

10
21/9

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EFFECTOS DEL DICTAMEN FISCAL EN LAS EMPRESAS

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

JUAN CARLOS HERNANDEZ PADILLA

Guadalajara, Jalisco, Noviembre de 1990



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Página

INTRODUCCION

I. ORIGEN DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

- 1 - Creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal. 1
- 2 - Métodos de revisión a causantes por parte de la Auditoría Fiscal (Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal) revisiones directas y a través de dictamen de Contador Público Independiente. 5

II. ASPECTO PROFESIONAL DEL DICTAMEN PARA -- EFECTOS FISCALES.

- 1 - El dictamen tradicional de estados financieros. 8
- 2 - Similitudes y diferencias del dictamen fiscal y del dictamen para efectos financieros (en cuanto a su forma y en cuanto al trabajo de auditoría). 14
- 3 - Responsabilidad del contador público ante su cliente y ante el fisco. 24

III. LIMITACIONES DEL DICTAMEN FISCAL Y FACULTADES DE REVISION POR PARTE DE LA AUDITORIA FISCAL.

- 1 - Limitaciones en cuanto al trabajo de auditoría. 27
- 2 - Limitaciones relativas al contenido del dictamen. 28
- 3 - Facultades de revisión por parte de la auditoría fiscal (DGARF), en cuanto a su cliente. 33

IV. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL PARA EL CAUSANTE Y PARA EL FISCO, Y POSICIÓN DEL CONTADOR PUBLICO.

- 1 - Ventajas y desventajas para el fisco. 39
- 2 - Ventajas y desventajas para el causante. 42
- 3 - Posición del contador público ante su cliente y ante el fisco. 46

CONCLUSIONES 50

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

En el mes de abril de 1959, con el establecimiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, se dió origen en México a una nueva técnica de fiscalización al contri-buyente, el dictamen del contador público para efectos - fiscales. Al quedar este régimen como optativo y no obligatorio, empezó a interesar al contribuyente, debido a los alicientes o atractivos que se expresaban para aquellos que se sometieron a dicho régimen.

El dictamen fiscal, al igual que el dictamen para efectos financieros, constituye una opinión profesional - que emite al contador público, como producto de un examen de estados financieros llevado a cabo a las normas - de sus profesión. Por lo tanto, el emitir dicha opinión implica una gran responsabilidad profesional que el contador público asume, entre otros, ante el contribuyente y ante el fisco.

Como todo profesional que necesita de la confianza en el desarrollo de su actividad, el contador público requie-re, en forma muy especial, de este factor tan importante en un trabajo tan especial como es la emisión de un dictamen para fines fiscales, confianza que dicho profesio-

nal tratará de mantener y acrecentar ante su cliente y -
el fisco.

Los atractivos o alicientes, que en un principio hi--
cieron interesar a los contribuyentes en el dictamen fi
cal, con el transcurso del tiempo se han ido alejando ca
da vez más de la realidad. Ejemplo de ello lo consituye
la inclusión del dictamen fiscal en el texto del nuevo -
Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1°
de enero de 1983 y que, aunque con ello se le dió mayor-
importancia a este medio de fiscalización, en dicho códi
go se expresó, en forma menos específica o más conserva-
dora, el crédito que se dió al dictamen y se mencionaba,
en forma más amplia, las facultades de revisión del mis-
mo por parte de la SHCP.

Con objeto de que el contribuyente con dictamen fis--
cal esté en condiciones de decidir si le conviene real--
mente seguir dentro de dicho régimen y que el causante -
no dictaminado para fines fiscales pueda decidir también
si en realidad le conviene someterse a ese sistema, se -
determinan (después de tomar en consideración lo mencio-
nado en los párrafos anteriores y haber analizado otros-
razonamientos), los verdaderos beneficios o ventajas que
reúne el dictamen fiscal para el causante y para el fis-
co, así como las desventajas que contiene para cada uno-
de ellos y, como consecuencia de esto, cuál es la posi--

ción en que queda el contador público ante el causante su
cliente y ante el fisco.

C A P I T U L O 1

ORIGEN DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal fue creada mediante un decreto Presidencial de fecha 21 de abril de 1959, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año. Esta dirección se estableció como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

En el decreto citado destacan los siguientes puntos:

- a) El propósito del gobierno federal de lograr de los causantes la observación de las leyes fiscales y - al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o in fundadas a los contribuyentes cumplidos.

- b) El establecimiento de un registro de contadores - públicos autorizados por la S.H.C.P. para dictaminar con fines fiscales los Estados Financieros de los causantes.

- c) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias de visitas a investigaciones fiscales innecesarias a los contribuyente cumplidos que mediante la asistencia técnica de contadores públicos designados por dichos causantes hace además resaltar su buena fé.

- d) El que a los dictámenes fiscales de los causantes se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la DGARF, salvo las pruebas selectivas que dicha dirección podrá realizar, para comprobar si los dictámenes se ajustarán a las -- disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fué de esta manera que en el decreto que se creó en la DGARF, se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización a los causantes: El Dictamen del C.P. para efectos fiscales. Es importante, por lo tanto, reconocer el impulso que recibió en México la - profesión del C.P. con el nacimiento de dicho dictamen, por lo cual, al quedar este régimen como optativo y no

obligatorio, los contribuyentes empezarán a interesarse, debido fundamentalmente a los alicientes mencionados en los incisos c) y d).

Además, con el objeto de lograr mayor interés aún por parte de los causantes, estos alicientes se ampliaron posteriormente, al emitir la subsecretaría de ingresos de la S.H.C.P. en oficio publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 18 de enero de 1962. En ese oficio se expresaba que el causante que hubiere sido dictaminado por C.P., ya no sería revisado por la DGARF en materia de Impuesto sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiere motivo para suponer que el contribuyentes había incurrido en evasión de impuestos y que esta situación no hubiere sido señalado en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de abril de 1959 (que estableció la auditoría fiscal federal), fue derogado por el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 10 de abril de 1967, también es necesario mencionar que debido a este Código se incorporó el dictamen de C.P. para fines fiscales, esto le dió mayor importancia a dicho dictamen, perfeccionado así lo estipulado de abril de 1858, con la notoria diferencia de que dicho código se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos es

pecífica, el crédito que se le dará al dictamen, y de manera más amplia, las facultades de la S.H.C.P. para probar su veracidad. El artículo 85 de dicho Código-Fiscal, es el que se refiere al dictamen para efectos fiscales, aunque en 1984 se volvió a reformar el código y el dictamen para efectos fiscales quedo encuadrado dentro del art. 52, y del cual se destacan los siguientes puntos:

- a) Que los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertas, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el C.P. que dictamine éste registrado en la S.H.C.P.): que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que la S.H.C.P. podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas, del cumplimiento del requisito citado en el inciso a).
- c) Que 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.

rios, y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el inciso a) en el Código Fiscal se establece una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Esto obedece al hecho de que las primeras emanan del poder legislativo y en esta forma, el fisco da apoyo y énfasis a sus propias disposiciones, sobre cualquier otro tipo de normas, es por ello que, aunque, no se suponga contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberá cumplirse en primer término, con el contenido de dichas disposiciones.

METODOS DE REVISION O FACULTADES DE COMPROBACION

El artículo 42 de C.F.F. nos habla de las facultades de revisión de la S.H.C.P. a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales así como para comprobar la comisión de los deli-

tos fiscales.

Los métodos de revisión por parte de la DGARF autorizada por la S.H.C.P. son dos:

- a) Revisiones directas
- b) Revisiones a través de dictamen de Contador Público Independiente.

REVISIONES DIRECTAS:

Son las de practicar visitas en el domicilio o dependencia de los causantes, responsables solidarios o de terceros y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tenga relación con las obligaciones fiscales, art. 42 fracción I, II, III, V, VI y VII.

REVISION A TRAVES DE DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE:

Art. 42, fracción IV del C.F.F., menciona que la DGARF, tiene facultades para revisar los dictámenes formulados por Contador Público Independiente sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En base a lo anterior, de clasificar en 2 métodos - la revisión a los causantes por parte de la DGARF, - resulta lógica también la clasificación de los causantes en 2 grandes grupos:

- a) Los causantes no dictaminados para fines fiscales.
- b) Los causantes dictaminados para fines fiscales.

Como es de suponerse a los del primer grupo se enfoca la mayoría de las revisiones directas, mientras - que a los del segundo grupo, están controlados fiscalmente a través del Dictamen.

C A P I T U L O I I

ASPECTO PROFESIONAL DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

1 - El dictamen tradicional de estados financieros

El dictamen de estados financieros es el documento - formal suscrito por el contador público independiente -- conforme a las normas de su profesión y constituye una - opinión que emite, como resultado de un examen de esta-- dos financieros.

Como se indica anteriormente, para que el contador pú blico esté en condiciones de emitir un dictamen, en neces- sario que previamente haya efectuado un examen de los es- tados financieros, el cual deberá llevar a acabo apegándo se a las normas de autiría generalmente aceptadas. Dichas normas constituyen los requisitos mínimos de calidad pro-

fesional relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Como base en lo anterior, y tal como lo indica la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las normas de auditoría pueden clasificarse en tres grupos. A continuación se presenta esta clasificación, en la cual únicamente se mencionan los conceptos de dichas normas:

1) - Normas personales.- A este grupo pertenecen las siguientes: entrenamiento técnico y capacidad profesional; cuidado y diligencia profesional; e independencia mental.

2) - Normas de ejecución del trabajo.- A este grupo pertenecen las siguientes: planeación y supervisión; estudio y evaluación del control interno; y obtención de evidencia suficiente y competente.

3) - Normas de información.- A este grupo pertenecen las siguientes: aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión; y bases de opinión sobre estados financieros (el auditor,

al opinar sobre estados financieros, debe observar lo siguiente: que dichos estados fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; que estos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior y que la información presentada en dichos estados financieros y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Además de las normas de auditoría generalmente aceptadas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió desde hace varios años el Código de Ética Profesional, con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer a la vez normas de actuación profesional. Este código contiene reglas obligatorias de conducta que deberán considerarse mínimas y que deben ser acatadas por cualquier contador público que sea miembro del IMCP, independientemente de su actividad, especialidad o naturaleza de la retribución de sus servicios, incluyendo el caso de que sea empleado de alguna institución privada o del sector público.

Las reglas contenidas en el código mencionado se agrupan en varios conceptos para quedar clasificadas como sigue:

Postulados.- Contiene los principios de ética apli-
cables directamente a la profesión, los cuales
se agrupan en los siguientes rubros:

- a) - Alcance del código.- Este postulado se re-
fiere a la definición del alcance del --
propio código.

- b) - Responsabilidad hacia la sociedad.- Estos
postulados se refieren: a la independen-
cia de criterio, a la calidad profesio--
nal de los trabajos, a la preparación y
calidad del profesional, y a la respon-
sabilidad personal.

- c) - Responsabilidad hacia quien patrocina los
servicios.- Estos postulados se refieren:
al secreto profesional, a la obligación -
de rechazar tareas que no cumplan con la
moral, a la lealtad hacia el patrocinador
de los servicios, y a la retribución eco-
nómica.

- d) - Responsabilidad hacia la profesión.- Estos
postulados se refieren: al respeto a los

colegas y a la profesión, a la dignificación de la imagen profesional a base de calidad, y a la difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

- 1) - Normas generales.- Contiene las reglas referentes al alcance del código.
- 2) - Del contador público como profesional independiente. Contiene las reglas relativas al profesional que actúa en forma independiente, las cuales se agrupan en los siguientes rubros: 2.1- Reglas generales y 2.2- Del contador público como auditor externo.
- 3) - Del contador público como profesional dependiente.- Contiene dos reglas referentes a la obligación de mencionar el puesto que desempeña en la empresa u organismo, al suscribir estados o informes y a la obligación de sostener un criterio imparcial.
- 4) - Del contador público en la enseñanza.- Contiene una regla que se refiere a la obligación de instruir en forma técnica y útil y orientar adecuadamente al que se enseña, por parte del profesional que desempeña un cargo de profesor o que de -

alguna otra manera imparta enseñanza.

- 5) - Sanciones.- Contiene las reglas relativas a la imposición de sanciones.

De las reglas anteriores sólo algunas son aplicables al contador público que presta sus servicios como empleado, ya sea de alguna institución privada o del Estado. Sin embargo, para el contador público que ejerce su profesión en forma independiente, son aplicables prácticamente todas las reglas de Código de Etica Profesional, y especialmente para el auditor de estados financieros, al cual, además, le son aplicables en forma específica las reglas incluidas dentro del subgrupo 2.2 y que se refiere fundamentalmente a los casos concretos en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones.

Como puede observarse, el emitir un dictamen de estados financieros implica una gran responsabilidad que trae aparejada una serie de obligaciones que tiene que cumplir el contador público, obligaciones que quedan comprendidas dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas-

y dentro del Código de Etica Profesional, ambas disposiciones emitidas por el IMCP - Federación de Colegios de Profesionistas-, máximo organismo de la contaduría pública mexicana.

2 - Similitudes y diferencias del dictamen fiscal y del dictamen para efectos financieros (en cuanto a su forma y en cuanto al trabajo de auditoría)

El dictamen fiscal constituye una opinión profesional que emite el contador público independiente, al igual que el dictamen tradicional de estados financieros o para efectos financieros, con algunas variantes respecto a este último, por lo que se puede afirmar, en términos generales, que el dictamen fiscal es una clase de dictamen para efectos financieros que implica la misma responsabilidad profesional, que se apoya también en un examen de estados financieros, que dicho examen también debe efectuarse con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión y que, si el contador público que dictamina, es miembro del IMCP, está obligado asimismo, a observar las normas de conducta establecidas en el Código de Etica Profesional, emitido por dicho organismo.

Con apoyo en lo expuesto, el dictamen fiscal reúne también las más importantes características que las del dictamen para efectos financieros y sólo contiene algunas diferencias, más en su forma que en cuanto al trabajo de auditoría, ya que en este último caso las diferencias son mínimas. A continuación, se indican las principales similitudes y diferencias del dictamen fiscal y del dictamen para efectos financieros, en su forma y en cuanto al trabajo de auditoría.

1) - Principales similitudes y dife
rencias en cuanto a su forma

a) - La DGARF siempre ha adoptado el texto del dictamen recomendado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP y debido a que desde - octubre de 1975 dicha Comisión presentó a la profesión - un nuevo texto simplificado (el cual, a pesar de ser opcional, se recomienda su utilización en lugar del texto anterior), la DGARF adoptó dicho texto como obligatorio, a partir de abril de 1976.

Las principales diferencias que han existido en el texto del dictamen fiscal consiste en que el texto íntegro del dictamen recomendado por la IMCP, la DGARF le ha agregado algunas declaraciones o afirmaciones que -

ha considerado importantes de hacer por parte del contador público, con objeto de que éste quede mayormente -- comprometido ante el fisco, respecto a la situación fiscal del contribuyente dictaminado.

Las afirmaciones agregadas o intercaladas en el nuevo texto del dictamen recomendado por el IMCP, aparecen subrayadas a continuación:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y que incluyó el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía y que comprenden las modificaciones propuestas por el suscrito, presentan la situación financiera de al los resultados de sus operaciones y las variaciones en su capital contable por el año que terminó en esa fecha".

Asimismo, al texto mostrado se agregó también un segundo párrafo que expresa:

"Declaro bajo protesta de decir verdad, que estimo este dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro -

dentro de impedimento profesional alguno y que, como resultado de la revisión antes descrita, no incluyó el exámen de la clasificación arancelaria relativa a los im---puestos de importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obliga--ciones fiscales federales del causante auditado".

Por lo que se refiere a las dos afirmaciones intercaladas en el texto del dictamen recomendado por el IMCP, éstas resultan bastante obvias, ya que por una parte, - es de suponerse que al haberse practicado el examen que se indica, necesariamente debe haber incluido el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes (y con mayor razón si se trata de un dictamen fiscal), puesto que dichas disposiciones fiscales tienen una repercusión muy importante en los estados financieros de la mayoría de las empresas, y por otra parte, también es de suponerse que los estados financieros que se a--compañan comprenden las modificaciones propuestas por contador público, ya que de lo contrario, éste incluiría las salvedades procedentes en su dictamen, salvedades que podría llevarlo inclusive a la emisión de un - dictamen negativo o nugatorio.

Por lo que respecta a la declaración incluida en el segundo párrafo del dictamen fiscal, éste resulta de -

gran importancia para el fisco, ya que declarar falsedades y firmar una declaración "bajo protesta de decir verdad", constituye un delito conforme al artículo 247 del Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la república en materia de fuero federal, delito que se castiga con prisión de dos meses a dos años (además de una multa de diez a mil pesos), y en esta situación se caería, en caso de haber falsedad en cualquiera de las tres afirmaciones que se hacen "bajo protesta de decir verdad".

Esto implica que el contador público al hacer en esta forma la primera afirmación, en el sentido de que "emite su dictamen apegándose a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación", dicho profesional acepta y está de acuerdo con todo el contenido de este artículo, el cual incluye los casos en que la SHCP podrá suspender o cancelar el registro del contador público.

La segunda afirmación que se hace también bajo protesta de decir verdad, resulta innecesaria, ya que se supone que si el examen se hizo conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, éste se efectuó con independencia mental y, por lo tanto, no hubo impedimento profesional alguno.

La tercera disposición, que se hace también bajo protesta de decir verdad, es la más importante para la SHCP en todo el texto del dictamen, ya que en ella se expresa claramente el objetivo fundamental del fisco, en el sentido de que el contador público "no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado".

Esta afirmación se refiere fundamentalmente al pago de dichas obligaciones, ya que de lo contrario bastaría con incluir en los estados financieros el pasivo correspondiente, aunque dichas obligaciones fiscales no hubieran sido cubiertas, aun a la fecha de presentación del dictamen fiscal.

Como puede observarse en las afirmaciones o declaraciones comentadas, la DGARF no considera suficiente para fines fiscales, el texto del dictamen recomendado por el IMCP, el cual ha tomado como base para adicionarle las declaraciones mencioandas.

b) - Cuando existen salvedades o excepciones que deben hacerse en el dictamen, dichas salvedades son las mismas cuando se trata de un dictamen para efectos financieros

que un dictamen fiscal, ya que, como se indicó en el punto anterior, el texto del dictamen para fines financieros ha servido de base para el dictamen fiscal.

Sin embargo, las declaraciones agregadas en el dictamen fiscal dan lugar a que existan salvedades de otro tipo adicionales a las del dictamen para efectos financieros, como sería el caso de que la empresa no hubiera cubierto alguna de sus obligaciones fiscales federal de -- importancia, a pesar de haber reconocido el pasivo correspondiente en sus estados financieros.

Desde luego que una salvedad de esta naturaleza significa una llamada de atención al fisco, indicándole que existe una deuda a su favor que ya debería habersele cubierto y que el causante no ha pagado.

c) - En cuanto a los estados financieros preparados por la empresa, que deben acompañarse al dictamen del contador público, la diferencia fundamental que existe, tratándose del dictamen fiscal, es que la DGARF exige -- que se dictaminen únicamente: el balance general, el estado de resultados y el estado de variaciones en el capital contable, con sus respectivas notas a dichos estados financieros. En cambio, si se trata del dictamen para fines financieros, los estados que deberán dictaminarse se-

rán aquellos que interesen a la empresa o a las personas que utilizarán dichos estados financieros. Aunque es bien sabido que una presentación razonablemente adecuada de la empresa se compone del balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera, con sus correspondientes notas a dichos estados.

d) - Por lo que se refiere al cuaderno o información que debe presentarse como producto terminado de una auditoría, si se trata del dictamen fiscal debe presentarse a la DGARF, adicionalmente a los estados financieros dictaminados, la siguiente información (que no es necesario presentar si se trata del dictamen para fines financie--ros): un Informe sobre la revisión general de impuestos y algunos Anexos complementarios a los estados financieros.

El Informe sobre la revisión general de impuestos debe ser preparado y firmado por el contador público que dictamina e incluye site afirmaciones o declaraciones adi--cionales a las que fueron agregadas por la DGARF en el texto del dictamen y que se mencionan en el inciso a).

De estas afirmaciones, las seis primeras se refieren, también a la revisión efectuada de los impuestos federales a que estuvo sujeta la empresa, como causante o como retenedor, y la última de las afirmaciones se refie-

2 - Principales similitudes y diferencias
en cuanto al trabajo de auditoría

a) - El examen de los estados financieros, tanto para fines fiscales como para efectos financieros, debe llevarse a cabo conforme a las mismas normas de auditoría generalmente aceptadas, sobre todas las relativas a la persona y a la ejecución del trabajo.

b) - En cuanto a los procedimientos de auditoría, en términos generales, son los mismos que deben aplicarse en un caso u otro. Sin embargo, si se trata del examen para fines fiscales, la diferencia fundamental que existe, es que dichos procedimientos deben incluir, necesariamente, la revisión de la información adicional mencionada en el inciso d) del punto anterior (el Informe sobre la revisión general de impuestos y los Anexos complementarios a los estados financieros).

Dicha revisión incluye la verificación, por parte del contador público, de que todos los impuestos federales a cargo del causante, y como retenedor, fueron debidamente pagados. Tratándose de un examen para efectos financieros, sería suficiente con verificar que dichos impuestos han sido determinados correctamente y que, en su caso de que no hayan sido cubiertos, que exista el pasivo

re a que la información que se presenta en los Anexos complementarios a los estados financieros, fue revisada selectivamente contra registros, documentación y declaraciones de la empresa y que está presentada adecuadamente para efectos de la DGARF.

Los Anexos complementarios a los estados financieros (que son a los que hace referencia el contador público en el Informe mencionado en los dos párrafos anteriores), deben ser preparados por la empresa y se presentan con objeto de que la DGARF se auxilie de ellos para llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal presentado por el causante. Dichos Anexos complementarios incluyen, en términos generales, la siguiente información: estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas; análisis comparativos por subcuentas de gastos; análisis del movimiento de reservas de activo y pasivo; relación de prestaciones fiscales federales a cargo del causante y como retenedor; conciliaciones entre el resultado contable y el fiscal para efectos del ISR y entre los ingresos declarados para ISR y los declarados para ISIM; copias fotostáticas de autorizaciones, subsidios o exenciones otorgados por la SHCP y de declaraciones complementarias presentadas; y determinación de la participación de utilidades al personal, y el informe complementario de IVA.

correspondiente, tanto por el impuesto como por los re--
cargos devengados a la fecha del balance.

c) - Por lo que se refiere a la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y a la oportunidad -- en que deban aplicarse los mismos, también en términos generales, es igual en su caso u otro; sin embargo, trá
tándose del examen para efectos fiscales, la diferencia básica que existe, en cuanto ala oportunidad de dichos procedimientos, obedece a la necesidad de efectuar la ve
rificación del pago de los impuestos que se mencionan -- en el párrafo anterior.

3 - Responsabilidad del contador público ante su cliente y ante el fisco

Siendo el dictamen fiscal una expresión profesional - que reúne las mismas características importantes que el dictamen para efectos financieros, es natural que el -- contador público asuma una gran responsabilidad profesio
nal, entre otros, ante su cliente y ante el fisco. Tal - responsabilidad incluye una serie de hechos o actitudes, encaminadas en resúmen, a mantener la confianza que se - ha depositado en dicho profesional.

Es por ello que el contador público debe expresar su opinión en forma libre e imparcial, a pesar de que pudieran existir discrepancias de criterio entre dicho profesional, el causante, y el fisco, en algún problema del contribuyente.

Debido a lo anterior, y por lo que respecta al cliente del contador público, o sea el causante que ha contratado sus servicios y que ha cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, al existir confianza en dicho profesional, existirá también tranquilidad en que, en estas circunstancias, se evitará molestias innecesarias de visitas e investigaciones por parte del fisco, debido a que se dará crédito al dictamen.

Por lo que se refiere al fisco, al permitir o autorizar a la empresa la presentación del dictamen fiscal, ha depositado también su confianza en el contador público, confianza que dicho profesional tratará de no defraudar, al demostrar, con base en su trabajo, que su cliente cumplió satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales.

De lo anterior se deduce que la responsabilidad del contador público que dictamina para fines fiscales, es de gran importancia, ya que ésta la asume ante dos partes en las que pueden existir corrientes opuestas o --

critérios diferentes: su cliente y el fisco.

C A P I T U L O I I I

LIMITACIONES DEL DICTAMEN FISCAL Y FACULTADES DE REVISION POR PARTE DE LA DGARF

1 - Limitaciones en cuanto
al trabajo de auditoría

Como se indicó en el capítulo anterior, el examen de estados financieros para fines fiscales es, --- básicamente, igual al examen para efectos financieros, con determinadas diferencias en cuanto a la aplicación de algunos procedimientos de auditoría y su oportunidad es por ello que las limitaciones que tiene el dictamen fiscal, en lo referente al trabajo de auditoría, son las mismas o propias limitaciones que tiene un examen para efectos financieros.

Debido a que un examen de estados financieros no se lleva a cabo con el propósito fundamental de detectar fraudes o irregularidades (ya que dicho examen se efectúa a base de pruebas selectivas, las cuales se a-

poyan en el control interno), es importante que previamente a ese examen exista confianza del contador público hacia la empresa, en el sentido de que no se le están ocultando irregularidades significativas conocidas por la compañía, que en caso de no ser detectadas por él en el transcurso de su revisión, pueden desacreditarlo. De lo contrario, si existe desconfianza del contador público en ese sentido, debe llegar al extremo de no aceptar el trabajo.

Ya que un examen de estados financieros tiene como objetivo fundamental el emitir una opinión profesional sobre los mismos y no el descubrir fraudes o irregularidades, si dicho examen es para fines fiscales y se trata de compararlo con las facultades que podría tener la DGARF en una revisión directa, existirían las principales limitaciones que en seguida se mencionan en cuanto al trabajo de auditoría:

- 1 - El contador público no puede tomarse las atribuciones de actuar por sí mismo (como el pedir estados de cuenta a terceros, copias fotostáticas de cheques pagados por los bancos, etc.) y menos aún, en contra de la voluntad de la empresa. Es decir, el contador público, para estar en condiciones de aplicar los procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstan-

cias, debe solicitar de la empresa la información que le servirá de base para efectuar sus pruebas y la colaboración para llevar a cabo algunas de ellas (tal es el caso de las confirmaciones que deben solicitarse a través de la compañía; la toma de los inventarios físicos que debe solicitarse para estar en condiciones de presenciarlos y efectuar pruebas físicas, etc.).

Sin embargo, en caso de que la empresa se oponga - por alguna causa, a que el contador público efectúe alguna de las pruebas de auditoría o que el resultado de algunas no sea satisfactorio (confirmaciones importantes no contestadas diferencias en pruebas físicas de inventarios, etc.), dicho profesional deberá aplicar procedimientos supletorios o alternativos, con objeto de satisfacerse de la partida examinada y, si esto no es posible, deberá medir el efecto que tiene en su dictamen.

2 - El contador público no está facultado para intervenir en otra empresa o entidad en la que no han sido contratados sus servicios, aunque ésta haya concertado operaciones importantes con la empresa en la que está efectuando su revisión. Es por ello que, al examinar la documentación comprobatoria de algunas operaciones (factuas o recibos por compras de bienes o ser-

vicios, recibos por pagos de intereses, etc.), exista la posibilidad de que, a pesar de que alguno de esos comprobantes pudiera ser falso, en contador público se diera por satisfecho de la operación, máxime si el comprobante reúne todos los requisitos fiscales respectivos, en el entendimiento, además, de que el control interno es satisfactorio.

3 - En adición a lo mencionado en el punto anterior, el contador público no está en aptitud de verificar si los requisitos fiscales incluidos en los comprobantes son correctos o verdaderos (registro federal de causantes, domicilio, etc.).

4 - El contador público no está en aptitud de objetar a través de su examen, ciertas operaciones que, aunque pudieran parecerle extrañas o ilógicas, salen del ámbito de su profesión o en ellas su criterio y argumentos de apoyo, pudieran ser muy subjetivos. Tal es el caso de: ventas a compañías extranjeras tenedoras o afiliadas, que dejan buen margen de utilidad, a pesar de que los precios son muy inferiores a los existentes en el mercado interno; compras de bienes y servicios de importación, a precios considerablemente superiores a los existentes en el extranjero; pagos de intereses sobre préstamos recibidos del extranjero, a tasas bastante su-

periores a las del mercado interno y externo; gastos de publicidad excesivos efectuados en artículos en los que la demanda es considerablemente mayor a la oferta; etc.

5 - En adición a lo mencionado en el punto anterior, y por lo que se refiere a los impuestos de importación, el contador público no está capacitado para revisar la clasificación arancelaria relativa a dichos impuestos, limitación que ha sido reconocida por la DGARF desde su creación, al haberla incluido en un párrafo especial en el texto del dictamen fiscal. Sin embargo, con excepción de la clasificación arancelaria, el contador público sí está obligado a efectuar una revisión adecuada de los impuestos de importación y exportación, mediante la aplicación de procedimientos específicos, tales como: cotejo de facturas contra pedimentos o boletas aduanales, comparación de fracciones arancelarias en artículos iguales o similares, etc.

2 - Limitaciones relativas al
contenido del dictamen

Como se indicó en el capítulo anterior, el ---

texto del dictamen fiscal es básicamente igual al texto del dictamen para efectos financieros, con algunas diferencias en cuanto a ciertas declaraciones o afirmacio--nes, agregadas por la DGARF al texto de este último. Es por ello que a pesar de estas diferencia, las limita--ciones que tiene el dictamen fiscal son básicamente las mismas o propias que tienen el dictamen para efectos financieros.

Ya que el dictamen de estados financieros constituye la opinión que emite el contador público sobre - los mismos (conforme a las normas de su profesión si dicho dictamen es para fines fiscales y a éste se trata - de atribuirle responsabilidades o cualidades que no le corresponde, existirían las principales limitaciones -- que en seguida se indican en cuanto a su contenido:

1 - El dictamen fiscal no implica necesariamente el que el contador público esté emitiendo una opinión sobre todos los elementos que intervienen en la determinación correcta de los impuestos; es decir, existen elementos que intervienen en forma importante en esa determinación y que salen del ámbito de su profesión o en ellos su criterio y argumentos de apoyo, pudieran ser subjetivos. Como ejemplos de estas operaciones, también aquí son aplicables los mencionados en el punto 4 del ---

capítulo anterior.

2 - El dictamen fiscal tampoco implica, el que el contador público esté expresando una opinión en el sentido de que todas las operaciones efectuadas por la empresa son auténticas y que no existen documentos o comprobantes que pudieran ser falsos.

3 - Adicionalmente a lo mencionado en el punto anterior, tampoco el dictamen fiscal implica que el contador público esté emitiendo una opinión, en el sentido de que los requisitos fiscales incluidos en los comprobantes -- son correctos o auténticos.

3 - Facultades de revisión por parte
de la DGARF en cuanto al contador
público y en cuanto a su cliente

Como se indico anteriormente desde la creación de la DGARF se otorgaba a ésta, la facultad de realizar pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes se habían ajustado a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, facultad que fue expresada posteriormente en forma más amplia, en el nuevo Código Fiscal de la Federación que entro en vigor el 1° de enero de 1982 al mencionar

que la SHCP podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas, de que el dictamen se formuló de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Además, dicho ordenamiento también menciona que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, y que éstas pueden ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios.

Si el dictamen fiscal representa un medio de vigilancia sumamente importante para el fisco (a un costo considerablemente menor que el de las autoridades directas), si la SHCP tiene las facultades mencionadas en el párrafo anterior y si, además, se toman en cuenta las limitaciones del dictamen fiscal (mencionadas en los dos subcapítulos anteriores), es de esperarse que la DGARF se muestre decidida a ejercer dichas facultades. Estas facultades tan amplias se resumen como sigue y pueden ser utilizadas indistinta o simultáneamente y no necesariamente en el orden en que se mencionan a continuación.

niente, de los papeles de trabajo preparados por el contador público.

2 - Solicitud escrita o verbal (en forma personal o telefónica), al contador público, de toda la información o documentación que se considere necesaria para efectuar la revisión del dictamen, independientemente de que dicho profesional cuente con esa información o documentación, o tenga que solicitar a la empresa.

3 - Solicitud escrita o verbal a la empresa, de toda la información o documentación que se juzgue pertinente para llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal -- presentado.

4 - Revisión directa en la empresa, con la profundidad que se considere necesaria, ya sea con objeto de -- cerciorarse de que el dictamen se formuló de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, o independientemente de que así se haya formulado, el propósito de la revisión puede ser el de ejercer directamente su facultad de vigilancia y comprobación, ya que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. En esta revisión no se tendría las limitaciones mencionadas en --

los puntos 1 a 4 del capítulo 1.

Si bien es cierto que mientras no opera la caducidad, la DGARF siempre ha tenido la facultad de revisar un mismo dictamen cuantas veces considere necesarias, por lo menos existía antes cierta tranquilidad del causante, una vez que había sido revisado el dictamen y que se le había remitido un oficio en el que se le indicaba que el dictamen había sido emitido con apego a lo establecido por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y que, en tal virtud, se le daban a dicho dictamen los efectos fiscales que señala el propio artículo. Sin embargo, esta política fué eliminada, con apoyo en el argumento de que el crédito que anteriormente se concedía al dictamen, al terminar su revisión, ahora se daba en el momento en que se otorgaba el oficio de autorización para presentarlo, habiéndose incluido en dicho oficio de autorización, un párrafo en el sentido de que el causante se acogía a los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (éste párrafo fué cambiado posteriormente para indicar que se autorizaba la presentación del dictamen fiscal, para los efectos a que se refiere el artículo antes citado, el cual contiene los puntos mencionados en los incisos a), b) y c), al final del subcapítulo 1).

Esta última política también fue cambiada y ahora, en condiciones normales y en ejercicios recurrentes, ya no se expide el oficio de autorización para presentar el dictamen, ya que ésta debe considerarse concedida si no se niega - por escrito en un plazo máximo de tres meses posteriores a la fecha en que fue presentada por la empresa - la solicitud de autorización respectiva (y el dictámen fiscal debe presentarse, a más tardar, un mes después del vencimiento de ese plazo), Por lo que respecta a dicha solicitud de autorización, ésta debe ser presentada en un plazo máximo de tres meses siguientes a la terminación del ejercicio.

Los dos cambios de políticas efectuados por la -- DGARF, en cuanto se refiere a oficios de aprobación o autorización de presentación de dictámenes fiscales, - denotan, por una parte, la forma cada vez más conservadora, del crédito que se dará al dictamen, y por otra, la finalidad de ganarle tiempo a la caducidad de los ejercicios dictaminados, situaciones que pueden originar que el causante, que anteriormente mantenía cierta tranquilidad, al recibir su oficio de aprobación del - dictamen, muestre ahora cierta incertidumbre, no porque no haya cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, sino porque desea evitarse molestias

innecesarias de visitas e investigaciones del fisco, las cuales le representan desviación de tiempo productivo, -- con el consecuente costo que esto implica.

C A P I T U L O I V

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL PARA EL CAUSANTE Y PARA EL FISCO, Y POSICION DEL CONTADOR PUBLICO

1 - Ventajas y desventajas para el fisco

Después de conocer las facultades de revisión tan amplias que tiene la DGARF en cuanto al contador público y su cliente es bastante comprensible el hecho de que para el fisco resulten más importantes las ventajas que reúne el dictamen fiscal que las desventajas que contiene, ya que de lo contrario, dicho dictamen ya habría sido eliminado.

A continuación, se indica las principales ventajas y desventajas del dictamen fiscal, para la DGARF.

1 - Principales ventajas.

a) - Constituye un medio de vigilancia bastante importante para el fisco, ya que a dicho régimen se someten voluntariamente los causantes que, a pesar de estar convencidos de que estarán más a la vista del fisco, el objetivo fundamental y justo que persiguen es evitarse, hasta lo posible, molestias innecesarias de visitas e investigaciones de la DGARF, ante cierto temor generalizado a las revisiones directas, no porque el causante no haya cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, sino por las molestias, básicamente de distracción de tiempo que las revisiones directas podrían ocasionarle. Este temor (el cual puede resultar contraproducente si se comparan las molestias que se le podrían provocar al causante, con base en las facultades de revisión mencionadas en el subcapítulo .3, dentro de las que está, precisamente, la de efectuar una revisión directa al causante dictaminado, si el fisco lo considera necesario), ha sido provocado en buena medida por la propia DGARF, para atraer y mantener mayor número de causantes con dictamen fiscal, quien entiendo ha manifestado por ejemplo, aunque no por escrito, que el causante que con anterioridad haya sido dictaminado para fines fiscales y que se salga de ese régimen, afronta mayores posibilidades de que se le practique una

revisión directa, que el causante que nunca ha presentado dictamen fiscal.

b) - Además de que el dictamen fiscal constituye un medio de vigilancia sumamente importante para el fisco, este medio le resulta a un costo considerablemente menor que el de las auditorías directas, ya que en la actualidad la gran mayoría de las empresas más importantes del país, es decir, los causantes que generan el mayor volumen de los ingresos tributarios federales, son controlados por el fisco, a través del dictamen fiscal.

c) - En lo referente a la recaudación de impuestos, en relación a la fuerza revisora de causantes, y tomando en consideración las limitaciones del dictamen fiscal, es mayor la productividad por hombre si se trata de personas encargadas de la revisión de dictámenes fiscales, que tratándose de personas encargadas de las revisiones directas. Esto, sin tomar en cuenta, además, la recaudación que se logra por medio de revisiones directas o causantes con dictamen fiscal, ya que independientemente de que dichas revisiones sean efectuadas por personal de auditorías directas, la recaudación debe considerarse originada por las personas encargadas de la revisión de dictámenes fiscales, ya que puede suponerse perfectamente que dichas revisiones direc

tamente que dichas revisiones directas, con objeto de cerciorarse de que el dictamen se formuló de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

2 - Principales desventajas.

a) - El objetivo fundamental que persigue el fisco, a través del dictamen para efectos fiscales, es observar si el contribuyente cumplió en forma debida con sus obligaciones fiscales federales (es decir, el dictamen fiscal se refiere únicamente a los impuestos federales a cargo del causante y como retenedor) y no abarca a otros campos tributarios, tales como impuestos estatales y municipales, cuotas al IMSS, aportaciones al INFONAVIT, etc., en los que el contribuyente puede no haber efectuado el pago de las obligaciones respectivas, a pesar de haber reconocido el pasivo correspondiente en sus estados financieros.

b) - Si se toman en cuenta las importantes ventajas mencionadas en los incisos a), b) y c) del punto anterior, es evidente que resulta una desventaja el hecho de que el dictamen fiscal no sea obligatorio (por lo menos para cierta clase de causantes, que interese el fisco tener controlados por medio de este régimen), tal como pretendió hacerse

cuando fue creada la DGARF al establecerse en el decreto que dio origen a la misma, que los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, estaban obligados a presentar dictamen fiscal. Esta obligación no fue exigida en - la práctica y oficialmente fue eliminada en febrero de 1960.

3 - Ventajas y desventajas para el causante

Considerando las facultades de revisión tan amplias - que tiene la DGARF, sobre el dictamen fiscal y el hecho adicional de que el fisco, tome muy en cuenta las limitaciones de dicho dictamen, en cuanto al trabajo de auditoría y relativas a su contenido, es lógico que para el causante resul- ten menos importante las ventajas que comprende el dictamen fiscal que las desventajas que contiene.

A causa de lo anterior, a continuación se invertirá - el orden de dichos conceptos, para indicar primero las prin- cipales desventajas y posterioremnte las ventajas que reúne el dictamen fiscal para el causante:

1 - Principales desventajas

a) - Debido a que el número de causantes que no se encuentran dictaminados para fines fiscales, es bastante superior al número de causantes que si se han sometido - voluntariamente a este régimen, es evidente que estos últimos se encuentren más vigilados por el fisco, al estar mostrando de buena fe, en la mayoría de los casos año con año, su situación fiscal a través del dictamen.

b) - En adición a lo indicado en el inciso anterior y tomando en cuenta las facultades de revisión que la DGARF, tiene sobre el dictamen fiscal, el causante se encuentra más expuesto a la obligación de proporcionar toda la información, documentación y aclaraciones que le sean requeridas para comprobar si cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales.

Dicha información, documentación y aclaraciones, le podrán ser solicitadas por el fisco, ya sea a través, del contador público o en forma directa, y en este último caso, la petición puede obedecer al propósito desde efectuar una revisión de escritorio en las oficinas de la DGARF, - hasta llevar a cabo una revisión directa en la empresa, - ya que el causante dictaminado para fines fiscales de ninguna manera está exento o liberado de una revisión directa.

c) - Con apoyo en lo mencionado en el párrafo anterior y por lo que se refiere al costo que representa para el caucante, el mantenerse voluntariamente en el régimen del dictamen fiscal, éste puede resultarle más oneroso que el costo que le representaría el no estar sujeto a ese régimen, - aun en el caso de que se le efectuaran revisiones directas por la DGARF. Es decir, el mantenerse en el régimen del -- dictamen fiscal, implica para el causante un costo por diversos conceptos que pueden ser los siguientes (sin considerar el hecho de que este causante también puede ser objeto de una revisión directa, provocada precisamente por el propio régimen del dictamen fiscal): honorarios al contador público por la emisión del dictamen y por el tiempo incurrido en cumplir con los requisitos posteriores que le - haga la DGARF; costo del tiempo empleado por personal de - la empresa en cumplir también con los requisitos hechos -- por la DGARF, ya sea a través del contador público o en -- forma directa; honorarios por inconformidades o juicios - contra resoluciones emitidas por el fisco, derivadas del - dictamen fiscal, así como el tiempo provocado para el personal del causante, por dichas inconformidades o juicios; y diferencias de impuestos, con sus respectivos recargos y multas, que no fueron determinados por el contador público, debido a las limitaciones propias y naturales del dictamen fiscal.

2 - Principales ventajas

a) - Mediante el dictamen fiscal la empresa obtiene - una serie de beneficios propios, que un trabajo profesional de esta naturaleza trae implícitos; beneficios como: conocer su situación financiera (la cual incluye la situación fiscal); contar con estados financieros dictaminados, para fines crediticios y otros fines; el de obtener adicionalmente recomendaciones de control interno, como un subproducto del trabajo realizado, etc. Sin embargo, todos estos beneficios también se obtienen a través de la auditoría cuyo objetivo primordial es el emitir el dictamen tradicional de estados financieros o para efectos financieros, con el beneficio adicional de que este último no contiene las desventajas del dictamen fiscal mencionadas en los tres incisos anteriores.

- Posición del contador público

ante su cliente y ante el fisco

Debido a que el dictamen fiscal constituye una opinión profesional que reúne las características más importantes del dictamen para efectos financieros, el contador público asume una gran responsabilidad profesional, entre otros, ante su cliente y ante el fisco, sin embargo, si se toma en consideración el hecho de que para el fisco, sean más importantes -

las ventajas del dictamen fiscal que las desventajas que contiene y que con el causante suceda lo contrario (ventajas y desventajas mencionadas en los dos subcapítulos anteriores), esto provoca que la imagen y la confianza del contador público que emitió el dictamen pueda verse desvirtuada ante su cliente y ante el fisco.

Es decir, la posición en que quedará el contador público ante el fisco será de desconfianza porque debido a las limitaciones que tiene el dictamen fiscal, no es posible darle el crédito que se requiere (a pesar de ser el producto de su trabajo profesional), sin necesidad de ejercer ninguna de las facultades de revisión mencionadas en el subcapítulo anterior.

Por otra parte, la posición en que quedará el contador público ante su cliente será también de desconfianza, ya que, debido a las facultades de revisión ejercidas por la DGARF, no se ha dado crédito al producto terminado de su trabajo profesional (el dictamen fiscal) y que esto ha originado al causante mayores molestias innecesarias, que si no se le hubiera dictaminado para efectos fiscales.

sin embargo, si se toma en consideración el hecho de que - para el fisco, sean más importantes las ventajas del dictamen fiscal que las desventajas que contiene y que con el - causante suceda lo contrario (ventajas y desventajas mencionadas en los dos subcapítulos anteriores), esto provoca que la imagen y la confianza del contador público que emitió el dictamen pueda verse desvirtuada ante su cliente y ante el fisco.

Es decir, la posición en que quedará el contador público ante el fisco será de desconfianza porque debido a - las limitaciones que tiene el dictamen fiscal, no es posible darle el crédito que se requiere (a pesar de ser el -- producto de su trabajo profesional), sin necesidad de ejercer ninguna de las facultades de revisión mencionadas en - el subcapítulo anterior.

Por otra parte, la posición en que quedará el contador público ante su cliente será también de desconfianza, ya que, debido a las facultades de revisión ejercidas por - la DGARF, no se ha dado crédito al producto terminado de - su trabajo profesional (el dictamen fiscal) y que esto ha originado al causante mayor molestias innecesarias, que si no se le hubiera dictaminado para efectos fiscales.

Si la confianza es el factor más importante que requiere el contador público para el desarrollo de su profesión, y en especial para la dictaminación de estados financieros, y si por lo que respecta al dictamen fiscal, esa confianza se va alejando cada vez más, tanto por parte del fisco, como por la del causante su cliente, el contador público queda en una posición negativa y perjudicial que no solamente puede desvirtuar su prestigio como profesional - que dictamina para fines fiscales, sino también (y esto sería más doloroso) como profesional que emite un dictamen tradicional de estados financieros o para efectos financieros.

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

- 1 - El dictamen del contador público para efectos fiscales, vino a constituir una innovación dentro de los métodos de fiscalización a causantes por parte de la SHCP, régimen optativo que empezó a interesar a dichos causantes, debido a los alicientes que se establecían para aquellos que se sometieran a ese régimen.

- 2 - El dictamen fiscal constituye una opinión profesional que emite el contador público como resultado de un examen de estados financieros y que, al igual que un dictamen tradicional para efectos financieros, ello implica una gran responsabilidad que trae implícitas varias obligaciones que debe cumplir dicho profesional, las cuales quedan comprendidas dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Además, si el contador público es miembro del IMCP, también está obligado a observar las normas de conducta establecidas en el Código de Etica Profesional emitido por dicho organismo.

- 3 - El dictamen fiscal sólo contiene algunas diferencias o variantes con respecto al dictamen para efectos financieros, más en cuanto a su forma que en cuanto al trabajo de auditoría, y las principales consisten, básicamente, en que al texto del dictamen recomendado por el IMCP, la DGARF le ha agregado algunas declaraciones o afirmaciones (además de otras adicionales que se hacen por separado), con objeto de que el contador público - quede mayormente comprometido respecto a la situación fiscal del causante dictaminado.

- 4 - Debido a que el dictamen fiscal comprende las características más importantes del dictamen para efectos financieros, también tiene las mismas limitaciones principales (en cuanto a su contenido y al trabajo de auditoría), propias de este último.

- 5 - El decreto del 21 de abril de 1959 fue derogado por el nuevo Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de abril de 1967, y posteriormente reformado el 1º de enero de 1982, en el cual se incorporó el dictamen del contador público para fines fiscales. Con esto se dio mayor importancia a este medio de fiscalización; sin embargo, en el mismo código se menciona en forma más conservadora o menos específica, el crédito que se dará a dicho dictamen y se indican de manera más amplia las facultades de revisión del mismo,

por parte de la SHCP, facultades que permiten, inclusi
ve, efectuar una revisión directa al causante dictami-
nado.

6 - El dictamen del contador público para fines fiscales, constituye un medio de vigilancia muy importante para el fisco, a un costo considerablemente menor que el de las auditorías directas, logrando además a través del mismo, y por lo que se refiere a recaudación, mayor -- productividad por hombre si se trata de personas encar- gadas de la revisión directa. A esto se debe, básica- mente, que el dictamen fiscal represente para el fisco importantes ventajas y que para el causante implique - parte de sus importantes desventajas.

7 - Los causantes con dictamen fiscal representan una mino- ría dentro de la cual se halla la gran mayoría de las empresas más importantes del país; si adicionalmente - se toman en consideración las limitaciones de dicho -- dictamen, es de esperarse que la DGARF esté decidida a ejercer sus facultades de revisión tan amplias. Debido fundamentalmente a esas dos causas, estos causantes -- son más controlados por el fisco que aquellos no dicta- minados para fines fiscales.

- 8 - El contador público, al emitir un dictamen fiscal, asume entre otros, ante el causante y el fisco, una gran responsabilidad profesional que incluye una serie de hechos o actitudes encaminados, en resumen, a mantener la confianza que se ha depositado en dichas personas; sin embargo, si el dictamen fiscal reúne más importantes ventajas para el fisco (cuando con el causante sucede lo contrario), y si éste se halla dispuesto a demostrarlo ejerciendo sus facultades de revisión tan amplias, el contador público va quedando en una posición de desconfianza ante las dos partes fundamentales con quienes asumió la responsabilidad: el fisco y el causante su cliente.
- 9 - Si la confianza es el elemento más importante que requiere el contador público en su profesión, y en forma muy especial para la dictaminación de estados financieros, y si por lo que al dictamen fiscal se refiere, dicha confianza se va alejando cada vez más, tanto por parte del fisco como del causante, el contador público queda en una situación perjudicial que no sólo puede desvirtuar su prestigio como profesional que dictamina para fines fiscales, sino también (y esto sería más doloroso y lamentable), como profesional que dictamina para efectos financieros.

- 10 - Si bien es cierto que con el nacimiento del dictamen fiscal la profesión de contador público recibió un auge muy importante en México (debido a los alicientes que se establecían para los causantes que se acogieran a dicho régimen), también es cierto que en las condiciones actuales, el dictamen fiscal puede ocasionarle a la profesión lo contrario, a menos que se dé a dicho dictamen el verdadero crédito que merece y se establezcan auténticas ventajas o beneficios para los causantes dictaminados que en forma voluntaria y valiente, se someten a este régimen.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Themis 1990.

Arts. 42, Fracción IV y 52

2) REGLAMENTO DE CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Themis 1990.

Arts. 44 bis Fracción I al 58

3) REVISTA DE CONTADURIA PUBLICA:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1978

Vol. VIII Números 85 y 86 y 87

C.P. Rubén Piñuelas Jordán.

4) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1990.

Boletín C, H01, H02, H11.

5) EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA:

Ecasa 1988

C.P. y L.A.E. Benjamin R. Téllez T.

6) CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. 1990.

Art. 2.21 al 2.23.