

58 2. juu



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

## **EL DICTAMEN FISCAL GENERALIDADES, EVOLUCION, SITUACION PREVALECIENTE Y PERSPECTIVAS**

### **SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N  
MARIA ESTHER FLORES HERRERA  
PABLO RODRIGUEZ SOLORIO

DIRECTORA DEL SEMINARIO:  
C. P. MARTHA AGUIRRE JIMENEZ



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.

# TESIS CON FALLA DE ORIGEN

## PROLOGO .

Tomando en cuenta el creciente universo de contribuyentes y por consecuencia la mayor necesidad de control y revisión por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, decidimos elaborar un esbozo del marco teórico, -- legal y de Etica Profesional que regulan al Dictamen Fiscal; ya que se ha convertido en un instrumento eficaz para la función de Fiscalización.

Así mismo, el Contador Público independiente, se ha constituido como el principal aliado de las Autoridades Hacendarias para ejercer esta función, por lo que consideramos de importancia, incluir su opinión sobre algunos aspectos del Dictamen Fiscal.

**EL DICTAMEN FISCAL**  
**GENERALIDADES, EVOLUCION, SITUACION**  
**PREVALECIENTE Y PERSPECTIVAS**

1. CONCEPTOS BASICOS SOBRE EL DICTAMEN EMITIDO POR EL CONTADOR PUBLICO.
  - 1.1. Definición
  - 1.2. Función privativa del Contador Público
  - 1.3. Bases técnicas y de Etica Profesional sobre las cuales se emite un dictamen
  - 1.4. Diferentes tipos de dictamen.
2. ORIGEN Y FUNDAMENTO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL.
  - 2.1. Decreto pulicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959.
  - 2.2. Reglamentación
    - 2.2.1. Instructivos de la serie 10
    - 2.2.2. Artículo 85 del Código Fiscal y modificaciones en el nuevo Codigo Fiscal, vigente a partir del 10. de abril de-1983.
    - 2.2.3. Reglamentación del Artículo 85
3. LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y EL DICTAMEN FISCAL
  - 3.1. Facultades revisoras (Fundamento legal)
  - 3.2. Formas de revisar el dictamen por la -- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
  - 3.3. Sanciones aplicables en caso de irregularidades.
4. PERSPECTIVAS DEL DICTAMEN FISCAL
  - 4.1. Su aceptación y utilidad, situación preva-  
leciente en base a una encuesta.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

## CAPITULO I

### CONCEPTOS BASICOS

#### 1.1. DEFINICION

La estructura social en que vivimos requiere que todas las personas, tanto físicas como morales que obtengan ingresos, contribuyan con una parte proporcional --- de éstos, para cubrir los gastos públicos y la presta--- ción de servicios.

El Estado tiene sus fuentes de ingresos por medio-- de los impuestos, derechos y aprovechamientos , siendo-- los impuestos el renglón más importante de recaudación - y por lo tanto el que más atención merece.

Para que el fisco pueda verificar el entero correc-- to de los impuestos a los que este afecto el contribu--- yente, exige un registro cronológico de las operaciones-- que realiza éste. Dicho registro se hace en libros que-- el mismo fisco señala, los cuales integran la Contabili-- dad del contribuyente, que pueden ser complementadas, -- pero nunca substituidas con otro tipo de registros que -- le pueden servir para control interno a las personas fi-- sicas y morales.

El registro de operaciones que se mencionan anteriormente debe observar determinados principios (Principios de Contabilidad generalmente aceptados), los -- cuales se aplicarán en forma consistente, de éste registro de operaciones es de donde emanan los Estados -- Financieros; ¿pero cómo y quien puede garantizar al -- Fisco el correcto registro, sin omisiones, sin alteraciones, de éstas operaciones?

Aunque el Fisco conserva su facultad de revisar -- el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los -- contribuyentes, le sería imposible ejercer un control -- efectivo sobre éstos, por lo que se auxilia de un profesional capacitado que emita su opinión sobre la ver -- cidad de los estados financieros que presenta el con-- -- tribuyente, dicha opinión que conocemos con el nombre -- de Dictamen se formula observando las normas que dic-- -- ta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y debe-- -- rá contener la información que la reglamentación vigente señale.

En consecuencia podemos definir al Dictamen como:

Es la opinión que emite un Contador  
Público, después de haber auditado--  
los Estados Financieros de una enti

dad. conforme a las Normas y procedimientos establecidos por la profesión organizada y reconocida.

En la definición antes mencionada se señala que el Dictamen es el resultado de una Auditoría, por lo que consideramos conveniente transcribir la definición de la misma:

" Es el examen metódico y ordenado de la Contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con la mismas, a fin de determinar su corrección".<sup>A</sup>

Esta definición se refiere a una auditoría financiera, ya que sería imposible abarcar en una sola definición todas las auditorías que en la actualidad existen, como son la Auditoría administrativa, la operacional, la social, etc.

El texto del dictamen según boletín H01 de Normas de Auditoría nos dice:

" En mi opinión, con base en el --- examen que practiqué, los Estados Financieros que acompañan, preparados por la administración de la --- compañía, presentan la situación -- financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de Diciembre de \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por - el año que termina en esa fecha."

Este texto se puede ver modificado en caso de que existan salvedades, opinión negativa o abstención de opinión, puntos que se trataran con más detalle posteriormente.

## 1.2. FUNCION PRIVATIVA DEL CONTADOR PUBLICO

La Contaduría Pública ha tenido una gran evolución principalmente a finales del siglo XIX, impulsada por la Revolución Industrial y la gran diversidad de empresas que surgieron, todas éstas con necesidad de información financiera, de controles sobre sus operaciones, de esquemas que determinen una organización definida; lo cual trajo como consecuencia que el campo de acción del Contador se viera incrementado y prácticamente sin límites dentro del ámbito no sólo de la información -- sino de la eficiencia de operación.

En la actualidad la actividad del profesionista de la Contaduría Pública abarca las siguientes ramas:

- a. Organización.- Tiene por objeto estructurar los planes que van a seguirse dentro de la empresa.
- b. Administración de Empresas.- Se refiere a la planeación general de la empresa, tanto en lo referente a su estructura como a su funcionamiento de acuerdo con un programa.
- c. Finanzas.- En ésta área el Contador Público planea, dirige y evalúa los resultados en las operaciones.

monetarias de la empresa.

- d. Asesoría a la Gerencia.- En éste campo el Contador -- puede asesorar en lo referente a posición en el mer-- cado, recursos físicos y financieros, organización y productividad del negocio, relaciones humanas etc.
- e. Auditoría.- Practicar el examen de los Estados Financie-- ros con objeto de emitir una opinión sobre ellos.
- f. Fiscal.- Dictaminar para fines fiscales y desarrollar-- estudios sobre planeaciones fiscales a corto y largo - plaz o, asesora y promueve asuntos relacionados a ésta área.
- g. Consultoría.- En ésta área, el Licenciado en Contadu-- ría Pública tiene capacidad para desempeñar eficiente-- mente tareas muy importantes de carácter técnico en -- los campos de planeación financiera, costos, control - interno, etc.

Otros servicios que puede prestar el Contador Público son:

- h. Mercadotecnia
- i. Administración de personal
- j. Sistemas y procedimientos
- k. Reorganización de plantas industriales

Como se puede observar una de las actividades del Contador Público es la Auditoría, actividad que tiene su origen en la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862. Fué ésta quien reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público; para 1880 el gobierno inglés reconoció al Instituto de Contadores autorizados en Inglaterra-- y Gales para ejercer la profesión del auditor.

En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos preparó un folleto en el cual exponía una serie de métodos para realizar una Auditoría, en el cual se incluía un modelo de dictamen; éste folleto significó el primer intento de unificar criterios sobre la metodología a seguir para la revisión de un dictamen.

Para el año de 1930 todavía se le conocía a éste con -- el nombre de certificado, concepto erróneo, ya que se da -- a entender un grado de exactitud que no tienen los estados-- financieros.

Este nombre se le daba por considerar que la auditoría -- se practicaba con el objeto de descubrir fraudes.

En la actualidad esta idea ya no existe entre los nom-- bres de negocios, debido a la divulgación que han dado los--

organismos que agrupan la profesión, sobre los trabajos que realizan los Contadores Públicos al llevar a cabo una Auditoría.

Los primeros trabajos que se desarrollaron en México con el fin de tener bases uniformes para la elaboración de un dictamen, se remontan al año de 1939, cuando el Instituto Mexicano de Contadores titulados de México editó el folleto denominado la Certificación de Balances para fines de cotización de valores.

Con anterioridad a éste folleto se editaron algunas traducciones de artículos publicados en revistas -- del Instituto Américo de Contadores Públicos.

En 1955 se forma la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, la cual fué establecida por el -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que tiene -- como objetivos principales:

1. Determinar las Normas de Auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse al Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de Auditoría para el examen de los Estados Financieros que sean sometidos a dictamen de un Contador Público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier prueba de Auditoría en sentido amplio, que lleve a cabo --

el Contador Público cuando actúa en forma indepen--  
diente.

4. Hacer las recomendaciones que resulten necesarias -  
como complemento técnicos emitidos por la propia --  
comisión.

### 1.3. BASES TECNICAS Y DE ETICA PROFESIONAL SOBRE LAS CUALES SE EMITE UN DICTAMEN.:

Como se señala anteriormente para poder emitir un Dictamen, el Contador Público debe de reunir ciertas características particulares que constituyen las normas de auditoría; de ésta misma manera éste profesional debe de tener ciertas características de tipo moral que están contenidas en el Código de Etica profesional.

De estos dos tipos de normas se hablara a continuación.

#### BASES TECNICAS NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de la Auditoría y de sus características específicas.

#### CLASIFICACION:

##### 1. NORMAS PERSONALES

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

2. NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

- a) Planeación y supervisión
- b) Estudio y evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

3. NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN.

- a) Aclaración de la relación con los Estados Financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- b) Aplicación de los Principios generalmente aceptados.
- c) Consistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad.
- d) Suficiencia en las declaraciones-informativas.
- f) Negación de opinión.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos,--  
Las Normas de Auditoría deben considerarse como los princi  
pios que dan base a la Auditoría, que controlan la natura-  
leza y extensión de la evidencia que va a obtenerse median-  
te los procedimientos de la misma.

## 1. NORMAS PERSONALES

### a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El auditor debe de tener una preparación y capacidad profesional que lo coloque en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios. Debe de tener un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad profesional que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio.

Esta capacidad la obtiene por medio de la madurez de juicio que la adquiere poniendo en práctica sus conocimientos académicos.

El entrenamiento técnico lo logra por medio de los requisitos escolares establecidos para obtener el título de Contador Público.

Pero no solamente acreditando ciertas materias para obtenerlo, basta para tener los elementos antes mencionados-- se requiere que el Contador Público complemente su preparación por medio de lecturas de revistas, folletos, libros etc. afines a la materia y además que sus primeros trabajos los realice bajo la dirección de un auditor con experiencia, -- para que éste último le transmita sus conocimientos.

### b. Cuidado y diligencia profesional

Cuando se habla de el cuidado y diligencia profesional

en un trabajo se refiere al interés que debe de poner el Contador Público que lo esta desarrollando; esto - no quiere decir que el trabajo se haga sin errores o - perfecto, sino que debe de tener responsabilidad y -- honradez, ya que de ocurrir errores por negligencia - de éste, faltará a esta norma y podrá hacerse acree-- dor a las sanciones respectivas.

c. Independencia mental.

Para poder emitir un dictamen el Contador Público debe de tener independencia mental, esto quiere decir que no se tiene que sentir obligado con nadie al expresar su opinión.

Es por eso que en el Código de Etica profesional - en su artículo 2.21 nos dice que no existe independen- cia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros cuando el Contador Público:

1. Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, - administrador o empleado del cliente, que tenga in- tervención importante en la administración del pro- pio cliente.

2. Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa -- afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma -- como se le designe y se le retribuya sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
3. Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión o -- pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
4. Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancia en las cuales su emolumento -- dependa del éxito de cualquier transacción.

5. Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.
6. Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamientos de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
7. Perciba de un sólo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra -- proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le -- impida manter su independencia.

Por otra parte el reglamento del artículo 85, en su artículo 7º dice que esta prohibido para el Contador -- Público dictaminar los Estados Financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad en los anteriores casos.

## 2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

### a. Planeación y supervisión

Todo trabajo para que pueda ser culminado eficaz y eficientemente debe de ser planeado.

Así el auditor para que obtenga los elementos de juicio suficientes y competentes debe de planear la Auditoría con sentido de previsión antes de emprender cada fase del trabajo.

Esta planeación a su vez da por origen que el auditor pueda emplear a su personal adecuadamente, dándole labores a realizar de acuerdo a su capacidad y experiencia, y le permita a su vez ejercer una supervisión más adecuada y directa ya que él la ejercerá más estrecha en los rubros y operaciones de mayor importancia.

### b. Estudio y evaluación del control interno.

El estudio y evaluación del control interno es la parte que da cimentación a la auditoría, ya que mediante éste se determina el alcance y oportunidad que se da a las pruebas, mediante éste estudio se determina el grado de confianza que se deposita en cada área o departamento.

Este estudio no es meramente teórico, es decir, no se basa solamente en los manuales de procedimientos ni en lo que piensen o digan los directores, sino que se analiza en forma práctica y objetiva la realidad de la secuencia que llevan las operaciones, así como los controles, autorizaciones, verificaciones y demás a los que debe estar sujeta dicha operación.

Por otro lado este estudio y evaluación del control interno permite determinar con mayor facilidad los posibles errores, ya que como sabemos el control interno es considerado como el "sistema nervioso" de una empresa y es de ahí de donde se desprenden las principales y más importantes observaciones para formular la carta de sugerencias.

c. Obtención de evidencia suficiente y competente.

Como se señala anteriormente el Contador Público al practicar una auditoría, lo hace con el fin de emitir un dictamen, Este dictamen debe hacerse en base a la revisión exhaustiva que hizo de los comprobantes, registros, etc., de la Contabilidad. A estos elementos es a los que se les llama evidencia comprobatoria, ésta evidencia debe ser suficiente y competente. Se dice que es suficiente -

cuando por una sola prueba o varias pruebas el auditor o sus ayudantes han obtenido la certeza moral de que los datos son reales y es competente cuando se refieren a -- hechos, circunstancias, o criterios que realmente tengan importancia.

El auditor debe de hacer un programa de tal forma que le permita revisar las partidas de mayor importancia. Se dice que una partida tiene importancia relativa cuando -- un cambio en ella, en su presentación, en su valuación, - en su descripción o cualquiera de sus elementos pudiera - modificar la información.

### 3. NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN

- a. Aclaración de la relación con los Estados Financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

El Contador Público por ningún motivo debe permitir que su nombre aparezca en aquellos Estados Financieros en donde no quede explicada claramente la relación que tienen con esos Estados Financieros, es decir debe de aclararse después de su nombre el cargo o la labor que realizó en dicho trabajo, ya que de lo contrario las personas que lean el informe y vean su nombre lo asociaran como la persona que revisó todos los rubros del Balance y del Estado de Pérdidas y Ganancias, y en consecuencia estaría asumiendo toda la responsabilidad.

- b. Aplicación de Principios de Contabilidad generalmente aceptados y su consistencia.

Como sabemos los Principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los Estados Financieros.

Para que el auditor pueda emitir su opinión necesita verificar que los Estados Financieros hayan sido hechos-

en base a Principios de Contabilidad y que además fueron aplicados consistentemente. Esto es con el fin de que se puedan comparar con los de ejercicios anteriores o con Estados Financieros que corresponda a otras entidades.

c. Suficiencia de las declaraciones informativas

Debe de haber suficiencia en las declaraciones informativas para que el auditor pueda interpretar lo -- que realmente se quiso decir.

En los casos en que la información es poco clara o no se obtuvo la evidencia suficiente y competente el -- auditor debe de hacer excepciones parciales o salvedades a cualquiera de esas afirmaciones. Al hacer esto debe de exponer claramente las razones que tuvo para -- ello, y debe de exponer la trascendencia o importancia relativa que la salvedad tiene dentro del cuadro general de los Estados Financieros.

d. Abstención de opinión.

Cuando el Contador Público no ha podido obtener la evidencia suficiente y competente para cerciorarse si-

los Estados Financieros son o no razonablemente correc  
tos, deberá abstenerse de opinar, y al hacer esto debe  
de declarar claramente las causas por las cuales no --  
esta en condiciones de hacerlo.

## BASES DE ETICA PROFESIONAL.

Los postulados de Etica Profesional sobre los cuales se elabora un Dictamen estan muy relacionadas con las Normas de Auditoria, así por ejemplo, en el Código de Etica Profesional en su artículo 2.04 dice que el Contador Público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia mental, si ésta se encuentra limitada y el 2.2. enumera las diferentes causas en las cuales el Contador Público no podrá dictaminar.

De estos mismos casos habla la norma de auditoria referente a la independencia mental.

Otra referencia que se hace es la de el artículo 2.02 de el Código de Etica Profesional que dice que -- "ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos. A esto mismo se refiere la norma relativa a la información y dictamen (aclaración con los Estados Financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos. )

#### 1.4. DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN

Según lo comentado anteriormente, el Dictamen es la opinión escrita que el Contador Público hace sobre los Estados Financieros, después de su revisión sobre bases técnicas y de ética profesional.

Una vez obtenida la evidencia suficiente y competente, el contador esta en posibilidades de emitir -- su opinión, cuando por cualquier motivo no pueda cerciorarse de la autenticidad de los hechos o tenga restricciones a sus pruebas, debe de hacer excepciones al dictamen, de ahí se derivan los diferentes tipos de dictamen que son:

- a. Dictamen limpio
- b. Con salvedad
  - b.1. A los principios
  - b.2. A la consistencia
  - b.3. Al alcance
- c. Opinión negativa
- d. Abstención de opinión.

#### DICTAMEN LIMPIO

Es aquel en donde el Contador Público no tuvo limitación alguna en su trabajo, no encontro conceptos de --

partidas significativas que estuvieran en desacuerdo - con Principios de Contabilidad generalmente aceptados- y cumplió con todas las observaciones de las diferen-- tes leyes que reglamentan a la empresa auditada.

#### DICTAMEN CON SALVEDAD

Según el boletín N;. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como:

" Las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal."

Cuando el Contador Público después de haber realizado su examen no ha podido llegar a la conclusión que los Estados Financieros en su conjunto presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, deberá poner una o varias salvedades en su dictamen las cuales tienen como finalidades exceptuar de la opinión favorable que se ha formado de los estados tomados como un todo a uno o varios renglones que se encuentran afectados.

### OPINION NEGATIVA

Un dictamen negativo es una opinión en el sentido que "Los Estados Financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación de acuerdo con Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

### ABSTENCION DE OPINION

Cuando el Contador Público al realizar su examen se ha visto limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias se abstendrá de opinar, ya que no tiene la evidencia suficiente y competente para poder emitir un dictamen.

Al abstenerse de expresar una opinión, el Contador Público deberá indicar claramente todas las razones -- o motivos que dieron lugar a la abstención.

## CAPITULO II

### ORIGEN Y FUNDAMENTO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL

#### 2.1. DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE ABRIL DE 1959.

El 30 de abril de 1959, es la fecha de nacimiento para el Dictamen Fiscal, y para el órgano de vigilancia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado Auditoría Fiscal Federal (Actualmente Dirección de Fiscalización.)

Este órgano tenía como función primordial la vigilancia del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuestos; para lograr una mayor y más justa recaudación de éstos, así mismo esta dependencia tiene facultad para "ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación contabilidad y bienes de los causantes y de las personas--relacionadas con ellos.

Estas diligencias serán de carácter general y no se --limitarán a determinado impuesto"<sup>1</sup>

La respuesta a éste decreto, por parte de la membresía de la Contaduría Pública, no se hizo esperar; en las diferentes revistas, se publicaron artículos, planteando--

1. Decreto publicado el 30 de abril de 1959.  
Art. 4º

dudas sobre el decreto.

Se organizaron conferencias, mesas redondas, pláticas con los funcionarios de la Secretaría de Hacienda, éstas-pláticas se realizaban periódicamente, con el fin de intercambiar impresiones sobre los resultados obtenidos, para corregir las directrices fijadas en el decreto y hacer de éste un óptimo instrumento de fiscalización.

Algunos Contadores Públicos se mostraron inconformes sobre las consideraciones a que hacía mención el decreto-ya que argumentaban que se debería de dar certeza absoluta a lo que se afirmaba en el dictamen, y no quedar sujetos a una probable revisión; sin embargo la mayoría lo vio muy razonable y consideró que era un gran avance para nuestra carrera.

Dentro de los considerandos de éste decreto se deja en libertad a los contribuyentes para que elijan entre los Contadores Públicos que tengan registro, para que les presten asistencia técnica, los cuales revisarán y dictaminarán sus Estados Financieros. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de su dependencia (Auditoría Fiscal Federal) los considerará ciertos salvo prueba en contrario, todo esto, es con el fin de evitar molestias innecesarias a los contribuyentes honestos y cumplidos y que las autoridades puedan orientar sus revisiones hacia contribuyentes defraudadores.

El artículo 6º de éste decreto menciona los requisitos que deben reunir los Contadores Públicos para poder dictaminar y a la letra dice:

" Art. 6º

Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el registro de Contadores Públicos. El registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los requisitos siguientes:

- a. Ser de nacionalidad mexicana
- b. Tener título de Contador Público, registrado en la Dirección General de Profesiones.
- c. No pertenecer a despachos o asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica nombres de personas que carezcan de título expedido por instituciones mexicanas autorizadas para ello por la Dirección General de profesiones y
- d. Ser miembro de un Colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones",

El artículo 11 también es importante por que nos señala la documentación que debe de contener el Dictamen:

"Art. 11

Las declaraciones a que se refiere el artículo 7º irán siempre acompañadas con:

- I. Un Balance dictaminado por Contador Público registrado en la Dirección de Auditoría Fiscal y el Estado de Pérdidas y Ganancias del ejercicio que se examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres --- inmediatos anteriores.
- II. Las normas aclaratorias que ameriten las partidas de ambos Estados Financieros, a juicio del Contador, para su mejor interpretación.
- III. Un informe del mismo Contador sobre el Balance y Estado de Pérdidas y Ganancias que contengan un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los causantes.
- IV. El Dictamen del Contador en el sentido de -- que la revisión practicada se hizo de acuer-

do con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que se aplicaron de acuerdo con las circunstancias que se presentaron y que se observaron por el causante los Principios de Contabilidad, también generalmente aceptados, en forma consistente en relación con el ejercicio inmediato anterior.

- V. Estado del movimiento de las cuentas del -- capital contable.
  
- VI. Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina comparandolo con los estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores, cuando se trate de causas de Cédula II.
  
- VII. Conciliación de la utilidad contable con la - utilidad gravable.
  
- VIII. Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en la - que harán constar las bases impositivas.

y los importes de los impuestos pagados -- durante el período a que se refiere el dic  
tamen.

IX. Cédula en que se determinen los efectos en los resultados, cuando el causante haya' mo  
dificado los Principios de Contabilidad -- aplicados en el ejercicio inmediato ante--  
rior.

X. Estado que muestre los movimientos de las cuentas que registren la estimación de cre  
dito incobrables, provisión para fluctua--  
ciones en inventarios, provisiones por de--  
preciación y amortización, así como provi--  
siones de pasivos.

Como podemos darnos cuenta la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, desde el principio trató de que hubiera uniformidad en la presentación de los dictámenes, así -- como allegarse de la información suficiente y necesaria-- para poder corroborar la información del Contador Públi--  
co.

## 2.2.1. INSTRUCTIVOS DE LA SERIE 10

Paralelamente al decreto publicado en el Diario Oficial el 30 de abril de 1959, se emitieron instructivos de la serie 10, que aunque estos mismos lo mencionan que son de carácter interno, se facilitó su conocimiento a los -- Contadores Públicos para que éstos formularan la información requerida por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en la forma que ésta dependencia la requería.

10.1 Se refiere al texto del dictamen que se empleará para los efectos del Art. 85 del Código Fiscal de la -- Federación, con el fin de unificar criterios.

Este texto es el que mencionamos en el capítulo I inciso 1, agregándole solamente:

"Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en el Art. 85 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro -- dentro de impedimento profesional alguno y que en mi -- revisión se incluyó la verificación del cumplimiento -- de las disposiciones fiscales federales vigentes en el período auditado, sin observar omisión alguna de importancia. Dicha revisión no comprendió el examen de la --

clasificación arancelaria relativa los impuestos de importación y exportación."

10.2 Este punto se refiere a los procedimientos que se seguirán en caso de solicitud de exhibición de ex plicaciones de papeles de trabajo.

10.3 En éste instructivo se establecen los requisitos de presentación de dictámenes y el orden en que se deberán presentar los anexos, así mismo menciona la información que deberá tener la revisión que el Contador Público haga sobre el régimen fiscal del causante. También hace mención de los anexos complementarios que deberán acompañar al dictamen como son:

- a. Estado comparativo de resultados por los cuatro últimos ejercicios (podrá hacerse en miles de pesos)
- b. Estado comparativo de costo de producción y de ventas de los cuatro últimos ejercicios (Podrá hacerse en miles de pesos).

Por último hace referencia a la leyenda de que deberá aparecer al calce de los Estados Financieros.

10.4 Este instructivo nos indica los datos que debe -  
contener y la forma en que deberan presentarse -  
las solicitudes para dictámenes fiscales. Otro-  
punto que trata es el que muestra la forma en --  
que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal ---  
autoriza al Contador Público para que pueda emi-  
tir su dictamen.

10.5 El instructivo 10.5 sienta las bases sobre las -  
cuales se pueden dictaminar fiscalmente varios -  
ejercicios sucesivos e indica las declaraciones-  
que habran de mencionarse en cada caso.

10.6 En éste punto señala, que en caso de que resulten  
diferencias, en cuanto al pago de impuestos, por-  
la auditoría practicada, estas diferencias se ---  
deberán de pagar con los recargos correspondientes  
en declaración complementaria; el dictamen del ---  
Contador Público deberá incluir una copia de esta  
declaración.

10.7 Aquí habla de la forma en que se deben de presen--  
tar los Estados Financieros de las personas fisi--  
cas para poder dictaminarse. Deben de presentar  
un detalle completo de todas las empresas que in-

tegran su actividad mercantil.

10.8 En este instructivo señalan los casos en que el Contador Público emite un dictamen nugatorio o se abstiene de opinar. También menciona que en caso de que el Contador Público emita un dictamen nugatorio no se dará al dictamen los efectos fiscales a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal, salvo que por circunstancias técnicas especiales y a juicio de la Dirección General de -- Auditoría Fiscal Federal o Administración Fiscal Regional se concluya que la opinión negativa o -- las salvedades no afectan la declaración del Contador Público.

10.9 En este instructivo habla que forzosamente el contador público debe de presenciar la toma de inventarios físicos y debe de practicar la circularización de cuentas.

10.10

Se refiere a la forma en que deben de incluirse en el legajo o cuaderno del dictamen para que sean consultados los anexos del mismo. Esto es para facilitar a la Dirección General De Auditoría Fiscal Federal y de Administración Fiscal Regional los elemen-

tos contables y fiscales que le son indispensables para solicitar en forma mínima aclaraciones posteriores.

10.11 Este último instructivo señala las sanciones a que se hacen acreedores los Contadores Públicos que emitan un dictamen y hayan falseado las declaraciones hechas en el mismo.

2.2.2. ART. 85 DEL CODIGO FISCAL Y MODIFICACIONES EN EL  
NUEVO CODIGO FISCAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE --  
ABRIL DE 1983.

Con la publicación en el Diario Oficial del 19 de enero de 1967, del Código Fiscal de la Federación, se derogó el Decreto publicado el 30 de abril de 1959, y quedó plasmado en el Artículo 85 de éste Código la base que regula la dictaminación de Estados Financieros para fines fiscales.

En términos generales el decreto que se derogó con la aparición del Código Fiscal Federal es semejante al artículo 85, sólo que el hecho de haber sido integrado al Código antes mencionado nos da una idea de la gran aceptación y ayuda que significa para el Fisco los dictámenes para efectos fiscales.

ARTICULO 85

"Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen Contadores Públicos sobre los Estados Financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos.

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

III. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el Contador Público no hubiera dado cumplimiento a dichas disposiciones, la Secretaría previa audiencia suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de --

dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

El artículo 85 nos menciona en primer término la confiabilidad que le da la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los Estados Financieros dictaminados por Contadores Públicos titulados, salvo prueba en contrario.

En la primera fracción se establecen los requisitos para que un contador pueda obtener su registro en dicha Secretaría.

En la segunda menciona que los dictámenes deben de ser formulados observando las normas que dicta la Secretaría y hace notar que se reserva el derecho de cerciorarse que estén cumpliendo con dichas disposiciones.

En el segundo párrafo, inciso 2 señala las sanciones a las que un Contador Público se expone de no cumplir con los requisitos establecidos.

En el último párrafo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se deslinda de cualquier obligación que pudiera contraer por las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes y se reserva las facultades de vigilancia y comprobación sobre los contribuyentes o responsables solidarios.

MODIFICACIONES EN EL NUEVO CODIGO FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ABRIL DE 1983.

En el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981, se publicó el nuevo Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de Octubre de 1982, y últimamente diferido para abril de 1983, en él se contempla un sinnúmero de modificaciones, todas ellas "con el fin de facilitar el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales".<sup>1</sup>

En éste trabajo sólo se tocarán los puntos relativos al régimen de dictaminación fiscal, contenidos en el artículo 52 de éste nuevo código, y que son:

- a. Se incorpora en el Art. 52, segundo párrafo, el carácter de ley a las Normas de Auditoría, ya que anteriormente se consideraban en el Art. 9º del reglamento del artículo 55 del Código actual.
- b. En el inciso tres, se hace mención de la obligación del Contador Público a emitir conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Como puede observarse, éstas modificaciones son bastantes trascendentales para la profesión de la Contaduría, ya que se da carácter de ley a las Normas de Auditoría que regulan la técnica de dictaminación.

1. C.F.F. Exposición de motivos, pag. 2, párrafo 2.

Como se menciona en la exposición de motivos del código fiscal, se trata de facilitar el cumplimiento de -- las obligaciones fiscales y el dictamen fiscal es sin -- duda alguna un instrumento valioso para lograr éste ob-- jetivo, por lo que a medida que pasa el tiempo, el mar-- co jurídico por el cual se rige, tiende a darle bases -- más sólidas.

Enunciando los pasos trascendentales por los cuales ha pasado el regimen de dictaminación, se encuentran los siguientes:

- a. Aparición del Dictamen Fiscal, en el Decreto Publicado el 30 de abril de 1959.
- b. Publicación del Código Fiscal de la Federación de -- 1967 e inclusión del régimen de dictaminación en su artículo 85.
- c. Reglamentación del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se trata de fijar un marco jurídico adecuado al dictamen fiscal.
- d. Publicación del Código Fiscal Federal vigente a partir del 1º de Octubre de 1982, en el cual se afina el marco jurídico del régimen de dictaminación fiscal.

Mediante la evolución por la que ha pasado el Dictamen Fiscal, durante sus 22 años de vida, se ha tratado de adecuar a las necesidades imperantes en los diferentes años debido a que ha dado muy buenos resultados mediando las relaciones entre el contribuyente y el fisco.

### 2.2.3. REGLAMENTACION DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL

Con la publicación del reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación; en el Diario Oficial de fecha 11 de abril de 1980, se da un reconocimiento pleno a la actividad profesional del Contador Público, y se establece un adecuado marco jurídico que regula los derechos y obligaciones de las partes involucradas en la emisión de un dictamen financiero para efectos fiscales.

La importancia básica que tiene este reglamento para el profesionista de la Contaduría Pública, estriba en que se da reconocimiento a las normas de auditoria generalmente aceptadas como podemos darnos cuenta en el artículo 7º, en donde enuncia los casos en que el Contador Público, carece de independencia mental y el artículo 9º; en donde se establece que " los dictámenes relativos a los estados financieros de los contribuyentes deberán formularse de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de auditoria", emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Otro punto que señala el reglamento es que el Contador Público deberá emitir conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del -

contribuyente, en el que se consigne:

- I. La descripción de acuerdo con lo que indiquen las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría acerca de:
  - a. El régimen fiscal del contribuyente.
  - b. La verificación documental realizada
  - c. La revisión de bases, cálculo y entero de los impuestos federales correspondientes.
  - d. La revisión de la información complementaria incluida en los anexos a que se refiere el artículo 8º de éste reglamento.
  
- II. La declaración bajo protesta de decir verdad del apego del dictamen a lo ordenado en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y en éste reglamento, así como su opinión acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, indicando, en su caso, las omisiones observadas independientemente de su importancia relativa.

También nos habla en su artículo 11, de la revisión del dictamen y sus anexos, tema que se trata en el punto siguiente.

## CAPITULO III

### LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y EL DICTAMEN

#### 3.1. FACULTADES REVISORAS ( Fundamento legal)

Como quedo señalado en el capítulo anterior, la SEcretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre exige que el Contador Público que emita un Dictamen tenga suficiente capacidad técnica y solvencia moral, sin embargo en el mismo Articulo 85 del Código Fiscal de la Federación, en el último parrafo señala que puede ejercer sus facultades revisoras aun sobre empresas dictaminadas.

Así mismo en el parrafo II del Artículo citado, estipula que podrá revisar los papeles de trabajo con el fin de verificar que la Auditoría, que sirve de base para emitir un Dictamen se haya realizado conforme a las disposiciones que --- dicta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Dirección de Fiscalización puede ejercer sus facultades de revisión sobre los contribuyentes; con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales. Dichas facultades estan señaladas en el Artículo 85 del Códi

go Fiscal de la Federación y se llevan a cabo por medio de -  
visitas comiciliarias o auditorías.

Al practicar la auditoría tiene la facultad de verifi--  
car físicamente la existencia de toda clase de bienes y su -  
respectiva comprobación, con documentos que cumplan con los  
requisitos que estipulan las leyes fiscales, así también -  
practicar compulsas.

Estas visitas pueden ser:

- a. De inspección.- en las cuales se busca generalmente  
el cumplimiento de un impuesto, normalmente se trata  
de revisar los impuestos especiales.
- b. De auditoría.- que tiene como finalidad la compro--  
bación del cumplimiento de obligaciones tributarias  
por tratarse de una revisión general de la compañía,  
es más extensa y por lo mismo se ocupa mayor tiempo.

Otro medio de verificación de el correcto cumplimiento-  
de las obligaciones fiscales, es el de la revisión de decla-  
raciones.

Estos tipos de revisión se les conoce como revisiones directas, debido a que existe una relación entre el contribuyente y el fisco, sin intervenir terceras personas.

La revisión que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los dictámenes emitidos por los Contadores Públicos se conoce como revisiones indirectas, ya que se revisa el correcto pago de las obligaciones del contribuyente por medio del auditor, sin tener un trato directo con él.

### 3.2. FORMAS DE REVISAR EL DICTAMEN POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Como se menciono anteriormente la Secretaría efectua revisiones sobre los dictámenes emitidos por Contadores Públicos. Esta revisión puede abarcar desde la revisión de papeles de trabajo, hasta la visita domiciliaria por parte de las autoridades fiscales; observando la secuencia que fija el artículo 11 del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se señalan.

En primer término la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requerirá cualquier información, al contador que deberá estar incluida en los estados financieros dictaminados.

Si con este requerimiento no quedara satisfecho, pedirá

La exhibición de los papeles de trabajo elaborados en la auditoría, los cuales deberán ser la evidencia de el trabajo realizado; si esto no fuera así, se procederá a pedir información que se concidere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

En el caso que se requiera se pedira la exhibición de libros y documentación original.

Estos últimos puntos se le pedirán al Contador Público, y en caso de que éste no los proporcione se requerirá al contribuyente la información y documentación necesaria.

Una vez que se han agotado los procedimientos anteriores y existen duda sobre la validez del dictamen se procederá en los términos de la fracción 3ª del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la obtención de información de terceros, los que se reconocen en el medio de Auditoría Fiscal como compulsas.

Si de la revisión practicada conforme a las disposiciones de éste artículo se observan hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, se haran de su conocimiento por escrito, con copia al Contador Público, a fin de que dentro de los veinte días siguientes a la fecha de notificación, manifieste por escri-

to su inconformidad ante la unidad administrativa de la Secretaría competente para determinar créditos fiscales, ofreciendo las pruebas documentales pertinentes , mismas que deberá acompañar a su escrito o rendir a más tardar dentro de los -- 45 días siguientes al de su presentación.

La observancia de éste procedimiento no es obligatoria--- por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en todos los casos ya que podrá ejercer en cualquier momento --- sus facultades revisoras que le confieren el Art. 83, 84 y 85 del Código.

### 3.3. SANCIONES APLICABLES EN CASO DE IRREGULARIDADES

Los beneficios que ha redituado el dictamen para efectos fiscales, al sistema tributario mexicano es positivo sin duda alguna.

Pero la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no descarta la posibilidad de que existan profesionistas deshonestos que haciendo mal uso de la confianza que se deposita en ellos emitan dictámenes falsos. Por lo que la citada dependencia tiene que regular estas anomalías con una serie de -- sanciones, que serán más drásticas según la falta en que --- haya incurrido el Contador Público.

Esta serie de castigos se encuentran estipulados en el-- artículo 13 y 14 del Reglamento del Artículo 85 del Código - Fiscal Federal y son los siguientes:

Amonestación.- Es una llamada de atención al Contador-  
Público por incurrir en cualquiera de -  
éstas faltas:

- a. Cuando presente incompleta la informa-  
ción que exige la Secretaría de Ha--  
cienda y Crédito Público, ésto lo se-  
ñala los artículos 8°, 9° y 10° del  
mencionado reglamento.
- b. Cuando presenta fuera de tiempo el -  
dictamen.
- c. Cuando el Contador Público no cumpla  
con los requerimientos de información  
que se solicita a la Secretaría con  
el fin de verificar la validez del --  
dictamen según lo fija el artículo -  
11 del reglamento.

Suspensión.- Es la privación temporal del uso del regis-  
tro otorgado al Contador Público y procede  
cuando:

- a. El Contador Público acumule tres amonestaciones, en cuyo caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- b. Cuando formule el Dictamen sin observar -- las disposiciones fiscales relativas, en -- éste caso la suspensión podrá ser hasta por tres años.
- c. Cuando el Contador Público este sujeto a -- proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intenciona les contra el patrimonio de la persona, --- por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por --- cualquier otro, también de carácter intencional, que amerite pena corporal. En este caso la suspensión durará hasta la resolución definitiva.

Cancelación.- Es la ánulación definitiva de su registro en la Secretaría de Hacienda y Crédito -- Público, y será acreedor a ésta el Contador Público que :

- a. Reincida en formular el dictamen, los Estados Financieros y sus anexos en ---

contravención a las disposiciones fiscales; se le considerará reincidencia a la acumulación de tres amonestaciones.

- b. Cuando resulte culpable de la comisión de alguno de los delitos que se mencionan en el -- inciso tres y por el cual inicialmente se --- le hubiera suspendido.

En caso de haber detectado cualquiera de las anomalías antes mencionadas, la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público procederá a -- informar al Contador Público por escrito, con cediéndole un plazo de 15 días para que éste presente un escrito manifestando lo que a su derecho convenga, acompañado el escrito de la documentación comprobatoria que fuera necesaria.

Una vez que se haya llevado a cabo el paso anterior, las autoridades emitirán su resolución en base a los elementos existentes en el expediente dando aviso por escrito al colegio profesional y en caso de suspensión o cancelación a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca - el Contador Público.

Esta serie de sanciones sin de carácter legal y son -  
aplicables por las autoridades fiscales, sin embargo los -  
profesionistas de la Contaduría Pública, por medio del Insti -  
tuto Mexicano de Contadores Públicos A. C., también impone -  
sanciones a los Contadores Públicos que desacrediten la -  
profesión.

Según la gravedad de las faltas la sanción podrá consti -  
tuirse en:

- a. Amonestación privada
- b. Amonestación pública
- c. Suspensión temporal de sus  
derechos como socio
- d. Expulsión
- e. Denuncia a las autoridades  
competentes de las violaciou  
nes a las leyes que fijan -  
el ejercicio profesional.

## CAPITULO IV

### PERSPECTIVAS DEL DICTAMEN FISCAL

Como parte final de nuestro trabajo de investigación, abordaremos el tema de él futuro del dictamen fiscal. Para poder cubrir éste punto decidimos realizar una investigación de campo, efectuando entrevistas entre los profesionales que se dedican a dictaminar, que elegimos para tal finalidad.

Tratando de obtener información más amplia, aplicamos el siguiente cuestionario con preguntas cerradas, dejando opción a algún comentario adicional.

#### C U E S T I O N A R I O

- |  | SI  | NO  |
|--|-----|-----|
| 1. ¿Considera usted que el Dictamen Fiscal, ha coadyuvado en abatir la evasión fiscal? | ( ) | ( ) |
| ¿ Por que? _____   |     |     |

Esta pregunta esta planteada con el objeto de que el Contador Público exponga sus puntos de vista, de acuerdo a su experiencia sobre los beneficios que en su opinión ha redituado el que la Secretaria de Hacienda

y Crédito Público haya implantado este sistema de dictaminación.

2. ¿Considera usted que la reglamentación del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, consolida al dictamen para efectos fiscales? ( ) ( )

¿Por que? \_\_\_\_\_

Consideramos necesaria esta pregunta, con el fin de indagar hasta que punto se considera firme, dentro de la Contaduría Pública al -- Dictamen Fiscal, específicamente después de las modificaciones de que fué objeto en el -- Diario Oficial del 11 de Abril de 1980, en donde aparece la Reglamentación del Artículo -- 85 del Código Fiscal.

3. ¿Cree usted que el Dictamen para efectos fiscales llegue a desaparecer en un futuro próximo? ( ) ( )

¿Por que? \_\_\_\_\_

La tercera pregunta es medular en el desarrollo de éste capítulo, ya que por medio de -- ésta obtendremos opiniones relativas a las -- perspectivas del dictamen para efectos fiscales.

6. ¿Considera usted que la información que proporciona el Contador Público a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Dictamen Fiscal es suficiente? ( )

Con éste punto quisimos evaluar que tan suficiente es la información que se presenta ante la Secretaría, para que ésta tenga evidencia de que el contribuyente dictaminado está cumpliendo todas sus obligaciones fiscales.

Una vez que se diseñó el cuestionario por aplicar a los Contadores Públicos que dictaminan para efectos fiscales, procedimos a seleccionar una muestra reducida ---- (50 Contadores), pero representativa que cubre la opinión de Contadores Públicos que dictaminan tanto empresas grandes como medianas y pequeñas.

Para obtener esta muestra, tomamos como fuente, información que nos fué proporcionada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de los dictámenes emitidos en el ejercicio de 1980, respecto a los siguientes datos :

Contador Público registrado

Número de giro

Nivel de ingresos

En base al ingreso acumulable, los clasificamos en -- ocho grupos de la "A" a la "H".

Dentro de los primeros tres grupos los rangos que se tomaron fueron cortos, ya que la mayoría de las empresas se encontraban contenidas en esos grupos, a medida de que los ingresos acumulables aumentaban, se les dio una apertura mayor, debido a que era menor el número de empresas con ingresos altos.

A continuación se presenta cuadro que muestra la mecánica empleada en la selección de la muestra:

DETERMINACION DE LA MUESTRA

GRUPO	RANGO		BASE PARA LA DETER- MINACION- DE LA MUES TRA.	M U E S T R A		
	MILLONES DE PESOS			POR- CENTAJE	UNI- DADES	
A	1	15	1348	28%	14	Uno de cada 96
B	16	30	749	16%	8	Uno de cada 94
C	31	50	629	14%	7	Uno de cada 90
D	51	100	666	14%	7	Uno de cada 95
E	101	200	609	12%	6	Uno de cada 101
F	201	500	428	10%	5	Uno de cada 86
G	501	1000	169	4%	2	Uno de cada 84
H	1001	en adelante.	114	2%	1	Uno de 114

Una vez que se agruparon las empresas dictaminadas en los diferentes rangos, se eligieron los Contadores a entrevistar, considerando las siguientes bases.

- a. Se determinó un porcentaje, tomando como base la proporción en que participan en cada grupo, las empresas dictaminadas. El total se consideró como el 100 %.
- b. Una vez que determinamos dicho porcentaje obtuvimos el número de Contadores a entrevistar por cada grupo, aplicándole este porcentaje a nuestra muestra (50 Contadores).
- c. Para identificar a los Contadores que pretendíamos aplicar el cuestionario, dividimos el total de empresas dictaminadas en cada rango entre el número de Contadores a entrevistar en el mismo, y así obtuvimos que en el primer grupo escogeríamos un Contador por cada 96 que apareciera clasificado en el mismo grupo, y así sucesivamente como se muestra en el cuadro anterior.

Con ésta selección obtuvimos el número de Contador Público registrado a entrevistar, este dato nos ayudo a localizar en el Directorio de Contadores, su nombre, dirección y teléfono.

Al identificar un Contador Público que fuera residente de algún estado del interior de la República; debido a las limitaciones de tiempo y costo, se seleccionó el inmediato posterior que estuviera dentro de ese grupo.

Por medio de éste procedimiento se determinaron los Contadores a entrevistar.

Al realizar las entrevistas a éstos Contadores se encontró con infinidad de obstáculos, como por ejemplo:

- a. El Contador Público cambió de despacho
- b. La firma a la que pertenece cambio de domicilio
- c. El Contador Público no era conocido en la dirección ó teléfono que obtuvimos del Directorio de Contadores.
- d. Escaso interés y respuesta por parte del Contador a entrevistar, al observar que se trataba de una investigación a nivel académico., etc.

Al cuantificar las respuestas, se advirtió que la mayoría de los Contadores Públicos tienen la misma opinión del Dictamen Fiscal; tomando en consideración ésta situación y los impedimentos antes mencionados, se decidió disminuir la muestra a 30 Contadores.

La cuantificación que obtuvimos es la siguiente:

CUANTIFICACION DE RESPUESTAS

PREGUNTA	RESPUESTAS		TOTAL
	SI	ND	
No. 1	30	-0-	30
No. 2	26	4	30
No. 3	3	27	30
No. 4	27	3	30
No. 5	29	1	30
No. 6	30	-0-	30

En base a los resultados obtenidos en la investigación de campo, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. El Dictamen Fiscal es una herramienta útil como medio de fiscalización, ayuda a las autoridades fiscales a tener un control adecuado de los causantes y de ésta forma disminuir la evasión fiscal.  
Además el costo de la auditoría es a cargo del contribuyente, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desarrolla la revisión del dictamen

y sistemáticamente los papeles de trabajo.

2. Como todo, el Dictamen ha evolucionado, y con los cambios que ha tenido en diferentes ocasiones, se le ha dado bases sólidas para que permanezca en vigor y no llegue a desaparecer ya que esto último tendría graves consecuencias - como son :

- a. Evasión de obligaciones fiscales
- b. Mayor carga de trabajo para las Autoridades Revisoras.
- c. Incremento en el costo por el aumento de revisiones.
- d. Descontrol de los contribuyentes - que en la actualidad estan bajo - el regimen de dictaminación.

3. La información que proporcionan los Contadores -- Públicos a la Secretaría de Hacienda y Crédito -- Público por medio del Dictamen Fiscal, sus anexos y el informe sobre la situación fiscal del contribuente, permite que las autoridades se cercioren de que los causantes cumplen adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

## CONCLUSIONES

En distintas actividades humanas se ve la necesidad de efectuar revisiones, supervisar, establecer diferentes controles para cerciorarse que se esta trabajando de acuerdo a normas o reglas establecidas previamente.

1. La Contaduría no escapa de ésta situación, por lo que, para la revisión de los registros contables de las operaciones realizadas por una entidad, ya sea física o moral está creada la Auditoría.
2. Esta disciplina es una función privada del Contador Público, ya que sólo éste profesionista tiene la suficiente capacidad técnica para llevarla a cabo.
3. Esta capacidad esta guiada por diferentes normas y técnicas emitidas por la Contaduría Pública organizada. Estas normas abarcan también el aspecto de ética profesional.
4. Las Autoridades Hacendarias, ante la necesi

dad de verificar que los contribuyentes estén cumpliendo adecuadamente con sus obligaciones fiscales, creó el régimen de dictaminación para tal efecto, el cual contiene diferentes disposiciones, que tienen como fin asegurarse que el trabajo del Contador Público cumple con el objetivo para el cual fue creado, y en consecuencia que por conducto de dicho profesionista, se ejerce una vigilancia adecuada acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

5. Se considera de gran aceptación el Dictamen Fiscal, por parte de los contribuyentes y de utilidad para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de efectuar revisiones de los contribuyentes sin cargo al Erario Federal y reducir sus costos y tiempos de revisión, al enfocar la atención únicamente al resultado proporcionado por el Contador Público a las autoridades.

6. Observando estas ventajas y algunas otras que se mencionan en el contenido de éste trabajo-consideramos que lejos de desaparecer en un futuro el dictamen debe consolidarse cada --- ves más mediante:
  - a. La elevación continua de la calidad de los Contadores Públicos que se registran ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para estar en posibilidades de dictaminar.
  - b. La revisión acuciosa y objetiva de los dictámenes fiscales, por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
  - c. La adhesión por ambas partes, Contadores Públicos registrados y autoridades revisoras, de la reglamentación existente respecto a éste instrumento fiscalizador.
  - d. La actualización constante de la reglamentación, escuchando por parte del Fisco la opinión de los organismos profesionales correspondientes.

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

1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.  
México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1965, 355. p.p.
2. C.P. Alvarez Ramírez, Daniel. APUNTES DE -  
AUDITORIA III.  
México, Editorial Universitaria, 1974, 206.p.p.
3. C.P. Mendivil Escalante Víctor, ELEMENTOS DE-  
AUDITORIA,  
México, ECASA, 1980, 178 p.p.
4. Wayne S. Boutell, AUDITORIA CONTEMPORANEA  
México, ECASA, 1977, 415 p.p.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
COMPENDIO DE NORMAS, PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS,  
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y OTROS EMITIDOS POR-  
LA COMISION  
México, I.M.C.P. 1980.
6. Hernández León JMB. LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y  
COMPETENTE EN LA REVISION DEL DICTAMEN PARA -  
EFECTOS FISCALES.  
México, 1972, 71 p.p.
7. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1982,  
México, Editorial Themis 1982, 162 p.p.
8. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA,  
México, Editorial Themis 1982, 168 p.p.
9. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1982,  
México, Editorial Themis 1982, 246 p.p.

## HEMEROGRAFIA

1. Diario Oficial de la Federación,  
México, jueves 30 de abril de 1959.
2. Diario Oficial de la Federación,  
México, Viernes 11 de Abril de 1980.
3. Diario Oficial de la Federación  
México, jueves 30 de Septiembre de 1982.
4. Dirección General de Auditoría Fiscal  
Federal, INSTRUCTIVO DE LA SERIE 10  
Septiembre 2 de 1976, ECASA
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
A. C. , CODIGO DE ETICA PROFESIONAL,  
México, D. F. , 1979
6. Dirección y Control, revista,  
Marzo de 1981, Núm. 223
7. Dirección y Control, revista  
Abril de 1980, Núm. 212