedad mexicana, sin embargo si actúan sinérgicamente en asociaciones tales como los colegios de contadores públicos, escuelas y facultades, la SHCP, la Secretaría de Economía, etc. es una meta congruente y realmente alcanzable.

No será un cambio inmediato ni sus resultados resaltarán a corto plazo pero en la medida de que los L.C. por así decirlo contagien el propósito a cada uno de sus clientes, alumnos y a cualquier persona el objetivo será más cercano.

4.5. L.C. redefinición de su misión.

La integración de los nuevos valores es el primer paso del cambio, sin embargo es necesaria la predicación con el ejemplo, es decir, acciones que soporten el cambio de ideas y creencias, lo que implica una redefinición de la misión de los L.C. que se podría enunciar como sigue:

Optimizar y racionalizar la aplicación y obtención de los recursos monetarios de las entidades (el Estado, las sociedades o los individuos), en beneficio de sus clientes y de toda la comunidad, desempeñándose bajo los más altos niveles de calidad y ética. Honesta y patrióticamente en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, así como en la planeación, análisis, interpretación e investigación de las finanzas.

4.5.1. L.C. política de calidad.

Para complementar lo anterior, es necesario a su vez la definición de los estándares de calidad que el L.C. deberá observar enunciados en una política de calidad:

- a. Todos los L.C., estamos comprometidos a superar las expectativas y satisfacer las necesidades de nuestros clientes y de la sociedad, a través de la calidad en los servicios ofrecidos.

- b. Buscar un proceso de mejora continua, por medio de la capacitación, actualización y desarrollo profesional propio y de nuestros empleados, uso eficiente de la tecnología y fomento al cuidado del "activo" más importante de las entidades: sus recursos humanos.
- c. Fomentar con nuestros clientes directos (socios, accionistas, personas físicas, etc.), indirectos (SHCP, SAT, IMSS, trabajadores, bancos, etc.) y otros profesionistas una colaboración estrecha que genere prosperidad y relaciones perdurables.

La integración de una misión común para todos los L.C., constituye un elemento indispensable para la comunión fraterna de quienes integran el gremio, permitiéndoles la definición aún más clara de las actividades que realizan y los beneficios que generan, facilitando a su vez la promoción de servicios al público en general.

4.6. La comunicación de los nuevos valores.

La comunicación debe percibirse como una herramienta de cambio, la presente al ser leída pretende crear un cambio en la forma de percibir lo fiscal y lo contable.

Respecto a la cultura fiscal los valores que la enmarcan entre otros deberán ser:

- a. Espíritu de equipo o pertenencia: para que toda persona se sienta colaborador y participe del porvenir nacional.
- b. Compromiso: Tanto de los contribuyentes por efectuar sus contribuciones justas, en los plazos y formas establecidas en Ley, como de la autoridad por proceder de manera ética, honesta y austera en servicio de la nación.
- c. Respeto a la Ley y su aplicación general (legalidad): Para que la autoridad proceda de acuerdo a los lineamientos marcados por la legislación, respetando ante todo las garantías individuales de los particulares. Del mismo modo que se lleven a la práctica generalizada todas las disposiciones marcadas por las Leyes, pero principalmente las de nuestra Constitución Política.
- d. Calidad total: Aplicar en la administración pública los preceptos modernos de administración a efectos de eficientar su proceder.

Para lo que a Cultura contable se refiere los valores que se deberán comunicar destacan:

- a. Productividad: Al aplicar los preceptos contables en conjunción con el proceso administrativo en las actividades humanas es posible la identificación y eliminación de desperdicios fomentando la obtención de mejores resultados en menores tiempos con los mismos recursos.
- b. Rentabilidad: Al favorecer la productividad de las actividades humanas disminuyen sus costos y por tanto aumenta su rentabilidad.
- c. Seguridad patrimonial: El L.C. funge como un verdadero guardián del patrimonio de los individuos.
- d. Ética profesional: Actuación transparente, basada en principios éticos.
- e. Honestidad y Servicio: Evaluar las necesidades de cada cliente, determinar honestamente si se es capaz de prestar los servicios profesionales requeridos. Definir lo se puede hacer, lo debe hacerse y lo que se tiene que abstener de participar.

4.7. Acciones complementarias.

El cambio de cultura fiscal contable, predispondrá a los individuos a contribuir para solventar los gastos públicos y a utilizar los servicios proporcionados por los L.C., sin embargo si se quiere llegar a resultados más palpables que nos acerquen cada vez más al objetivo o propósito que se planteó, será necesario el cambio paulatino de algunos aspectos del sistema actual.

4.7.1. Modificaciones al sistema fiscal.

Mucho se ha hablado de la reforma fiscal integral y la necesidad de recaudar mayores ingresos para sufragar el gasto público, no obstante a la fecha no han sido incorporadas modificaciones de fondo en la Ley y en la manera de recaudar. Entre las reformas se deberán integrar las siguientes:

- a. Transparencia en la aplicación del gasto público: Los particulares presentan resistencia de contribuir, por el hecho de desconocer que se hace con sus impuestos y por el desvío evidente de los mismos para fines diversos a los establecidos en el presupuesto de egresos beneficiando a unos pocos. Por tal causa el L.C. deberá convencer a los contribuyentes de la necesidad de contribuir, al tiempo de buscar procedimientos necesarios para evitar este tipo de fraudes, como podría ser la auditoría de las cuentas de la Hacienda Pública por Despachos de contadores públicos.

- b. **Certidumbre en las Leyes:** El H. Congreso de la Unión al legislar deberá redactar las Leyes lo más claro posible, consientes de los efectos que se presentarán, evitando por otro lado la emisión de reglas parafiscales (resolución miscelánea), siendo la capacidad de legislar facultad única del Congreso de la Unión, del Presidente y de los Congresos Locales.
- c. **Permanencia de las Leyes:** Las Leyes fiscales tienen una vigencia realmente corta, por lo general un año o incluso menos, si se pretende que la legislación sea observada por todos, ésta debe ser conocida por los gobernados. De ésta forma también se da certidumbre en el largo plazo a los contribuyentes, permitiéndoles efectuar planeaciones fiscales apegadas a derecho.
- d. **Seguridad jurídica y patrimonial:** En el afán de recaudar más impuestos se le han otorgado facultades y atribuciones verdaderamente amplias a la Autoridad fiscal menoscabando los derechos de los particulares. Por tal motivo deberá legislarse respetando las garantías individuales.
- e. **Costo beneficio:** Este principio se encuentra definido en el CFF en su a. 146-A al indicar que un crédito se cancelará por ser incosteable su cobro, por el otro lado, la autoridad deberá determinar procedimientos simplificados para la determinación de impuestos, ya que algunas veces resulta más elevado el costo del cálculo del impuesto que el impuesto generado.
- f. **Educación o civismo fiscal en las escuelas:** La incorporación de tópicos fiscales en los planes de estudio de las escuelas de cualquier nivel deberá efectuarse, a efectos de fomentar el orgullo de contribuir al desarrollo del país a través del pago de impuestos y el conocimiento de sus derechos. Al tiempo que dará a los alumnos, el conocimiento de cuales deben ser las aplicaciones del gasto público y por tanto podrán exigir que se cumpla esta condición.
- g. **Hacer pagar a quienes no pagan y deben hacerlo:** En consideración de que todos los mexicanos nos beneficiamos con el gasto público y por el hecho de todos estamos obligados a contribuir. Se deberán crear las disposiciones necesarias para que todos los mexicanos lo hagan de manera proporcional y equitativa.

- h. Incremento del poder adquisitivo de los trabajadores: Es una tarea por más difícil, no obstante debe implementarse, al tiempo de evitar que las Leyes fiscales graven a los individuos sobre lo que debe ser utilizado para vivir dignamente.

4.7.2. Acciones complementarias enfocadas a lo contable.

El entorno nacional por más cambiante ha causado que todos estemos sujetos a la Ley del tiburón, cuando un tiburón deja de moverse, no puede respirar y muere, lo mismo sucederá a nuestra profesión si los L.C. dejan de tornearse al cambio.

Es un hecho que la sociedad o el grueso de ésta se encuentra derrochando el talento, conocimientos y experiencias de miles de profesionistas entre ellos L.C., por tal causa, es necesario la implantación (entre otras) de las siguientes medidas:

- a. Mercadotecnia de servicios: Impulsar campañas publicitarias o mejor dicho informativas de las virtudes y límites de la contaduría, como pudiera ser la publicación de artículos técnicos asimilables a los diversos niveles, programas educativos en radio o televisión como lo hace nuestra Universidad.
- b. Lo que en realidad se ofrece: El L.C. deberá a través del contrato de prestación de servicios, un panorama de los servicios que ofrece y su responsabilidad ante quien lo contrata y ante su profesión y país.
- c. Prestación de servicios personalizada: El L.C. deberá evaluar las necesidades de su cliente a efectos de proporcionarle los servicios que realmente necesita, es decir, compenetrarse en la problemática individual de cada cliente a fin de ofrecer soluciones integrales.
- d. Interés sincero por el cliente: La mayoría de los clientes no pueden distinguir fácilmente entre un buen servicio y uno no tan bueno, sin embargo sí pueden diferenciar una buena relación personal de cualquier otra. Situación que debe ser observada por los L.C. si realmente quieren conservar al cliente.
- e. Dar razones para adquirir el servicio: Las personas al comprar algún objeto pueden examinarlo, compararlo con otros de su tipo y elegir el mejor. Para el caso de los servicios, no es posible efectuar el procedimiento descrito con antelación para elegir al mejor, es decir el cliente adquiere el servicio sin saber a ciencia cierta si le será de utilidad o no. El L.C. deberá dar a sus clientes un

servicio que cumpla las expectativas de los mismos, y de no ser posible hablar honestamente y rechazar el servicio.

- f. Fijación de honorarios: Una mujer pasaba por las calles de París cuando vio que Picasso dibujaba un boceto en un café al aire libre. Sin que la emoción le permitiera ser presuntuosa, la mujer pidió a Picasso que le hiciera un retrato bosquejado y le cobrara en consecuencia.

Picasso la complació y en solo unos minutos, ahí estaba: un Picasso original.

¿Cuanto le debo? -Pregunto ella-.

"Cinco mil francos" -respondió él-.

"Pero solo se tardo tres minutos" -le recordó ella cortésmente-.

"No" - aseguró Picasso-. "Me tarde toda la vida."²⁶

Es necesario dejar de menospreciar el valor de los servicios ofrecidos por el L.C. considerando el enfoque que Picasso le dio, es decir, no cobrar por hora sino por experiencia.

- g. Definir al servicio como una inversión no como un gasto: El definir los servicios prestados por el L.C. como una inversión en lugar de un gasto que a reutilizará a la entidad, enseñando al beneficiario a utilizar favorablemente los servicios referidos.
- h. Educación empresarial: El empresariado mexicano se encuentra realmente falto de educación que le permita desarrollar su negocio competitivamente, por tal motivo el L.C. deberá instruirlo en aspectos de control interno, toma de decisiones y otros análogos a la administración.

La cultura es el espejo de la conducta en la medida en que se pueda incorporar en ésta los nuevos valores fiscales contables, se observará un importante cambio en el proceder de los individuos y del propio Estado. Llegando a un punto donde ya no se verán las contribuciones como una mera "imposición" sino como una aportación debida y razonada de recursos para solventar los gastos públicos.

Por otro lado la profesión de los Licenciados en Contaduría deberá reposicionarse ante la sociedad, a efectos de que logre dar testimonio de todas las virtudes de esta profesión, no solo en el aspecto empresarial, sino en el aspecto personal y familiar. Lo que evidentemente conlleva un cambio de Cultura tanto Contable como Fiscal.

²⁶ Beckwith, Harry. *Venda lo invisible*, Pags. 87-88.

CONCLUSIONES



El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio, Hacia una Cultura Fiscal Contable.

Desarrollar un cambio tan radical como el que se pretende, ciertamente es difícil pero necesario si se quiere conformar un conjunto de preceptos, ideas y valores comunes para todos los mexicanos, que coadyuve la incorporación de nuestro país una modernidad que incluya a todos sus habitantes y a un gobierno que mande obedeciendo a su pueblo.

En este sentido la misión del contador público consiste en optimizar y racionalizar la aplicación y obtención de los recursos monetarios de las entidades (el Estado, las sociedades o los individuos), en beneficio de sus clientes y la comunidad, desempeñándose bajo los más altos niveles de calidad y ética. Honesta y patrióticamente en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, así como en la planeación, análisis, interpretación e investigación de las finanzas.

Cabe precisar que no se pueden esperar cambios inmediatos, los cambios propuestos pueden requerir años, más aún si consideramos el hecho de lo arraigado como se encuentran los valores y principios actuales y que no todas las personas se encuentran dispuestas a abandonarlos. Para poder lograr esos objetivos, será necesario educar a los individuos, reforzando en ellos los principios y valores que les permitan conducirse de manera responsable y comprometida con su país, estado y municipio, resguardando su patrimonio apoyado por un L.C.

Indudablemente un contador o miles de ellos por si mismos no lograrían llevar a cabo un cambio social de tal magnitud, pero sí se actúa sinérgicamente a través de

organizaciones, facultades, colegios e instituciones publicas, se pueden generar cambios verdaderamente importantes.

Lo anterior se puede ejemplificar de diversas formas: Un profesor que transmite los nuevos valores a sus alumnos, los L.C. que son empleados de la Administración Pública a sus compañeros y a los particulares, otros que laboran en empresas y despachos, etc.. Las oportunidades son tan diversas que si son aprovechadas es posible llegar a realizar un cambio benéfico para México y por consecuencia también para la profesión.

Como anteriormente se planteó el objetivo de toda profesión es satisfacer necesidades específicas relacionadas con su campo, que fin más loable que servir a la patria y que forma más digna de representar a nuestra Universidad Nacional. En la medida que se asimile la nueva cultura fiscal contable, podremos cooperar de mejor manera para su desarrollo.

Por su parte los demás profesionistas deberán generar nuevos enfoques de su actividad orientados a lo que actualmente realizan y ofrecen, sumándose a contribuir en su alcance y posibilidad para lograr en nuestro país una modernidad que incluya a todos sus habitantes y a un gobierno que mande obedeciendo a su pueblo.

BIBLIOGRAFIA



El Licenciado en Contaduría Factor de Cambio, Hacia una Cultura Fiscal Contable.

LIBROS:

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., *Normas de actuación profesional en materia fiscal*, 2da Edición, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1997.

Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 14va Edición, México, D.F., Editorial Themis, S.A. de C.V., 1999.

Beckwith, Harry, *Venda lo invisible. La mercadotecnia de los servicios intangibles*, 1ra Edición, Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A., 1997.

Brimson, James, *Contabilidad por actividades*, 1er Edición, México, D.F., Ed. Marcombo, 1997.

Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta I*, 1ra Edición, México, D.F., Editorial Themis, S.A. de C.V., 1995.

Comisión de Ética Profesional, *Código de ética profesional*, México, D.F., Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C., 1998.

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, *Normas y principios de Auditoría*, 18ª edición, México D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1998.

Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, *Principios de contabilidad*, Edición 1998, México, D.F., Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C., 1998.

Cortés Gutiérrez, Juan, *Apuntes de Auditoría*, Cuautitlán Izcalli, México, Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, UNAM, S/A.

del Río Sánchez, Cristobal, *Hacia la científicidad de la contaduría*, 1er Edición, México, D.F., Ecasa, 1990.

Elizondo López, Arturo, *La Investigación Contable. Significación y metodología*, 3ra. Edición, México, D.F., Ed. ECAFSA, 1985.

Fernández Maestre, Adolfo, *Contabilidad General*, 2da edición, Barcelona, España. Cultural de Ediciones, S.A., 1997.

Fernández y Cuevas, José Mauricio, *Derecho Constitucional Tributario*, 1ra Edición, México, D.F., Editorial Dofiscal Editores, 1983.

Fronti de García, Luisa, *Práctica profesional del contador público*, 1ra Edición, Buenos Aires, Argentina, Ed. Macchí. 1995.

García Colín, Juan, *Contabilidad de costos*, 1ra Edición, México, D.F., Ed. Mc Graw Hill, 1996.

Giral Barnés, José, *Cultura de Efectividad*, 2da Edición, Grupo Editorial Iberoamérica, S.A. de C.V., 1993.

González Reyna, Susana, *Manual de redacción e Investigación Documental*, 4ta Edición, México, D.F., Editorial Trillas, 1998.

Guajardo Cantú, Gerardo, *Contabilidad Financiera*, 2da Edición. México, D.F. Mc Graw Hill. 1995.

Hammer, Michael, *Reingeniería*, 2da Edición, México, D.F., Grupo editorial Norma, 1997.

Ibáñez Brambila, Berenice, *Manual para la elaboración de tesis*, 2da Edición, México, D.F., Editorial Trillas, 1990.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Estatutos y sus Reglamentos*, 3ra. Edición, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1996.

Latapí Ramírez, Mariano, *La realidad de los Impuestos en México, 30 años de perversión fiscal*, 1ra Edición, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa computarizados, S.A. de C.V., 1998.

Masaaki, Imai, *Kaizen La clave de la ventaja competitiva japonesa*, 1ra Edición, México, Ed. CECSA. 1989.

Mercado Huerfía, Salvador, *¿Cómo hacer una tesis?*, 2da Edición, México, D.F., Limusa, 1991.

Picazo Manríquez, Luis, *Rumbo al siglo 21 Nuevas Dimensiones del C.P.*, 1ra Edición, México, D.F., Ed. Mc Graw Hill, 1992.

Supremae Legis Servi Sumus ut Liberti Esse Possimus, *Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*, 1ra Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1994.

Tapia Ayala, Francisco, *El C.P. y la productividad de la Empresa*, 1ra Edición, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1988.

Wynne, Roberts, *La empresa y los factores que influyen en su funcionamiento*, 1ra Edición, México D.F., Ed. Alfaomega, 1997.

LEGISLACION:

LEYES:

H. Congreso de la Unión, *Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1917-2001.

H. Congreso de la Unión, *Ley Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2000*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1999.

H. Congreso de la Unión, *Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2001*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 2000.

H. Congreso de la Unión, *Miscelánea Fiscal 2001*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 2000.

H. Congreso de la Unión, *Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1997.

H. Congreso de la Unión, *Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores*, Diario Oficial de la Federación, 1989.

H. Congreso de la Unión, *Ley Federal del Trabajo*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1970.

CÓDIGOS:

H. Congreso de la Unión, *Código Fiscal de la Federación*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1981.

REGLAMENTOS:

Ejecutivo Federal, *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, México, D.F., Diario Oficial de la Federación, 1984.

Departamento de Exámenes Profesionales, *Reglamento de Exámenes Profesionales*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1995

REVISTAS:

Comisión de Principios de Contabilidad, "*Boletín A-7 Comparabilidad*", Contaduría Pública, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 4-11, II-1994, No. 258.

Del Valle Noriega, Jaime, "*El Contador Público a partir de la crisis*", Veritas, México, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., 37-42, XII-1996, No. 1504.

Nolasco Gutiérrez, Carmen, "*Proyecto de definición de las áreas de conocimiento de contaduría y administración de la FCA, UNAM*", Contaduría y Administración, México, D.F., Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, 5-13, VI-IX-1998, No. 190.

Olay Pérez, Luis Pedro, "*La Licenciatura de Contador Público en México y en los Estados Unidos*", Contaduría Pública, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 4-11, XI-1994, No. 187.

Pérez Cervantes, Felipe, "*La imagen del Contador Público en el área fiscal*", Contaduría Pública, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 5-10, VIII-1996, No. 288.

Pimentel Jiménez, Hector, "*Requisitos Mínimos Referentes a la Personalidad del Contador Público*", Contaduría Pública, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 20-26, X-1991, No. 230.

Purón Mier y Terrán, Alejandro, "*Requerimientos para ejercer en México, Estados Unidos y Canadá*", Contaduría Pública, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 26-30, VII-1996, No. 287.

Ruiz de Chávez, Salvador, "*¿Debe especializarse al Contador Público en la Licenciatura?*", Contaduría Pública, México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 30-33, IX-1998, No. 313.

SITIOS WEB CONSULTADOS:

www.anfec.org.mx, sitio de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.

www.amcp.org.mx, sitio de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A.C.

www.ccpm.org.mx, sitio del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

www.cddhcu.gob.mx, sitio de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión.

www.imcp.org.mx, sitio del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

www.imss.gob.mx, sitio del Instituto Mexicano del Seguro Social.

www.infonavit.gob.mx, sitio del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

www.sat.gob.mx, sitio del Servicio de Administración Tributaria.

www.shcp.gob.mx, sitio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

www.unam.mx, sitio de la Universidad Nacional Autónoma de México.