

**FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION**

**U. N. A. M.**

**ACTUACION DEL CONTADOR  
PUBLICO COMO CONSULTOR  
FISCAL**

**T E S I S**

Que para obtener el título de:  
**CONTADOR PUBLICO**  
p r e s e n t a :  
**ANTONIO GARCIA MARTINEZ**

---

**MEXICO, D. F.**

**1969**





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.

**A MIS PADRES**

**Con veneración y  
eterna gratitud.**

**A MI ESPOSA GEORGIA**

**Con el amor más grande  
y puro como el Candor de  
las estrellas.**

**A MIS HERMANOS**

**Con amor fraternal .**

**A TODOS MIS FAMILIARES CON**

**CARIÑO Y APRECIO .**

**A QUIENES ME HAN  
BRINDADO SU AMIS  
TAD Y AFECTO .**

**A LA INSIGNE ALMA MATER  
UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO.**

**A LA FACULTAD DE COMERCIO Y  
ADMINISTRACION.**

**A TODOS MIS MAESTROS  
CON INFINITO AGRADECIMIENTO.**

- I N D I C E -

	Páginas
INTRODUCCION.	15
CAPITULO I.	
GENERALIDADES.	
A).- El Desarrollo Económico de México.	18
B).- El Sistema Impositivo mexicano.	21
CAPITULO II.	
LA CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS.	
A).- Administración.	33
B).- Consultoría en administración de Empresas.	36
1.- Antecedentes.	36
2.- Definición.	37
C).- Relación del Contador Público con los servicios de Consultoría en Administración.	40
1.- Antecedentes.	40
2.- En otros países.	41
3.- En México.	42
CAPITULO III.	
EL CONTADOR PUBLICO Y LA CONSULTORIA FISCAL.	
A).- Relación que existe entre contabilidad y derecho.	48
B).- Intervención del Contador Público en materia fiscal.	50
C).- Capacidad profesional.	52
D).- Etica profesional.	54
1.- Definición y concepto.	54
2.- Elementos de la ética; definición y concepto.	55
3.- Etica profesional del Contador Público.	57
CAPITULO IV.	
CAMPO DE ACCION DEL CONSULTOR FISCAL.	
A).- Prestación de servicios en la investigación y planeación del régimen fiscal.	66
B).- Prestación de servicios en la obtención de incentivos fiscales.	71
C).- Prestación de servicios en problemas de reparto de utilidades de las empresas a los trabajadores.	80
D).- Prestación de servicios para el cumplimiento de las Obligaciones Fiscales.	83
E).- Prestación de servicios en la implantación de Sistemas Contables para Efectos Fiscales.	89
F).- Prestación de servicios en la interposición de Recursos Administrativos.	96
G).- Prestación de servicios en los juicios de Nulidad ante el Tribunal Fiscal Coordinando sus servicios con un Abogado.	100

**CAPITULO V.  
OTROS ASPECTOS DEL CONSULTOR FISCAL.**

A).- Investigación previa del trabajo.	111
B).- Ideas Generales sobre planeación, desarrollo y supervisión de un trabajo de consultoría.	112
C).- Honorarios.	114
D).- Papeles de trabajo.	121
1.- Programa cuestionario.	121
2.- Otros.	122
E).- Opinión;	123
F).- Responsabilidad.	124
<b>CONCLUSIONES.</b>	<b>129</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	<b>133</b>

## INTRODUCCION

---

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

Con el fin de cumplir con el requisito tradicional que la Universidad Nacional Autónoma de México estableció desde su origen, para la obtención del título de Contador Público, elaboré la presente tesis, tomando como base el criterio de varios autores para formar mi criterio y hacer una exposición de él; agradeciendo de ustedes su venerabilidad al juzgarla, debido a mi falta de experiencia en la formación de esta tesis.

En la elaboración de la tesis he mantenido la idea central de escribir sobre la actividad de Consultoría en Administración de Empresas; en particular sobre la actividad del Contador Público como Consultor Fiscal, principalmente sobre el régimen fiscal al que se encuentran sujetas las empresas comerciales e industriales, y cuyo servicio puede servir de guía para hacer un análisis de las operaciones que se proyectan realizar. No sin hacer la advertencia de que en muchos puntos que se tratan, no se hizo una exposición exhaustiva, ya que cada uno de ellos requiere de un estudio especial.

La economía nacional base del desarrollo de nuestra profesión, el sistema impositivo mexicano y la Consultoría en Administración de Empresas, se tratan en forma general en los primeros capítulos. Con la visión en conjunto de la primera parte se aborda en la segunda, la actividad del Contador Público como Consultor Fiscal, haciéndose un estudio de su capacidad y ética profesional; asimismo de su campo de acción, y de otros aspectos relacionados con la actividad de que se trata.

La Consultoría en Administración de Empresas en años venideros, tendrá, un sensible desarrollo en la planeación y desarrollo de las empresas. Siendo necesario que los empresarios conozcan en general del desarrollo de su empresa, por lo que el Contador Público, como especialista en la técnica contable; fiscal; financiera y administrativa, es el más indicado para convencer a sus administradores de las ventajas que se obtienen al adoptar nuevos métodos y; para educar al propio administrador en el uso de los informes, para obtener de ellos un mayor provecho.

Las consideraciones anteriores hacen suponer, que la profesión tendrá un campo de acción mayor del que hasta la fecha ha tenido, - siendo el Contador Público un especialista en nuestro medio; con un reconocimiento pleno de la utilidad que se deriva de sus servicios, circunstancia que exige de este profesional una mayor preparación técnica.

## C A P I T U L O I

A).- EL DESARROLLO ECONOMICO DE MEXICO.

B).- EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

**A).- DESARROLLO ECONOMICO DE MEXICO .**

México en los últimos años ha tenido un desarrollo acelerado, que se ha reflejado en el campo; político; social; cultural y económico. Disfrutando ya de varios años de estabilidad, aún cuando históricamente ha sido agobiado por una estabilidad económica casi endémica.

Nuestro país, es en la América Latina el tercero en superficie, el segundo en población y el primero en lo que respecta a su economía. En ningún momento ha dejado de desarrollarse en todos los aspectos de su estructura productiva básica, ha pasado etapas de gran movilidad en sus proyectos, agudas inflaciones y una tendencia a la devaluación cambiaria.

Actualmente nos desarrollamos sin presión inflacionaria, a una tasa muy satisfactoria de crecimiento, que se base en el incremento de las disponibilidades de recursos físicos y financieros, siendo el promedio de crecimientos uno de los más altos del mundo. Por lo que la producción total de bienes y servicios ha aumentado.

La mayoría de las actividades en 1938 mostraron un gran dinamismo, excepto la minería, la agricultura y la ganadería. La industria se ha ido fortaleciendo poco a poco, el comercio y los demás servicios, registraron también expansiones importantes, en gran medida paralelas al crecimiento general de la economía.

Dentro de los sectores hay algunas actividades que han revela-

do un dinamismo mayor, destacando la pasca, el sistema bancario, la industria turística y el sector público.

La firmeza del peso mexicano es bastante grande, con el respaldo de una economía vigorosa y en expansión; con reservas y líneas de apoyo suficientes, constantes y con tendencia al alza. Los precios se han elevado a una tasa baja y el crecimiento del circulante se ha mantenido inferior a la producción de bienes y servicios.

La balanza de mercancías y servicios, se vió influida sobre todo por las coyunturas de las relaciones comerciales de México con el exterior, comparándose un poco desfavorable. En la balanza de pagos se ha observado gran firmeza, reflejo de la creciente capacidad productiva del país, facilitando el advenimiento de nuevos sistemas y técnicas de producción.

El ingreso percapita ha alcanzado cifras superiores en el producto nacional bruto a precios corrientes; posición que está cercana a la de algunos países en grado más avanzado.

Dada la estabilidad y solvencia económica, México cuenta con un prestigio crediticio en el extranjero, como lo demuestra la confianza que en él han depositado los Organismos Internacionales de Crédito, ya que la inversión extranjera sigue siendo un elemento de utilidad en el proceso de desarrollo; cuando acuda como en el caso de nuestro país, para complemen

tar la inversión interna en aquellos renglones que no están debidamente atendidos, cuando además se asocia al capital nacional sin privilegios y cuando vive con conocimientos técnicos que suponen la apertura de mercados del exterior.

Se cuenta también con una amplia red de instituciones de crédito, que ha dado el más amplio respaldo, a la política económica y financiera permitiendo un desarrollo sólido en el país.

México ha desarrollado un comercio exterior muy importante, que se manifiesta tanto dentro del orden interno y se dignifica en el mundo, por lo que, ha seguido con la diversificación de importaciones y exportaciones.

El sistema fiscal ha sido modificado sustancialmente, a fin de adoptarlo a las condiciones económicas del país. En conjunto las tasas del gravamen no fueron aumentadas.

Las recaudaciones por impuesto sobre la renta; por los impuestos a la producción y comercio de bienes y servicios industriales; y por impuestos a la importación, ha venido creciendo precisamente por el aumento en el nivel de la actividad comercial e industrial. La recaudación por impuestos a la exportación ha disminuido en virtud de la política fiscal para proteger a la industria nacional.

Debemos aceptar aún con todo lo antes expuesto, que en nueg

tro país existe una mala distribución del ingreso, aún cuando se va corrigiendo día a día, y que, la única salida para solucionar los problemas que enfrenta el país; es la industrialización, apoyada en un desarrollo de actividades básicas.

#### B).- SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

En México como en todos los países del mundo en la convivencia diaria de su conglomerado social, van apareciendo necesidades colectivas, que no pueden ser satisfechas por la actividad de los particulares; delegándose al Estado esta actividad, que desarrolla a través de sus organismos, los organismos descentralizados o por medio de concesiones a las particulares, dando nacimiento a los servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado.

El estado para satisfacer las necesidades del país y allegarse los medios necesarios para su organización y funcionamiento, necesita de la contribución de todos y cada uno de sus componentes, esta contribución, consiste en la entrega de bienes materiales para subsanar las erogaciones que se tienen que hacer, creándose la técnica de las finanzas públicas, que son; el conjunto de normas que rigen la percepción de los ingresos y otras en la aplicación correcta de los mismos. El Derecho Público Financiero es una de las ramas autónomas del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado.

El Derecho Financiero de un Estado puede clasificarse en in-

ternacional y nacional; el primero es cuando existen relaciones entre dos o más países independientes y el segundo cuando atañe a los miembros de un sólo país. También se puede clasificar de acuerdo con las normas que establecen en: constitucional y ordinario.

De acuerdo con la materia que integra el contenido del Derecho Financiero, pueden hacerse más clasificaciones, pero para efectos del tema que se desarrolla únicamente se estudia el Derecho Tributario; que es la rama más importante del Derecho Financiero; que regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares, considerados en su calidad como contribuyentes. En conclusión el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado, que requieren para su realización medios económicos que se obtienen a través del impuesto.

En el sistema impositivo mexicano la ley fundamental que establece las normas a las que ha de sujetarse la actividad financiera del Estado, es la Constitución Mexicana. La que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así, de la Federación como de los Estados y Municipios en que resida, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes de la materia, y que son aplicables a los extranjeros.

La Constitución Mexicana en su parte orgánica establece; que el Congreso de la Unión decretará las leyes impositivas de carácter federal, así como, las del Distrito y Territorios Federales, y que la de los Estados y sus Municipios, emanarán de las legislaturas de los Estados.

Los Municipios no pueden legislar en materia impositiva, --  
únicamente administrarán libremente su hacienda que se forma de las con--  
tribuciones que señalen la legislatura de los estados. El poder de los Esta--  
dos está restringido en ciertos campos de imposición en los cuales solamen--  
te la Federación tiene autoridad, como son: el comercio exterior, las aguas  
territoriales, la explotación de bosques, el petróleo y alguno de sus deriva--  
dos, los minerales y otros recursos naturales, la energía eléctrica y los ser--  
vicios públicos, las instituciones de crédito, de seguro y de fianzas, la pro--  
ducción y consumo de cerveza, de tabacos labrados y cerillos, el agua-miel  
y productos de su fermentación. Hay ciertas áreas en que la Federación, --  
como los Estados pueden establecer impuestos. Con el fin de evitar la doble  
imposición por el Gobierno Federal y los Estados, aquel desanima a éstos --  
para establecer contribuciones concurrentes, a cambio de lo cual, los esta--  
dos perciben una participación en los impuestos federales si los gobiernos--  
locales no hacen uso de sus derechos para gravar las áreas especiales que  
ya han cubierto la federación. Para tal objeto es común que se celebren con--  
venios de coordinación entre el Gobierno Federal y los Estados.

Además de la Constitución hay dos leyes muy importantes que--  
son básicas en materia de impuestos; La ley anual de Ingresos de la Federa--  
ción y el Código Fiscal. Debe hacerse notar que las leyes impositivas son --  
reglamentadas por el Presidente de la República y a veces interpretadas o --  
aclaradas por medio de circulares o criterios que expide la Secretaría de --  
Hacienda y Crédito Público.

LEY DE INGRESOS.- Al final de cada año el Congreso Federal se ocupará de examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos del año fiscal siguiente y los impuestos necesarios para cubrirlo, decretándose la Ley de Ingresos de la Federación, que generalmente se basa en un proyecto que presenta el Presidente de la República. La legislatura de los estados expiden tanto las leyes de Ingresos del erario local, como las leyes de Ingresos de los municipios que lo integran de acuerdo con lo establecido por la Constitución.

CODIGO FISCAL.- Este código establece los principios básicos o generales de carácter fiscal, incluyendo definiciones de; sujeto de los impuestos; procedimientos administrativos; juicios ante el tribunal fiscal de la federación; infracciones; persecuciones; sanciones; prescripción de responsabilidades y demás establecidas en sus cuatro títulos. Las disposiciones del Código son aplicables en tanto no sean modificadas por otras leyes.

Según este Código sólo es legítimo cuando haya sido establecido por Ley. Consecuentemente, las obligaciones fiscales no pueden imponerse por similitud, analogía, uso o costumbre

En el Distrito Federal la percepción de Ingresos se rige por la Ley de Hacienda del Distrito Federal.

A continuación se hace una exposición de algunas de las principales leyes ordinarias de nuestro sistema impositivo, y que tiene por objeto, dar una idea general de cada una de estas leyes, pero no tiene como pro-

pósito cubrir detalladamente todos sus aspectos ya que cada una de ellas requiere un estudio especial.

**Ley de Impuesto sobre la Renta.-** El impuesto sobre la renta es un gravamen directo, ya que no es repercutible y además, es perfectamente previsible y se conoce su incidencia en las rentas por producto del capital de trabajo de los sujetos obligados a pagarlo. En situaciones normales es el sujeto pasivo quien ha de realizar los trámites tendientes a la determinación del nacimiento del crédito fiscal, su cuantificación, liquidación y pago. La esencia de la administración del impuesto radica, precisamente en la comprobación que las autoridades hacen acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los causantes. Ahora bien para que tal comprobación pueda realizarse, la ley establece un conjunto de obligaciones a cargo de los causantes del impuesto, cuyo cumplimiento viene a constituir el antecedente o presupuesto de la determinación del gravamen.

**Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.-** La Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles es independiente del impuesto que puedan causar los contribuyentes de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta. El impuesto sobre ingresos mercantiles es indirecto ya que no se grava el verdadero contribuyente sino que se grava por repercusión. Esta Ley grava los ingresos provenientes de la venta de mercancías o de servicios, con dos cuotas, una federal y otra estatal, que no grave con impuestos locales los mismos ingresos sujetos a este gravamen.

A la fecha ha sufrido modificaciones de gran trascendencia y

a partir de 1969 cambian su nombre por el de la Ley de Egresos.

**Ley del Timbre.-** Esta ley grava ciertas operaciones comerciales y civiles efectuadas en el país, pero también es aplicable a algunos documentos y contratos celebrados en el extranjero que surten sus efectos en México. El impuesto se causa en estampillas y se adhieren y cancelan en los documentos y contratos relativos.

**Derechos de Importación y Exportación.-** La ley aplicable a las importaciones y exportaciones es el Código Aduanal y sus Reglamentos. Las tarifas de los derechos de importación y exportación se establecen generalmente por medio de decretos presidenciales, debido a que la Constitución Federal previene que el congreso puede autorizar al Presidente de la República para modificar los derechos aduanales, para prohibir o restringir las importaciones y exportaciones; con el objeto de controlar el comercio internacional, de estabilizar la producción del país, de coordinar su economía, o para otras finalidades benéficas a México.

**Impuestos Especiales.-** Los impuestos especiales generalmente gravan ya sea el volumen o el valor de producción, o el valor de las ventas o servicios de ciertas industrias. También hay determinadas tasas o derechos que se causan por la obtención de franquicias, por el uso o explotación de concesiones o por el registro de productos farmacéuticos, títulos, patentes, marcas de fábrica, pasaportes, etc., o bien que se pagan como contraprestación de otros servicios que da el gobierno. Los Gobiernos de los Estados, del --

Distrito y de los territorios federales y de los municipios, participan en el Ingreso neto federal de algunos de estos impuestos; cada uno de ellos es objeto de una ley especial.

**Impuesto a los Patrones Sobre Sueldos y Salarios.-** Aunque este impuesto no sea considerado como especial, las leyes federales de ingresos de 1935 y hasta la fecha establecen que toda persona física, o moral que pague sueldos o salarios esta obligada a cubrir un impuesto adicional de 1% sobre el monto de sueldos, salarios y otras remuneraciones del trabajo personal.

**Ley del Seguro Social.-** El Seguro Social es una institución descentralizada, de jurisdicción federal obligatoria y, es financiado por medio de cuotas que cubren los patrones, los trabajadores y el gobierno basadas en el grado de riesgo de cada ocupación.

**Ley de Fomento para las Industrias Nuevas y Necesarias.-** Conforme a esta Ley, las empresas fabricantes de productos, o las que presentan servicios que se consideren importantes para el desarrollo del país, pueden obtener exenciones o reducciones en los impuestos.

**Registro Federal de Causantes.-** Es la obligación impuesta por el Código Fiscal de la Federación de inscribirse en esta mencionada institución; perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que para tal efecto existe un Reglamento.

**Auditoría Fiscal Federal.-** Es la dirección encargada de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes de la materia.

**Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las ---  
Empresas.-** Aún cuando, no es propiamente un impuesto, es la obligación a todos los patrones de hacer partícipes a sus trabajadores en las utilidades ajustadas de acuerdo con las leyes establecidas en la ley de Impuesto sobre la Renta y el instructivo establecido.

**Impuestos Locales.-** Además de los impuestos federales -- existen impuestos locales que se causan en el Distrito Federal y Territorios Federales y en los estados de la República. Las leyes impositivas del Distrito Federal son decretadas por el Congreso de la Unión que, para tal caso actúa como legislatura local. Al igual que en el caso del Gobierno Federal, cada año se promulga una ley de Ingresos para el Distrito Federal.

Los impuestos en los territorios federales son decretados por el mismo y en general son los mismos que se causan en el Distrito Federal pero además a veces se gravan otras actividades.

Los impuestos estatales varían de un estado a otro, pero en general gravan las mismas actividades que están gravadas en el Distrito y territorios federales aún cuando las tasas y métodos de administración pueden ser diferentes.

Los impuestos municipales también suelen ser diferentes en cada estado y son decretados por las legislaturas locales. Generalmente adoptan más bien de derechos que se pagan como contraprestación de ciertos servicios públicos.

## **CAPITULO II**

### **LA CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS .**

**A).- ADMINISTRACION .**

**B).- CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE  
EMPRESAS .**

**1.- ANTECEDENTES .**

**2.- DEFINICION .**

**C).- RELACION DEL CONTADOR PUBLICO CON LOS -  
SERVICIOS DE CONSULTORIA EN ADMINISTRACION .**

**1.- ANTECEDENTES .**

**2.- EN OTROS PAISES .**

**3.- EN MEXICO .**

## A).- ADMINISTRACION .

Conocer que hay detrás de la palabra Administración es algo importante de la actividad humana, por que los hombres a través de la historia siempre han tenido la tarea de administrar, siendo esta tarea tan antigua como la civilización, jugando un papel muy importante dentro de las actividades humanas, y conocer lo que se refiere a este concepto nos pondrá en contacto a manera de análisis con los actos humanos de producción.

La Administración es una nueva ciencia, ciertamente un arte y una técnica que nace junto con la experiencia del hombre civilizado.

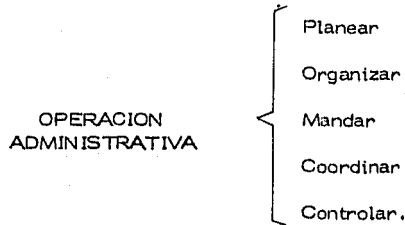
El arte y la ciencia de administrar los grupos sociales grandes y pequeños que son cada vez característicos de nuestra civilización, -- hizo su aparición como especialidad técnica en los siglos XIX y XX, a raíz de los estudios de Federik W. Taylor y Henry Fayol en que se le denominó Administración Científica. Henry Fayol fue un famoso industrial francés; y su libro "Administración General e Industrial" probablemente haya influido más que ninguna otra obra en las ideas de la administración de negocios, propios de Europa y en especial de los países latinos . .

Analizó las operaciones que se dan en los negocios como sigue:

OPERACIONES DE LA  
ADMINISTRACION .

Técnicas.  
Comerciales.  
Financieras.  
De seguridad.  
De Contabilidad.  
Administrativas.

y a su vez la operación administrativa en funciones como sigue:



La Administración al igual que otros campos del conocimiento se pueden definir de varias maneras; pero la definición que tiene un amplio reconocimiento sobre los aspectos de la materia en la que dice:

"La Administración consiste en hacer las cosas por medio del esfuerzo de otras personas".

O más detalladamente:

La Administración consiste en dirigir los recursos físicos y humanos hacia unidades dinámicas de organización, las cuales deberán lograr sus objetivos o satisfacción de aquellas a quienes sirven, con un alto grado de entusiasmo y un sentido de efectividad de parte de quienes prestan el servicio (1).

Esta definición pone énfasis en la importancia de las personas,

(1) Lawrence Appley President de la American Management Association -- (Boletín No. 1 del Instituto Americano de Contadores Públicos; Comité de Servicios Administrativos.).

ya que las funciones principales de la Administración son planear y controlar principalmente las actividades de las personas y la distribución y uso de los recursos.

Las funciones de la Administración han sido clasificadas de diferentes maneras, por diferentes autores y a su vez las han subdividido, en numerosas subclasificaciones.

Pero la que ha tenido una aceptación tanto por el Instituto Americano de Contadores Públicos como por la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas y por la inmensa mayoría de los autores, que tratan sobre la actividad de Consultoría es la que nos dice:

Entre las áreas de mayor importancia que competen a la administración están las siguientes:

- 1.- Investigación.
- 2.- Producción.
- 3.- Distribución, y
- 4.- Finanzas y Control.

Cada una de estas áreas abarcan muchas funciones y subfunciones y cada una requiere de un estudio especial por lo que no es mi finalidad extenderme en este punto, por lo que únicamente indicaré el área en la que el Contador Público pueda adaptarse con más facilidad para ser más

Ótil a la administración y que es Finanzas y Control; de la que en boletines de los Institutos Americano y Mexicano hacen una lista y tratan ampliamente, existiendo aún dudas sobre el campo de acción del Contador Público dentro de la Consultoría en Administración de las Empresas o Servicios Administrativos.

## B).- CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS.

### 1.- ANTECEDENTES.

Consultoría en Administración de Empresas o Servicios Administrativos, como se denomina en los Estados Unidos de Norteamérica, es una actividad nueva que de acuerdo con las opiniones expresadas por varios autores; surgió a partir de la Segunda Guerra Mundial, en que se buscaron métodos más eficientes, para la administración de las industrias de guerra; otros opinan que se debe a los problemas que han tenido que afrontar los negocios en épocas de depresión. Aún cuando no se ha llegado a fijar el origen, se ha llegado a la conclusión de que es consecuencia del desarrollo económico de nuestros tiempos, que ha requerido imperiosamente, de los servicios de personas con conocimientos más amplios; en todos los campos de administración. No siendo solamente una profesión la que ha tenido a su cargo la preparación de estos especialistas, sino, de todas aquellas profesiones que directa o indirectamente tienen relación con la Administración.

Los problemas de Consultoría en Administración de Empresas los han resuelto en países desarrollados y recientemente en el nuestro de

la siguiente manera:

a) A través de asociaciones de profesionales; que auxilian a la administración como consultores, cada uno de ellos en su especialidad, dando facilidades a los directivos de las empresas, de consultar sus problemas, a una unidad y no a una serie de profesionales dispersos cuyas ideas y opiniones podrían interponerse entre sí.

b) En forma de sociedades mercantiles, formadas por expertos autodidácticos que sin ser profesionales cuenta con gran experiencia.

c) A través, de profesionales que prestan sus servicios en forma independiente, en la especialidad en la que se encuentre capacitado.

## 2.- DEFINICION.

a) Consultoría de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española es la acción o efecto de consultar y que el mismo define como sigue:

Consultar del Latín consultare; intensiva de consulere, (considerar, deliberar).

1.- Conferir, tratar y discurrir con una o varias personas -- sobre lo que se debe hacer en un negocio.

2.- Pedir, parecer, dictamen o consejo.

3.- Dar los consejos, tribunales u otros cuerpos, al rey o a

otras autoridades, dictamen por escrito sobre un asunto,  
o proponerle sujetos para un empleo.

4.- Someter una duda, caso o asunto a la consideración de otra persona.

b) Según otros autores:

1.- En México:

1.1.- La Consultoría en Administración de Empresas, puede definirse como el estudio técnico-científico de cualquiera de las funciones de una empresa, encaminada a buscar su mayor eficiencia y productividad (1).

1.2.- La Consultoría es la actividad que consiste en opinar, después de realizar un estudio técnico científico, respecto a cualquiera de las funciones de una empresa, con el propósito de buscar la mejor forma de estructurarla y operarla, teniendo como mira el aumento de la productividad (2).

2.- En Estados Unidos de Norteamérica.

2.1.- Servicios Administrativos es una expresión que tiene diferentes significados para diferentes personas. Esto no debe sorprendernos puesto que es una expresión muy amplia que abarca una gran variedad de principios, procedimientos y técnicas aplicables dentro de los negocios a numerosos campos de acción, que difieren entre sí casi infinitamente en tamaño, objetivos, actitudes (3).

(1) Definición según la Oficina Internacional de Trabajo en conferencia del 20-VIII-58.

(2) Comisión de Consultoría en Administración de Empresas del Instituto Americano de Contadores Públicos.

(3) Instituto Americano de Contadores Públicos (Boletín 1 y 8 de Servicios Administrativos prestados por el Contador Público.).

2.2.- Servicios Administrativos son aquellos diferentes o que completan y amplían las actividades tradicionales de auditoría, impuestos, preparación de varios estados financieros y recomendaciones en materia de principios de contabilidad y su tratamiento (4).

De acuerdo con las definiciones antes expuestas llegamos a las siguientes conclusiones:

a) En México el nombre que se le ha dado a esta actividad es "Consultoría en Administración de Empresas" y en los Estados Unidos de Norteamérica "Management Services" que puede traducirse como "Servicios Gerenciales" o "Servicios Administrativos".

b) Que todo servicio que preste cualquier personal y que ayude a los administradores de una empresa, bien como base para tomar una decisión para efectuar un acto necesario a su función administrativa, constituye un servicio administrativo; y si tal servicio consiste en asesorar y emitir una opinión, se trata de servicio de Consultoría.

Por lo que aún cuando en el boletín número 3, emitido por la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas; se hace una exposición de la encuesta realizada con el fin de designar el nombre que debía dársele a la actividad, y que al finalizar el ciclo de reuniones quedó exornado el criterio prácticamente unificado, de que debía usarse el término de Consultoría.

(4) Comité on Management Service by C.P.A. New York American Institute - C.P. 1957.

Pienso que el término Consultoría en Administración de Empresas requiere de un estudio más profundo ya que los servicios que actualmente se prestan en México son una combinación de Consultoría y Servicios Administrativos, ya que en ocasiones se interviene ayudando a los administradores para tomar decisiones, para efectuar actos necesarios a su función administrativa emitiendo una opinión o prestando ambos servicios conjuntamente.

### C) RELACION DEL CONTADOR PUBLICO CON LOS SERVICIOS DE CONSULTORIA EN ADMINISTRACION.

#### 1.- ANTECEDENTES.

Desde la iniciación de la profesión en los Estados Unidos de Norteamérica, el Contador Público ha venido proporcionando consejos a los administradores de las empresas, en asuntos diferentes a la teneduría de libros, aún cuando sobre bases informales.

Pero no fue sino hasta los años treinta, cuando la atención debida fue dada al problema del Contador Público como consultor.

El Contador Público entró de lleno a la Consultoría como consecuencia del desenvolvimiento económico de nuestros días y también al enorme número de regularizaciones que el Gobierno norteamericano impuso a los negocios. Situación que se presenta en México actualmente y al mismo tiempo, marca como anteriormente en los Estados Unidos de Norteamérica la entrada de nuestra profesión al campo de la Consultoría, satisfaciendo la demanda de nuestro medio y prestando mayores servicios.

## 2.- OTROS PAISES.

La intervención del Contador Público en el campo de la "Contabilidad en Administración de Empresas", ha sido diferente de un país a otro, ya que su menor a mayor actuación, se encuentra sujeta, al grado de desarrollo económico logrado en cada nación. Consecuentemente en los países más desarrollados es donde la profesión ha tenido que desarrollarse con una mayor celeridad, enfrentándose a problemas que surgen junto con el progreso; en relación con los Contadores Públicos de otros países menos desarrollados o subdesarrollados como el nuestro, razón que obliga a tomar experiencias, como antecedentes para actuaciones futuras.

En la gran mayoría de los países se ha dado una gran importancia a los cursos de administración y estudios adicionales para el Contador Público, sobre todo en Inglaterra, Francia y en especial en los Estados Unidos de Norteamérica.

En años pasados, cinco organizaciones de contadores políticos más importantes de Inglaterra, Escocia e Irlanda, se pusieron de acuerdo para elaborar un programa de preparación de sus miembros, y así, proporcionarles la oportunidad de sustentar un examen especial, y otorgar un diploma a aquellos asociados que demuestren amplios conocimientos, en el campo de servicios de, contabilidad para la gerencia.

Por ser los Estados Unidos de Norteamérica un país cuya situación económica, científica, y cultural muy amplia, que lo han colocado

dentro de las grandes potencias y que por razones geográficas, históricas y económicas nos ligan con él, voy hacer un análisis de la actuación del Contador Público en el campo de la Consultoría.

Desde 1948 en este país se han venido publicando una serie de artículos, con fin de orientar a los miembros de la profesión sobre el concepto de Servicios Administrativos prestados por Contador Público. El Instituto Americano de Contadores Públicos ha dado un reconocimiento entusiasta al campo de la Consultoría; ofreciendo cursos especiales a sus socios y estableciendo la nueva revista Management Services y publicando los libros "Management Services Handbook" y "The CPA Plans for the Future" de John L. Carey, y en 1959 apareció su boletín número uno de los ocho emitidos actualmente, ocupándose gran parte del tiempo de los comités de objetivos a largo plazo de este Instituto.

### 3.- EN MEXICO.

En México al igual que en otros países del mundo, la ampliación del campo de acción de la profesión del Contador Público a la actividad de Consultoría en Administración de Empresas se debe al desarrollo económico que nuestro país ha mostrado en los últimos años. Situación que hace notar al Contador Público Señor Manuel Resa Jr., en la presentación de la traducción de los Boletines del Instituto Americano de Contadores Públicos, en lo referente a Servicios Administrativos y nos dice: "El desenvolvimiento económico de nuestros días esta demandando y cada vez con más urgencia, la ampliación de los servicios del Contador Público pa-

ra que la profesión continúe progresando al ritmo de la economía".

Correlativamente al desarrollo económico general, los contadores públicos mexicanos, han recogido y experimentado las mismas inquietudes que los contadores públicos de otros países más desarrollados y principalmente la de los Estados Unidos de Norteamérica; dándole un nuevo enfoque a la actividad profesional, que ha venido ampliando su campo de acción al igual que las demás profesiones, para prestar dentro del campo de la Administración mejores servicios con base en su preparación técnica, capacidad profesional y experiencia.

Inicialmente el Contador Público prestaba sus servicios como tenedor de libros, posteriormente y aún cuando su campo de acción seguía siendo reducido fue avocándose puestos administrativos de mayor importancia, interviniendo en las decisiones para marcar las directrices de las empresas; actividad que a la fecha sigue formando parte de la profesión. Siguiendo una línea ascendente consecuencia de una amplia preparación y a la árdua labor desarrollada por los miembros de la profesión, el Contador Público fue ganándose la confianza no sólo de sus clientes, sino, del poder público y de terceros, creándose una actividad nueva que ha dado la categoría de profesión a nuestra carrera y es la Auditoría de estados financieros, que ha constituido en los últimos años y en la actualidad, la actividad principal de los miembros de la profesión, y que se ha venido prestando ya sea individualmente o formando parte de grandes organizaciones denominadas despachos. Esto a raíz de que los estados financieros tuvieron que ser dictaminados por

por Contador Público de acuerdo con el decreto del 21 de Abril de 1959 dió mayor auge a dicha actividad y un mayor prestigio a la profesión.

Debido a la preparación que reciben los Contadores Públicos en la escuela, y a la importante intervención que tiene en diversos tipos de empresas en el ejercicio de su profesión, le han dado un conocimiento bastante amplio en el campo de la Administración. Situación privilegiada que ha hecho evolucionar aún más su campo de acción y prestar otros servicios de mucha utilidad para las empresas; de ahí que haya dado nacimiento a otra actividad denominada Consultoría en Administración de Empresas que consiste en el estudio técnico científico y la emisión de opinión de las operaciones administrativas, que sirven de base para que los administradores de la empresa tomen decisiones correctas.

Con el objeto de orientar a los miembros de la profesión la Comisión Organizadora de Mesas Redondas y Conferencias, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dió una conferencia de fecha 20 de Agosto de 1958 para iniciar el estudio de la intervención del Contador Público en la Consultoría en Administración de Empresas y anteriormente a través del Centro Industrial de Productividad (CIP) la International Cooperation Administration hizo una invitación a un grupo de nueve Contadores Públicos para visitar algunas ciudades de los Estados Unidos, con la responsabilidad de dar un informe que fue editado por el (CIP) y sostener pláticas sobre este tema entre los compañeros de la profesión.

Posteriormente se creó la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas, para llevar a cabo las investigaciones necesarias

sobre esta tierra; especular sobre el futuro de esta actividad; bajo que bases se debe trabajar el Consultor; determinar los campos y áreas de la consultoría; procedimientos de trabajo; papeles necesarios; ética profesional y otros puntos que van surgiendo. No sin antes haber hecho el Instituto una traducción de los boletines que emite el Comité de Servicios Administrativos del Instituto Americano de Contadores Públicos.

Actualmente aún se siguen efectuando convenciones, mesas redondas para darle más cuerpo a esta actividad y las siguientes que vayan apareciendo; como la especialización del Contador Público.

## C A P I T U L O III

### EL CONTADOR PUBLICO Y LA CONSULTORIA FISCAL.

A).- RELACION ENTRE CONTABILIDAD Y DERECHO.

B).- INTERVENCION DEL CONTADOR PUBLICO EN MATERIA FISCAL.

C).- CAPACIDAD PROFESIONAL.

D).- ETICA PROFESIONAL.

1.- DEFINICION Y CONCEPTO.

2.- ELEMENTOS DE ETICA DEFINICION Y CONCEPTO.

3.- ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO.

---

A).- RELACION ENTRE CONTABILIDAD Y EL DERECHO.

El hombre es sociable por naturaleza y desde los inicios de la humanidad se han establecido una serie de relaciones y vínculos, con el objeto de realizar sus fines. Dichos vínculos se han creado por razones de conveniencia y se denominan; "relaciones sociales", siendo de diversa naturaleza, que dando sujetos los individuos que integran dichas relaciones sociales, a derechos obligaciones y responsabilidades.

Como consecuencia de la existencia de relaciones sociales surge la necesidad de definir las y organizarlas, naciendo en esta forma el Derecho, que es el elemento superior formado por un conjunto de normas o reglas que fijan los límites de la conducta humana y concilia los intereses a discusión; siendo el elemento al cual forzosamente deben someterse los hombres, ya que la violación de las normas del derecho, serán sancionada por el poder público.

Como un resumen de lo anterior se puede precisar el concepto objetivo del Derecho como sigue: El Derecho es un conjunto de reglas o disposiciones que rigen la conducta de los hombres en sus relaciones sociales.

Las relaciones humanas son una sucesión de hechos o acontecimientos ligados entre sí, estos hechos o acontecimientos en determinadas circunstancias caen dentro del campo de acción del Derecho.

Dentro de los hechos o acontecimientos que producen efectos en el campo de acción de la disciplina jurídica, es donde tiene origen la relación de interdependencia entre la Contabilidad y el Derecho.

Las normas jurídicas regulan la actuación de los Empresarios de un negocio, no sólo por lo que se refiere a su actuación propiamente dicha como administrador, sino que van más allá y alcanzan aún las bases mismas sobre las que descansan la organización social. La actuación de un Empresario depende de las normas jurídicas que regulan las relaciones que surgirá, como consecuencia de los actos realizados para conseguir su objeto; y así lo determina el Código Fiscal, al definir al sujeto pasivo como la persona física o moral cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

A mayor abundamiento basta con hacer un somero análisis de las normas jurídicas que regulan la actuación de los administradores de una empresa: la constitución y funcionamiento de una sociedad mercantil se rige por la Ley General de Sociedades Mercantiles; la relación del comerciante con sus empleados se regula por la Ley de Trabajo y la Ley del Seguro Social; la expedición de títulos de crédito, por la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito; las operaciones entre comerciantes por el Código de Comercio; la terminación de una sociedad por la Ley de Quiebra y Suspensión de Pagos; sus obligaciones tributarias por las diferentes leyes fiscales, etc.

Como se observa fácilmente, es casi imposible encontrar al-

gún acto de las personas que intervienen en la Administración de un negocio que pudieran sustraerse del campo de acción del Derecho.

El Derecho a su vez recibe la influencia de la Contabilidad, ya que ésta es un método estadístico, constituyendo el indicador de los beneficios o perjuicios que derivan de las normas jurídicas, ya que los datos que arroja la Contabilidad de diversos negocios, ayuda a fijar la política del estado en materia económica, y en esta forma queda explicada la interrelación entre la Contabilidad y el Derecho.

#### B).- INTERVENCION DEL CONTADOR PUBLICO EN MATERIA FISCAL.

No está muy lejano el tiempo en que el Contador Público antes de dictaminar los estados financieros, solicitaba de su cliente una carta por la cual se liberaba de la obligación de revisar los impuestos, y consecuentemente, de las responsabilidades que surgieran en caso de existir deficiencias en ese aspecto. En la actualidad resulta inconcebible que pueda emitirse un dictamen sobre estados financieros sin que se haya hecho una revisión adecuada de los impuestos, constituyendo uno de los renglones más importantes a revisar dentro de las obligaciones acumuladas, a que hace mención el boletín número trece de Auditoría.

En México se estableció el impuesto sobre la renta por primera vez con carácter extraordinario por decreto del 20 de Julio de 1921, de acuerdo con este decreto el impuesto se pagaría una sola vez, siendo esto el primer antecedente en México del impuesto sobre la renta; al decreto de 1921

lo sucedieron los del 21 de Febrero de 1924 y el de 1925. Como este impuesto se determina tomando como base los conceptos contables, es lógico que los clientes solicitaran ayuda del Contador Público para su determinación.

Es así como el Contador Público comenzó a prestar ayuda a sus clientes en este campo, a pesar de que se negaba a opinar sobre él. Sin embargo, las necesidades de las empresas lo han obligado a prestar cada vez más servicios en el área de impuestos; debido a las constantes modificaciones de las leyes fiscales, y a la íntima relación que éstas tienen con las operaciones que realiza una empresa. Siéndole solicitado al Contador Público en forma directa y exclusiva el asesoramiento en materia fiscal.

Es así como el Contador Público debido a las necesidades de la empresa y a las nuevas técnicas de recaudación en materia fiscal, ha tenido que ir ampliando su campo de acción, prestando servicios cada vez mayores, no solamente en las empresas sino al poder público; y como evidencia tenemos el decreto del 21 de Abril de 1959 que crea la Dirección de Auditoría Fiscal que esta a cargo de contadores públicos. Por lo que ha quedado la prestación de los servicios de asesor fiscal dentro del campo de la Consultoría en Administración de Empresas, quedando así establecido en la conclusión No. 4 de la Mesa Redonda efectuada en Monterrey que nos dice: "El Contador Público debe extender sus servicios de Consultoría a áreas de Finanzas y control y asuntos fiscales y sólo bajo preparación específica adecuada, abordar otros aspectos de la administración".

Yendo un poco más adelante la comisión sobre especialización profesional, nos habla sobre la especialización del Contador Público en el material fiscal servicio que actualmente han llevado a la práctica muchos de los despachos de contadores públicos en México.

### C).- CAPACIDAD PROFESIONAL.

La Consultoría en Administración de Empresas requiere que las personas que se dediquen a esta actividad, tengan la preparación técnica adecuada entendiéndose por técnica el conjunto de principios y procedimientos básicos aplicables de acuerdo con las circunstancias que los lleven a resolver los problemas de la administración o llevar adelante los objetivos de la misma.

La preparación técnica abarca una amplia preparación bilateral teórica y práctica, la primera se adquiere; a) en la escuela cursando una carrera orientada en la preparación de especialista en la actividad que se desee, atendiendo a cursos intensivos y seminarios y b) mediante el estudio autodidáctico de las publicaciones existentes sobre la materia que se quiera preparar; la práctica se adquiere en el ejercicio de la profesión, no existiendo normas al respecto de como adquirirla, ya que ésta varía de persona a persona de acuerdo con las experiencias pasadas, que dan una madurez de criterio.

Como la Consultoría es una actividad que aún no está reglamentada como función independiente, no existen técnicas definidas. Sin -

embargo el Contador Público recibe una preparación técnica suficiente, que lo capacita para ejercer como consultor de empresas en muchas de las áreas de la Administración.

El Contador Público, en su preparación técnica ha adquirido conocimientos en Derecho, ya que sobre el particular he recibido al estudiar y ejercer la profesión amplios cursos y conocimientos en algunas de sus ramas como son: Introducción al estudio del Derecho; Derecho Civil; Derecho Administrativo; Derecho Constitucional; Derecho Mercantil; y Derecho Tributario; que le han dado una idea clara del origen, interpretación y aplicación de las leyes, y partiendo del estudio general llega al estudio particular de las leyes relativas a las obligaciones y derechos de los comerciantes, que aparecen desde la iniciación de sus operaciones, forma de organizarse y conducirse, hasta la liquidación de las diversas clases de sociedades en que se agrupan los comerciantes; ésto sin abarcar el campo de acción que corresponde a los abogados.

Dentro del Derecho en material fiscal, también el Contador Público adquiere una especial preparación técnica, que se inicia desde el estudio teórico de las doctrinas seguidas en el aspecto impositivo, después el estudio correspondiente a las leyes fiscales que regulan las relaciones fisco-causante y los impuestos a que están sujetas las personas físicas o morales, su repercusión contable y forma de cumplirlas; de las cuales hago un estudio en el tema relativo al sistema impositivo en México.

Por lo que con todo anteriormente expuesto se llega a la -

conclusión de que el Contador Público puede prestar sus servicios como --  
Consultor Fiscal.

D).- ETICA PROFESIONAL.

1.- DEFINICION Y CONCEPTO.

El hombre desde el nacimiento de la humanidad para la satis-  
facción de sus necesidades y alcanzar las metas deseadas, se ha visto; pa-  
ra su convivencia obligado a formar grupos sociales, que van desde el ---  
más pequeño como la familia, hasta grupos más grandes como la formación  
de un país o nación.

Para lograr la satisfacción de esas necesidades o metas de-  
seadas los hombres desarrollan diferentes actividades, que repercuten de-  
una manera directa o indirecta, en menor o mayor grado, dentro de una so-  
ciedad.

Siendo de esta manera como se van formando las inter-re-  
laciones sociales, y que a través de los años se van haciendo cada vez más  
complejas, creando una mayor inquietud en los miembros de la sociedad ---  
para conocer los valores humanos; con el fin de crear una coexistencia pa-  
cífica, formando un sistema ético, social y jurídico.

La ética se define como la parte de la Filosofía que trata de  
la moral y de las obligaciones del hombre, o dicho en otras palabras; es -  
la disciplina filosófica que fundamenta el valor de la conducta humana. Más

brevemente, se expresa que la ética es la filosofía de la conducta.

## 2.- ELEMENTOS DE LA ETICA DEFINICION Y CONCEPTO.

Al hacer la definición de ética encontramos que se funda en tres elementos, que son: La Filosofía, la Moral y la Acción; para un mayor entendimiento se hace necesario definir los términos.

Filosofía es el concepto universal del mundo y de la vida.

"Si la Filosofía es el concepto universal del mundo y de la vida y la Etica está incluida en ella, es de concluirse que su desenvolvimiento está estrechamente vinculado con aquella. De ahí que si expresamos que la concepción del mundo y de la vida es, en un sentido muy amplio, equivalente al saber universal, se deriva que la noción cultura tiene un gran significado dentro de la Filosofía y más concretamente dentro de la Etica.

Como quiera que sea, es indispensable reconocer alguna doctrina filosófica, adoptar un punto de vista para interpretar la vida, dirigir la conducta y valorar la existencia; por eso es que el hombre carente de filosofía está imposibilitado para definir su vida y alentar progresivamente su comportamiento.

La realidad del espíritu humano se manifiesta con la participación de tres grandes actitudes (intelectual, emotiva y activa) y se complementan de tal modo que donde figura una, aparece asimismo la otra. En

el tema que nos ocupa resalta la que corresponde a la voluntad de acción, - pues la influencia que reciben los actos del espíritu desde el punto de vista de la voluntad, imprimen un matiz eminentemente ético a todos los momentos de la existencia.

La moral es la ciencia que trata del bien en general y de las acciones en el orden de su bondad o malicia; para que una acción pertenezca al orden moral es indispensable según los tratadistas que existan dos condiciones: la primera; la inteligencia; la segunda la espontaneidad libre.

Es de entenderse que para el orden moral se necesita una - capacidad de conocer la moralidad de las acciones y de proceder libremente conforme a este conocimiento, pues tan es así que hay quien comete con - pleno conocimiento y libertad, un acto cuya malicia moral ignoraba.

Cuando un individuo realiza actos que sólo conciernen a él, - siendo éste un ser dotado de inteligencia en la medida de su entendimiento, - es a él a quien corresponde juzgar de la moralidad de sus actos, variando la moralidad de personas o persona.

Pero cuando estos actos trascienden al orden social es a la - sociedad a quien corresponde juzgar la conducta de los individuos, y ver si los actos que se realizan dentro de esta sociedad son buenos o son malos, ilícitos o lícitos, y con el fin de asegurar una convivencia pacífica, crea reglas de conducta que sus miembros deben acatar, ya que de lo contrario existen -

medidas disciplinarias tanto sociales como de orden jurídico trascendiendo al campo de acción del Derecho.

### 3.- ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO .

Dentro del conglomerado social existen sectores, grupos o individuos que además del cumplimiento de las normas de conducta fijadas por la sociedad, requieren para el ejercicio de sus actividades de una ética con normas morales especiales y dentro de este grupo se encuentran los profesionales.

Así veremos que el Médico, el Ingeniero, el Arquitecto, el Abogado, etc., están sujetos a ciertas normas que están ligadas con su profesión. En la profesión del Contador Público el conjunto de normas que reglamentan su actuación se encuentran en el Código de Etica Profesional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

El Código de Etica Profesional representa el marco dentro del cual se fija la actuación profesional de los contadores públicos y su existencia significa acatamiento voluntario de la obligación de auto-disciplinarse, de una manera más amplia que lo exigido por los requerimientos legales. Se puede decir, que es una mezcla de conceptos morales y prácticos, es una acción dirigida a fortalecer la voluntad y el carácter de los miembros de la profesión, que; en condiciones humanas, está sujeto a flaquezas a las que no debe ceder por ser parte integrante de la profesión y tener una responsabilidad tan definitiva hacia el interés social.

Además del Código de Ética Profesional, encontramos las normas de Auditoría generalmente aceptadas que vienen a complementar a este Código; el primero con un fin general y las normas con un carácter específico, norman la conducta de los miembros de la profesión, en el ejercicio profesional. El Código de ética profesional del Contador Público contiene reglas que norman su conducta en sus relaciones con:

- a) El público en general.
- b) Con la Clientela.
- c) Con los compañeros de profesión.

Las normas de auditoría que complementan al Código de Ética se encuentran transcritas en los boletines de Auditoría editados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y son:

- a) Normas personales.
- b) Normas de trabajo.
- c) Normas de dictamen.

Para seguir con el desarrollo del tema de la Consultoría Administrativa haré únicamente referencia a aquellas reglas y normas que tengan íntima relación con el tema o afectan de una manera determinante, ya que no es mi intención transcribir el Código de Ética y las normas de Auditoría.

Independencia del Consultor Fiscal.- La independencia a la que hace mención el Código de Etica es también una norma de auditoría.

En lo referente a la independencia el boletín No. 1 de la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas nos dice: El Contador Público que actúa como consultor en administración de empresas, debe hacerlo de manera que no pierda su independencia. Por lo que el Consultor Fiscal de acuerdo con lo antes expuesto debe conservar su independencia.

En el seminario No. 2 de la IV. Convención de Contadores Públicos en el tema que trata sobre el Código de Etica Profesional en la ponencia que se hace en las relaciones con el público en la regla 201 nos dice:

3.01 El Contador Público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial, ya sea en su carácter de auditor externo al examinar las cuentas y emitir su opinión respecto a sus estados financieros o bien cuando actúa como Consultor de Empresas.

Y en el boletín No. 3 de la Comisión de Consultoría se propone la siguiente modificación.

2.01 El Contador Público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener en criterio libre e imparcial al examinar las

cuentas y emitir su opinión, respecto a los estados financieros y en cualquier otro trabajo que se realice.

El artículo 2.04 dice que hay que adicionarlo para quedar como sigue:

2.04 "La actividad de Consultoría en Administración no es incompatible con la Auditoría practicada por un mismo contador para una misma empresa, siempre y cuando se limite a recomendar, asesorar o sugerir y no tomar decisiones operativas."

Relaciones entre contadores.- El Código de Ética Profesional en su Artículo 4.0 referente a asociaciones profesionales y colaboración profesional nos dice:

4.01.- El Contador Público sólo podrá asociarse para la práctica profesional en forma que ostente su responsabilidad profesional e ilimitada. La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más asociados. Las personas cuyos nombres figuren en la razón social, deberán ser Contadores Públicos.

4.03.- En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir informes y estados financieros quienes posean el título de Contador Público u otro equivalente legalmente expedido por una autoridad o institución docente de la República Mexicana.

La regla anterior ha sido de bastante preocupación para los profesionales que de una manera u otra tratan de prestar los servicios de Consultoría, ya que en los Estados Unidos de Norteamérica, los despachos presentan los Servicios Administrativos asesorándose con miembros de otras profesiones, formando parte de su asociación y en México muchos de los despachos han introducido en sus firmas a otras profesiones como son: Ingenieros, Industriales, Administradores de Empresas, Abogados, etc.

En mi opinión considero que sería conveniente asociarse con otras profesiones, ya que el campo de la Administración es bastante amplio y el beneficio que recibirían las empresas es enorme, ya que con la auditoría externa se detectarían las deficiencias; y con la actuación del especialista en cada caso específico se corregirían esas deficiencias.

Por lo que como dice el boletín No. 3 de la Comisión de Consultoría; que el Instituto de Contadores Públicos de México, estudió lo referente a asociaciones profesionales y colaboración profesional para ver si conviene o no que el Contador Público se agrupe en asociaciones o sociedades en cuya razón o denominación social aparezcan profesionistas no contadores. Asimismo, en lo referente a la posibilidad de que figuren los nombres de profesionales que no son contadores, en el nombre del despacho, añadiendo alguna expresión tal como "Contadores Públicos y Consultores en Administración".

Propaganda.- El Código de Ética en relación con la profesión en general nos dice en su Artículo 5.0 referente a propaganda lo siguiente:

5.01.- La oferta de servicios o sollicitación de trabajos profesionales por circulares, avisos en los periódicos u otros medios de publicidad, así como por entrevistas no basadas en previas relaciones personales, es contraria a la ética profesional, toda publicidad provocada directa o indirectamente con fines de lucro o de autoelogio, menoscaba la tradicional dignidad de la profesión.

Este Artículo ha sido tema de bastantes polémicas no solo por lo que se refiere a la Consultoría Administrativa ya que los Contadores Públicos independientes al iniciarse les es muy difícil darse a conocer y dar a conocer los servicios que prestan, para que en esta forma los clientes les consulten sus problemas y que conozcan que les son útiles en la resolución de tales problemas. Por lo tanto concideran este Artículo como un estorbo para sus fines y como un monopolio profesional de quienes han triunfado y se elaboran la siguiente pregunta: ¿Como puede desarrollar una clientela que le permita subsistir?

El criterio que han seguido los miembros de la profesión en respuesta a la pregunta anterior es de que mediante esfuerzo, paciencia y sacrificio deben obtener fama y un crecido número de clientes, como consecuencia de una calidad óptima en su trabajo. No que si se hiciera publicidad en lo personal sería difícil que cada uno de los individuos tengan el -

mismo concepto de lo que se entienda por, dignidad, buen gusto y moderación en la publicidad.

En Consultoría se ha llegado a la conclusión de la forma en que los miembros de la profesión, a través de las agrupaciones profesionales como el Colegio, el Instituto y otros den a conocer a los hombres de negocios la clase de servicios que se prestan, haciendo una difusión a través de publicaciones en revistas técnicas, mesas redondas, organización de cursos breves y conferencias, para que en esta forma los hombres de negocios sepan a quien acudir cuando se les presente un problema cuya resolución constituya una especialidad de la Contaduría pública.

En el boletín No. 3 de Consultoría en Administración de Empresas se sugiere hacer una adición en lo que se refiere a publicidad del Artículo 5.04 como sigue:

5.04.- No se considera publicidad los folletos que los Contadores Públicos elaboren informando a sus clientes o personas que lo soliciten directamente, sobre el alcance de los servicios que prestan. Estos folletos no deberán contener auto-elogios o declaraciones que menoscaben la dignidad profesional.

Tampoco se considera publicidad los boletines que sobre temas técnicos emitan los Contadores Públicos para que circulen exclusivamente entre su personal, clientes y/o personas que directamente lo soliciten.

## C A P I T U L O   I V

### CAMPO DE ACCION DEL CONSULTOR FISCAL .

- A).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA INVESTIGACION Y PLANEACION DEL REGIMEN FISCAL .
- B).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA OBTENCION DE INCENTIVOS FISCALES .
- C).- PRESTACION DE SERVICIOS EN PROBLEMAS DE REPARTO DE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS A LOS TRABAJADORES .
- D).- PRESTACION DE SERVICIOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES .
- E).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA IMPLANTACION DE SISTEMAS CONTABLES PARA EFECTOS FISCALES .
- F).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA INTERPOSICION DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS .
- G).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LOS JUICIOS DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL COORDINANDO SUS SERVICIOS CON UN ABOGADO .

A).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA INVESTIGACION Y PLANEACION  
DEL REGIMEN FISCAL.

Al representar a una empresa dentro del medio ambiente, - encontramos que sufre el acoso y la influencia de diversos factores, entre los que se encuentran: la fuerza de trabajo; el adelanto de la tecnología que la obligan a cambiar sus métodos atrasados para estar al día; los consumidores, cuya necesidad rige la producción; los proveedores de materias primas y servicios que requiere la empresa; otras empresas cuyos productos influyen en la capacidad de compra del mercado; los servicios financieros; las condiciones físicas; los servicios públicos; las empresas competidoras; el gobierno que influye a través de sus disposiciones legales.

La respuesta a todas estas influencias de naturaleza variable, se da a través de las funciones de la empresa, tratando de absorberlas y contrarrestarlas, para convertirlas, más o menos en constantes.

Medio ambiente definición. - "Es el conjunto de influencias externas que actúan sobre las operaciones de la empresa".

Funciones del Medio Ambiente. - "Mantener oportunamente informada a la empresa, sobre los cambios que ocurren, en las condiciones externas, para su debida orientación, e información a su vez al exterior acerca de sus actividades".

Los factores que intervienen en las operaciones de una em-

presa, puede considerarse como los constituyentes anatómicos, de las operaciones de la empresa, y las funciones, como las tareas o actividades relacionadas con ellos, que debe desempeñar la administración de una empresa.

Las funciones mal desempeñadas dan lugar a que incluso las colaboraciones más perfectas sean ineficaces. Esto pone de relieve que todas las funciones de una empresa, deben ser cumplidas de tal modo y en tal forma que, contribuyan, en su parte adecuada y específica a la tarea común, manteniéndose además en equilibrio. Aún cuando las funciones difieren en importancia o peso variando de acuerdo con los tipos específicos de manufacturas o ramas, ser distintos según se tomen consideraciones a corto o largo plazo de acuerdo con su relativa contribución al total.

Continuando con el análisis e investigación del medio ambiente, con el objeto de descubrir las fuerzas que las componen; se pueden establecer en forma enunciativa más no limitativa el desglose siguiente de las relaciones sociales económicas, físicas y políticas.

- MEDIO AMBIENTE -

Localización en Relación con él:

El Mercado de Proveedores.  
El Mercado de Compradores.

El clima, condiciones sanitarias  
y otras del medio ambiente físico.

Actitud hacia la empresa por parte de:

Los consumidores.  
Los proveedores.  
Los competidores.

Aspectos Legales y Administrativos.

- a) Incentivos o
- b) Restricciones a la actividad de la empresa.

Condiciones Tributarias.

Destreza tradicional en la localidad.

- a) Facilidades de Educación.
- b) Adiestramiento.

Las Autoridades Gubernamentales.

Condiciones Financieras.  
Disponibilidad de Crédito tipo de interés.

Relaciones de la Empresa con:

Dependencias Gubernamentales.  
Organizaciones Comerciales,  
organizaciones sociales y otras  
que constituyen la opinión pública.

Al establecer la localización de una empresa hay que tomar en cuenta los diversos factores físicos y económicos políticos y sociales del medio ambiente de acuerdo con los objetivos de la empresa determinando el grado de intervención o importancia.

Debido a que cada uno de los factores, requieren de un estudio especial, únicamente me referiré a la influencia gubernamental que sufre una empresa y en particular en materia fiscal.

Con la determinación del punto de equilibrio se limita en parte, el campo de posibles objetivos para la empresa, con él se precisa cual es la cantidad mínima que se debe producir y vender para que costos e ingresos se igualen. A medida que aumenta la producción por encima del punto de equilibrio se limita en parte, el campo de posibles objetivos para la empresa, con el se precisa, cual es la cantidad mínima que se debe producir y vender para que costos e ingresos se igualen. A medida que aumenta la producción, por encima del punto de equilibrio las utilidades -

crecen. Aparentemente sería posible aumentar indefinidamente la utilidad, con la condición de que el volumen de producción, y venta aumente también en forma indefinida. Sin embargo sabemos que ésto es imposible.

Existen limitaciones al aumento de producción de una empresa como son: la demanda del mercado; la capacidad de inversión de la empresa; la capacidad de producción del equipo instalado y en algunos casos - existen disposiciones gubernamentales que limitan la producción y adquisición de determinados artículos. Tal es el caso en México de las armadoras de automóviles sujetos a cuotas de producción, igualmente las salineras, ingenios azucareros y otras como son las restricciones en importaciones y exportaciones.

Utilizando la misma gráfica del punto de equilibrio, podemos señalar por medio de líneas verticales los valores de las diversas limitaciones que actúan sobre la empresa como se muestra en la gráfica. De todas las limitaciones señaladas, la que tiene menor valor absoluto, es la que más restringe las posibilidades de producción y venta. Esta limitación constituye el límite superior que puede alcanzarse en la evaluación de la empresa (ver Figura 1).

La zona comprendida entre el punto de equilibrio (límite inferior) y la aparente (límite superior) se ha designado en la gráfica como -

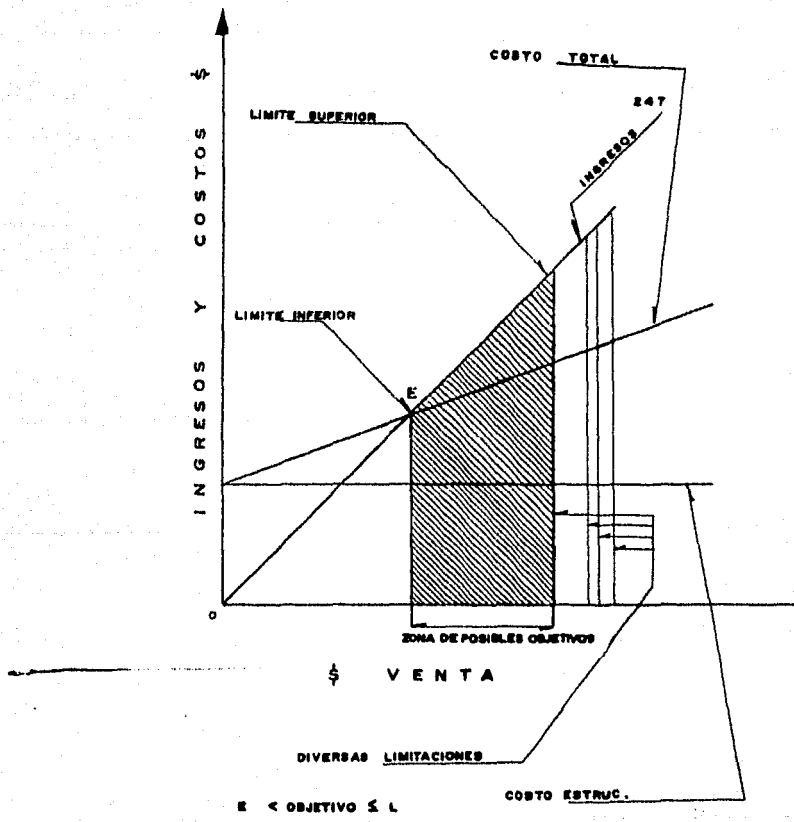


Fig. 1

zona de posibles objetivos. En efecto cualquier volumen de producción y venta comprendido dentro de esta zona, es alcanzable por la empresa y por tanto elegible como objetivo lógico.

Por lo anteriormente expuesto llegamos a la conclusión de que el estudiar la localización de una empresa o al proyectar sus operaciones, sería malgastar el tiempo si no se tomará en cuenta la política del gobierno. Si este no sigue una política, entonces es evidente que las empresas se establezcan en los lugares que su administración considere más provechoso, asimismo sucede con las operaciones a realizar, tomándose en cuenta casi siempre la obtención de óptimas utilidades.

En México exista una política declarada por parte del gobierno federal, de descentralizar las empresas del Valle de México, aún cuando no se han tomado medidas de apremio para provocar la descentralización y hasta ahora no se han observado resultados efectivos.

El objeto principal de esta política, es de restringir la nueva industrialización de la metrópoli y estimularla en otros estados de la República, que han venido desarrollando un esfuerzo individual para hacer que las empresas se establezcan en éstos. Por lo que los gobiernos de los estados y sus municipios, ofrecen a las nuevas empresas que se establezcan en estos exenciones de impuestos, tierras baratas, etc., compatibles con sus limitadas posibilidades.

Los estímulos principales se encuentran en manos del gobierno federal, bajo la forma de exenciones de impuestos federales por períodos determinados y la reducción de derechos de importación.

Por lo que si un empresario se establece en un lugar que no sea conveniente de acuerdo con la política gubernamental; podría tener problemas de crédito ya que las instituciones financieras del gobierno podrían negárselo o restringírselo, no pudiendo gozar tampoco de algunos incentivos; como la exención de impuestos federales o estatales y derechos arancelarios. También por otra parte la Secretaría de Recursos Hídricos podría negarle autorización para abrir pozos de agua, etc.

De acuerdo con la localización de una empresa el Contador Público como Consultor Fiscal, puede asesorar a su cliente dando su opinión de acuerdo con el régimen fiscal; de donde sería más conveniente que se establezca o si ya se encuentra establecida determinar a que régimen se encuentra sujeta para cumplir con el correcto cumplimiento de las leyes fiscales.

#### B).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA OBTENCION DE INCENTIVOS FISCALES.

El gobierno federal, estatal y municipal han seguido la política de industrializar el país, por lo que se han hecho inversiones a través del gasto público - invirtiendo en obras de infra-estructura, en empresas estatales y parastatales, otorgando créditos a particulares, etc.,-. Tam-

bién a través de una política en materia impositiva se ha buscado el desarrollo industrial; proporcionándose incentivos fiscales reducción y exención de impuestos, franquicias, subsidios, etc., a las empresas y como ejemplo tenemos las industrias de transformación y las minero-metalúrgicas.

A partir de 1928 México contó con una legislación de exenciones fiscales con fines de fomento industrial surgiendo las siguientes disposiciones:

- a) Decreto del 14 de Abril de 1926.
- b) Decreto del 30 de Diciembre de 1939.
- c) Ley de Industrias de Transformación.
- d) Ley de Fomento de Industrias de Transformación.
- e) Última revisión vigente, o sea la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias promulgada en Diciembre de 1954.

En sustitución de la anterior en 1955 se establece la ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias actualmente en vigor y en cuyo artículo 1º. dice:

El objeto de la presente Ley, es el fomento de la industria nacional, mediante la concesión de franquicias fiscales que estimulen el crecimiento de nuevas actividades industriales, y el mejor desarrollo de las

existentes. Tales franquicias se otorgarán a las industrias que conforman a esta misma Ley, sean clasificadas como nuevas o necesarias, las cuales a su vez se dividirán en básicas, semi-básicas o secundarias, con el objeto de definir la duración de las franquicias.

Los gravámenes de las que de acuerdo con la rama o actividad a que se dedique la empresa pueden gozar de extensiones o reducciones son:

- a) Derechos de importación y adicionales.
- b) Impuestos a los bienes requeridos en las instalaciones de la fábrica y la producción de los artículos objeto de la franquicia siempre que los materiales importados no se produzcan en el país.
- c) Derechos de exportación y sus adicionales.
- d) Impuestos federales: 

Ley de timbre
I.S.R.
I.S.I.M.
- e) Reparto de utilidades.
- f) etc., etc.

Además de la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias.

Las empresas también pueden obtener la reducción de los impuestos, por medio del mecanismo del subsidio virtual; que consiste en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoriza un pago a favor del contribuyente para compensar el cobro parcial o total de determinado

impuesto.

La diferencia entre la exención fiscal y el subsidio virtual -- es; de que el primero libera al causante de una obligación fiscal con base -- en una ley, y el segundo tiene la naturaleza de convenio, mediante el cual -- el fisco paga, por cuenta del causante la totalidad o parte de sus impuestos -- durante un tiempo limitado, a cambio de que el causante lleve a cabo ciertos actos económicos que contribuyan a mantener los niveles de producción, -- ocupación o inversión. Los subsidios no se regulan por ley, (excepto las con -- cedidas a la minería y pueden ser generales o particulares, públicos o con -- fidentiales). Ambas formas de ayuda han desempeñado un papel importante en la política fiscal.

La concesión en la actualidad se rige por el Artículo 48 de la Ley Orgánica del Presupuesto General de Egresos de la Federación y que -- a continuación transcribo: "Sólo por acuerdo del Presidente de la Repúbli -- ca, podrán ser autorizados los pagos de cantidades con cargo a las partidas de impuestos, gastos de orden social y a los conceptos de subvenciones y sub -- sidios y por reglamento de la Ley Orgánica en lo referente a las subvencio -- nes y subsidios concedidos, para el fomento de diversas industrias y socie -- dades cooperativas cuando para determinar su cuantía sirva de base el mon -- to de los impuestos o derechos que causen".

Los subsidios se utilizan con diferentes propósitos:

a) Cuando el estado considera necesario, que un tipo de empresas siga gozando de reducciones impositivas, y que ya se encuentran dentro de las limitaciones de la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias; no pudiendo ya gozar de extensiones y prorrogas bajo dicha Ley.

b) Cuando una empresa se encuentra imposibilitada, para cumplir con los requisitos que marcan la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias, también obtiene alivio fiscal en esta forma.

c) Con el objeto de evitar una rebaja general de impuestos, - que redunde en ganancias indebidas para empresas que no se lo merecen, es tabicando el estado convenios fiscales con determinadas empresas que se encuentran en dificultades.

d) Para orientar la producción y proteger los intereses nacionales en el mercado exterior.

En general el subsidio permite un control más flexible de las Industrias que pasan por situaciones peculiares. El subsidio se recibe después de que se cobren los impuestos, después de realizar determinados trámites ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Algunas de las declaratorias generales de subsidios se publican en el diario oficial, no así los concedidos a empresas en particular.

Los subsidios virtuales se conceden principalmente con

cargo a los siguientes impuestos:

- a) de exportación.
- b) de producción y consumo.
- c) de importación.
- d) de ingresos mercantiles.
- e) impuestos sobre la renta.

El subsidio virtual desempeña un papel muy importante dentro de la política tributaria, permitiendo compensar los costos de operación o las utilidades de una actividad, que por algún motivo imprevisto amerite una ayuda especial, como una manera de compensar alzas bruscas en precios de materias primas importantes, bajas en las cotizaciones, o costos adicionales originados por una localización poco adecuada, pero cuyo desarrollo regional se esté fomentando.

A parte de las exenciones o reducciones que marca la Ley de Industrias Nuevas y Necesarias y los subsidios, pueden considerarse como estímulos fiscales, las reducciones arancelarias acordadas por los países de la Asociación Latino Americana de Libre Comercio, concedidas en reciprocidad a las concesiones que México ha obtenido de los países integrantes de este organismo.

Otras Medidas de Alivio Fiscal.

Regla XIV.

Bajo el amparo de la regla XIV de la tarifa del impuesto ge-

neral de importación, la importación de maquinaria y equipo destinadas a formar parte de una instalación fija ya sea nueva o ampliación, pueden beneficiarse con la reducción de tasas arancelarias. Esta regla fue establecida con la idea de impulsar el desarrollo industrial del país, permitiendo la entrada de maquinaria y equipo libre de impuestos y que con el tiempo a sufrido transformaciones que restringen su aplicación y sus beneficios.

La regla XIV abarata el costo de la formación del capital fijo ya que los derechos de importación representan un costo adicional de consideración en las inversiones industriales. La falta de conocimiento de esta regla por falta de publicidad ha hecho que muchas de las empresas de la República Mexicana no se hayan beneficiado.

#### Depreciación Acelerada.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 18 establece lo siguiente:

"La base del impuesto de los causantes mayores, será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley". Entre las deducciones que son propias de las operaciones de una empresa, se encuentra la depreciación, que es la baja de valor de un activo fijo por el uso o transcurso del tiempo y el método que señala la ley es el de línea recta a base de porcentajes fijos y constantes.

Los porcentajes de aceleración de los depreciados, en caso de que las empresas deseen de acuerdo con sus intereses y con el previo permiso de las autoridades fiscales, un sistema de depreciación acelerada, o sea el que sigue una empresa para reflejar el desgaste físico y económico real.

El método de depreciación acelerada ha tenido mucha aceptación como medio fiscal para estimular la inversión productiva. Para fines fiscales consiste en permitir que se descuenten de los ingresos un elevado porcentaje del costo de la inversión, durante los primeros años de la utilidad reduciendo así la utilidad gravable y en consecuencia el impuesto. Después que el activo quede depreciado desaparece la deducción aumentando el ingreso gravable y consecuentemente el impuesto.

En resumen la depreciación no es más que un pago diferido de los impuestos, por lo tanto la depreciación acelerada depende a su vez tanto sin intereses del gobierno hacia la empresa. La depreciación acelerada beneficia principalmente a las empresas que están realizando bastante inversión en activos fijos durante los primeros años de su existencia. Ya que cuando las empresas realizan una sola inversión al principio de un pago diferido pero cuando son realizadas varias inversiones al pago de mayores impuestos.

El tratamiento del impuesto en el caso de depreciación acelerada es:

subsídío cuando la empresa en ejercicios futuros no gana lo suficiente para pagarlo.

#### Pérdidas de Ejercicios Anteriores.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir del 30 de Diciembre de 1934 quedó establecido que las empresas podrán amortizar las pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores con cargo a las utilidades de los cinco ejercicios siguientes hasta por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos se llegará a obtener.

#### Crédito Incobrables.

Consiste en que las empresas podrán cargar a sus resultados los créditos que no fueran recuperados.

En la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, existen de acuerdo con la actividad de la empresa exención de impuestos.

Además de los incentivos fiscales descritos de una manera enunciativa, más no limitativa, existen otros en las diferentes leyes fiscales, propios de las diversas actividades a que se dedique una empresa, en que el Contador Público como Consultor fiscal puede prestar sus servicios en beneficio de los causantes.

Al respecto el Maestro Flores Zavala nos habla de los incentivos fiscales, considerándolos como evasión de impuestos; y nos dice lo —

siguiente: "La evasión consiste en eludir el pago del impuesto y que existen dos formas de evadirlos una legal y la otra ilegal.

La legal consiste en evadir el pago de los impuestos por -- procedimientos legales.

La ilegal, cuando para eludir el pago de los impuestos se realizan actos violatorios de las normas legales; en perjuicio del fisco y de los causantes cumplidos.

A mi manera de ver no considero los incentivos fiscales como una evasión legal, y que en ocasiones los incentivos no son sino una manera de que las empresas recuperen los costos y gastos, indispensables para la realización de sus operaciones y en otros casos, como una ayuda que recibe del gobierno para incrementar algunas actividades económicas en beneficio de la comunidad, como es el caso de las exenciones y subsidios; por lo que únicamente considero como evasión la ilegal.

#### C).- PRESTACION DE SERVICIOS EN PROBLEMAS DE REPARTO DE UTILIDADES DE LAS EMPRESAS A LOS TRABAJADORES.

A partir de 1933 se estableció la obligación a todos los patrones de hacer partícipes a sus trabajadores en las utilidades. Aún cuando la participación de los trabajadores en las utilidades, no es propiamente un impuesto, el cómputo correspondiente se basa en la utilidad contra-ble, ajustada de acuerdo con las leyes establecidas, en la Ley de Impues

to Sobre la Renta y en relación al costo anual de la fuerza de trabajo.

La utilidad en términos generales es la cantidad resultante de restar a los ingresos totales en un tiempo determinado, los costos y gastos efectuados.

La utilidad fiscal, es la diferencia que resulta entre el ingreso que percibe el contribuyente, en un lapso generalmente de un año, y las deducciones autorizadas por la ley.

La participación de los trabajadores en las utilidades, es el derecho que corresponde a los trabajadores de participar en los beneficios de la producción, diferente a los sueldos y salarios que son la retribución a la prestación de un servicio.

Lo anterior significa, que el salario se paga necesariamente como retribución al trabajo personal, a diferencia del reparto que sólo tiene lugar cuando hay utilidades en las empresas.

Debe tenerse presente que los trabajadores no participan de las pérdidas, por lo tanto en el año que las haya, los trabajadores sólo recibirán sus remuneraciones ordinarias.

En los años siguientes si hay utilidades tendrán derecho a la participación sobre éstas, sin que sean reducidas por pérdidas anteriores, e-

Existen también en la Ley de Trabajo Referente al Reparto de Utilidades, prohibiciones de constituir deducciones de las utilidades, así como autorización para deducirse las autorizadas por la resolución. Asimismo la determinación del capital en giro, base para el cálculo del reparto,

Las empresas sujetas al reparto se clasifican en:

- a) Personas morales.
- b) Personas físicas y
- c) Unidades económicas.

Persona Física. - Es todo obligado al reparto de utilidades que ejerce su actividad en forma individual y que responde personalmente de ella.

Persona Moral. - Es una ficción de la ley que nace al reunirse dos o más personas físicas, para realizar conjuntamente cualquier actividad lícita, siempre que la ley reconozca a esa unidad personalidad distinta de la de cada uno de quienes la integran.

Unidades Económicas. - Son aquellas agrupaciones que sin tener personalidad jurídica fiscalmente se distinguen de sus integrantes y pagan sus impuestos como una unidad.

Los servicios, del Consultor Fiscal en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pueden concretarse a un es--

tudo técnico científico para posteriormente emitir su opinión y que sirva para que los administradores tomen decisiones sobre:

- a) La correcta determinación de la participación.
- b) De la correcta contabilización y presentación en los estados financieros alrededor.
- c) Del control interno que la empresa debe adoptar para la determinación y pago de la participación tales como:

- 1.- Implantar un sistema para determinar la asistencia y compensación de los trabajadores.
- 2.- Control sobre los pagos, con la elaboración de auxiliares y recavación de recibos.
- 3.- Control para las participaciones no reclamadas.

#### D).- PRESTACION DE SERVICIOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

La obligación tiene su origen en el derecho romano, y sólo se ha modificado en determinados conceptos, aún cuando en el fondo se conserva la forma de este concepto.

Esta nace por una costumbre que existía en el derecho romano, la cual consistía en que los deudores de servicios o dinero cuando no podían cumplir sus ofrecimientos de pago a los acreedores; estos podían atar a los deudores para golpearlos y muchas veces llegaban a matarlos por no

haber finiquitado sus deudas.

El origen etimológico de la palabra obligación se deriva, de la raíz griega ligación que significa atar y ob que significa alrededor; de ahí que se denomina obligación en derecho romano, algo que ata a las personas que deben a otras.

Obligación desde el punto de vista jurídico, en la forma moderna "es el vínculo jurídico en virtud del cual una persona llamada acreedor puede exigirle a otra llamada deudor, el cumplimiento de una prestación. No se considera que obligación entre el derecho privado y el derecho tributario sea lo mismo, por que en tanto que entre particulares el sujeto que hoy es acreedor el día de mañana será deudor y viceversa, en cambio en el derecho tributario nunca acontecerá esto, pues el sujeto activo siempre será el poder público, en tanto que el sujeto pasivo serán siempre todas las personas físicas o morales, que en este caso vienen a ser los contribuyentes, en cuanto a la naturaleza de la obligación nos damos cuenta, que las obligaciones entre particulares las rige el derecho privado que es civil o mercantil.

Obligación en el derecho romano "era el vínculo jurídico por el cual estamos contrahidos, al pago de una obligación, según las leyes de nuestra Ciudad.

La prestación a que antes se hace referencia puede ser de: -  
HACER, DE DAR O DE NO HACER.

Obligación Desde el Punto de Vista Fiscal.- "es el vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente en virtud del cual debe entregar aquel una suma de dinero.

Como elementos que constituyen la obligación tenemos:

- a) SUJETO PASIVO.
- b) SUJETO ACTIVO.
- c) RELACION.
- d) EL OBJETO.

En Cuanto a Derecho Fiscal.- Encontramos el poder público por un lado y del otro a las personas que por regla general han incurrido en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, por tanto, a éstos los rige el Derecho Fiscal.

Es necesario señalar al sujeto pasivo en una forma más amplia, de acuerdo con el sistema impositivo mexicano, ya antes había mencionado al sujeto pasivo, entendiendo por este aquel sujeto que de cualquier obligación siempre sería el deudor. Pero para el Derecho Tributario el directo estricto deudor sería siempre el contribuyente ahora bien nos encaminaremos al Código Fiscal de la Federación que nos señala como sujeto pasivo o deudor de un crédito fiscal, a la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes está obligada directamente al pago de una prestación al fisco federal.

Como obligación principal he desarrollado la idea en el transcurso del presente trabajo entendemos que es la de pagar, el impuesto en la forma fecha y lugar que se señale y con las características que le confieran las leyes fiscales al contribuyente.

Las obligaciones secundarias son o pueden ser:

- a) DE HACER.
- b) DE NO HACER.
- c) DE TOLERAR.

a) Como ejemplo de obligaciones de hacer tenemos: dar avisos (de iniciación de operaciones, diversos, clausuras etc.), presentar declaraciones, llevar libros y registros de contabilidad, conservar la documentación por cinco años, retener el impuesto y demás obligaciones que marcan las leyes fiscales de acuerdo con las circunstancias.

b) Como ejemplo de obligaciones de no hacer tenemos: Dedicarse al contrabando, infringir en cualesquiera forma las disposiciones legales o reglamentarias, llevar doble juego de libros, proporcionar datos falsos al fisco y muchas otras que se desprenden de las distintas disposiciones legales vigentes.

c) Obligaciones de tolerar: Los causantes están sujetos a inspecciones de libros, visitas de auditoría fiscal, revisión de documenta-

ción, por parte de las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran.

Cuando se solicitan los servicios de un Contador Público como Consultor Fiscal trae la prestación de servicios aparejada una responsabilidad legal y moral y es la de que sus clientes cumplan con sus obligaciones fiscales, para que en esta forma no se evada ilegalmente el pago de los impuestos, pues aparte de las sanciones, multas e infracciones, se tipifica como fraude de tipo fiscal que puede convertirse en la comisión de un delito, que puede caer dentro de las sanciones corporales aparte de las económicas.

Por lo que desde el punto de vista profesional, se debe cuidar que el cliente no observe una conducta que vaya en contra de las disposiciones fiscales.

Al referirme a las obligaciones de los causantes, resulta necesario, señalar la responsabilidad de éstos, como sujetos fiscales, así como que es lo que se entiende por responsabilidad en material fiscal; responsabilidad directa, substituta, solidaria y objetiva.

La responsabilidad en un criterio amplio puede ser la obligación que tenemos de reparar un daño o bien de resarcirlo ya sea por nosotros mismos o por medio de otras personas interesadas.

La responsabilidad directa existe, cuando la situación concreta de una persona, coincide con la que la ley señala como hecho generador

del crédito fiscal, y se es responsable directo pudiendo existir un sólo responsable o varios.

La responsabilidad substituta: es la que asume un tercero obligándose voluntariamente a sustituir ante el fisco, al responsable directo, para el cumplimiento de una determinada prestación. El Lic. Flores Zavala nos dice que el término sustituto en Derecho Fiscal no está bien empleado, ya que la persona que adquiere esta responsabilidad no la asume tal como la asume el responsable directo, ya que éste viene a ser un responsable más en la obligación tributaria o sea ya hay dos responsables ante el crédito fiscal y el responsable originario directo no desaparece.

Responsabilidad solidaria: existe cuando dos o más personas se encuentran obligadas al pago de un crédito fiscal o cumplimiento de una obligación, o sea un sinónimo de responsabilidad directa.

Al referirnos a la responsabilidad del sujeto pasivo resulta necesario inferir la responsabilidad objetiva, la responsabilidad objetiva recae como su nombre lo indica sobre las cosas o bienes afectos a un crédito fiscal, cualquiera que sea el origen que le dé nacimiento, por lo que el sujeto que llegue a adquirir ese bien tendrá responsabilidad objetiva.

---

Se debe señalar los tipos de responsabilidad, pues en el ámbito de nuestra profesión y especialmente en la prestación de servicios como Consultor Fiscal estaremos en contacto con ellas.

E).- PRESTACION DE SERVICIOS EN LA IMPLANTACION DE SISTEMAS  
CONTABLES PARA EFECTOS FISCALES.

La Contabilidad desde el punto de vista legal, constituye por a-  
sí decirlo, el acta de nacimiento, liquidación o clausura de una empresa, ya  
se trate de una persona física o moral.

De acuerdo con el Art. 33 del Código de Comercio, el comer-  
ciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones en tres libros,  
a lo menos: el libro de inventarios y balances, el libro general diario, y el -  
libro mayor o de cuentas corrientes, exceptuando de esta obligación a los --  
causantes del impuesto al ingreso global de las empresas que tengan ingre--  
sos menores de ciento cincuenta mil pesos.

La contabilidad desde el punto de vista contencioso administra-  
tivo y litigioso, es un medio de prueba ante las autoridades administrativas y  
judiciales, en los términos del Art. 1295 del Código de Comercio.

La falta de los libros de contabilidad y consiguientemente de -  
la documentación comprobatoria de los asientos, de los requisitos que esta-  
blezcan las leyes fiscales; o alteración de aquellos tienen graves repercusio-  
nes de carácter penal y fiscal, configuradas y señaladas en las leyes siguien-  
tes:

LEY DE QUIEBRAS Y SUSPENSIÓN DE PAGOS.-

De la responsabilidad penal en la Quiebra.

El Art. 91 establece: Para los efectos legales se distinguirán tres clases de quiebra:

- 1o. Fortuitas.
- 2o. Culpables.
- 3o. Fraudulentas.

y en los artículos 94 y 95 se establece:

Art. 94.- "Se considerará también quiebra culpable, salvo las excepciones que se propongan y prueben la inculpabilidad, la del comerciante que:

- 1).- NO HUBIERE LLEVADO SU CONTABILIDAD CON LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL CODIGO.

Art. 95.- "A los declarados en quiebra calificada de culpable se les impondrá la pena de uno a cuatro años de prisión.

Art. 96.- Se reputarán quiebra fraudulenta la del comerciante que:

- 1) se alce con todo o parte de sus bienes, o fraudulentamente realice antes de la declaración, o con posterioridad a la fecha de retracción, o durante la quiebra; "Actos u operaciones que aumenten su pasivo o disminuyan su activo".

II) No lleva todos los libros de contabilidad, o los altere, falsificareo destruyere en términos de hacer imposible deducir la verdadera situación.

Art. 98.- La quiebra del comerciante, cuya verdadera situación no pueda deducirse de los libros, se presumirá fraudulenta, salvo prueba en contrario.

Art. 99.- Los comerciantes declarados en quiebra fraudulenta se les impondrá la pena de cinco a diez años de prisión y multa que podrá ser hasta de diez por ciento del pasivo.

Art. 103.- Los comerciantes y demás personas reconocidas culpables de quiebra, culpable o fraudulenta; podrán además ser condenados:

I) A no ejercer el comercio por el tiempo que dure la condena principal.

II) A no ejercer cargos de Administración o representación en ninguna clase de sociedades mercantiles.

Art. 112.- La quiebra culpable o fraudulenta se perseguirá por acusación del Ministerio Público.

Código Fiscal de la Federación.

Infracciones.

Art. 228.4 Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los deudores o presuntos deudores de una prestación fiscal:

VII) No llevar los libros que requieran las leyes fiscales, o no llevarlos en la forma y con los requisitos que dichas leyes prescriban, o llevar doble juego de libros.

III) No hacer en los libros que están obligados a llevar los asientos correspondientes a las operaciones ejecutadas, hacerlas incompletas o inexactas, en perjuicio del erario federal, o hacerlo fuera de los plazos legales.

Art. 232.- Las infracciones o delitos consecuencia de no llevar los libros, o no llevarlos en la forma indicada, trae como consecuencia la sanción; que puede consistir en multas, recargos, caducidad de concesiones y suspensión de derechos. Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquiera actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona. La suspensión y destitución de los cargos públicos; prisión y multa.

CODIGO PENAL.- Para el Distrito y Territorios Federales en materia de fuero común, y para la república en materia de fuero federal.

#### CAPITULO IV.

De los delitos cometidos por los comerciantes sujetos a con-

curso:

Art. 391.- Se impondrá la pena de uno a cinco años de prisión y multa de diez mil pesos a los comerciantes individuales sujetos a concurso en los casos siguientes:

I) Cuando haya ocultación o enajenación de bienes, simulación de convenios o contratos, o se hayari recurrido a maniobras o arbitrios ruinosos, con perjuicio del conjunto de los acreedores, ya sea en beneficio propio, de uno o varios acreedores o de terceras personas, o bien para retardar o disimular el estado de concurso.

II) Cuando el estado de concurso sea aprovechado intencionalmente, para especular con las propias obligaciones, adquiriéndolas con descuento, o para obtener cualquier otro provecho en perjuicio de los acreedores.

III) Siempre que el estado de concurso sea ocasionado por dolo o imprudencia y con perjuicio de los acreedores:

Quando en el concurso de un comerciante colectivo, apareciere que se ha cometido los actos previstos en este Artículo, se aplicarán a los directores y administradores del mismo comerciante las penas que él mismo establece.

Art. 392.- "La averiguación y persecución de estos delitos será independiente del procedimiento mercantil".

Por lo que el consultor fiscal al prestar sus servicios y ren-

dir su informe debe considerar todas las situaciones para que los administradores al establecer su sistema de contabilidad cumplan exactamente con lo que se establece en las leyes fiscales o con lo que determinen las autoridades según el caso.

#### CONTROL DE LOS IMPUESTOS EN UN SISTEMA DE COSTOS.

La intervención del estado es cada vez mayor, en la producción, en la distribución y en el consumo, utilizando métodos directos o indirectos, por medio de leyes que regulan las actividades económicas, afectando directamente o indirectamente los costos incurridos.

En México son relativamente de reciente creación las leyes que han venido afectando de una manera definida los costos de producción y distribución. Dentro de ellas destacan la Ley Federal del Trabajo; que legisla sobre las relaciones entre el trabajador y el empresario, la Ley del Seguro Social, y demás leyes fiscales e impuestos especiales como son: la producción y consumo de cerveza, de tabacos labrados, cerillos, etc., que van con cargo a los costos individuales del empresario y representan un aumento en el costo social de la producción.

Como se ve el Estado además de intervenir en el régimen de los salarios, interviene por medio de los impuestos en los regímenes del interés la renta y la limitación de los beneficios. Asimismo por otra parte encontramos, las tarifas proteccionistas, exenciones, franquicias y subsidio a determinadas empresas industriales que son parte de la política gubernamental

para promover el desarrollo económico del país.

Por lo antes expuesto vemos que todas las empresas que se dediquen a cualesquiera actividad ya sea comercial, industrial, agrícola, ganadera, de pesca etc., se encuentran afectadas por leyes que a su vez repercuten sobre el costo del producto. Es por ello que el Consultor Fiscal para la interpretación y cálculo de dichas leyes necesita antes de emitir su opinión; de tener una visión de conjunto y efectuar un estudio especial de las leyes que afectan a la empresa que solicita sus servicios.

Desde el punto de vista del régimen del impuesto sobre la renta, el productor debe manifestar la utilidad obtenida en un año de operaciones, que para obtenerla se debe restar a los ingresos, los costos totales correspondientes al mismo período. Hasta la fecha no existe una reglamentación técnicamente adecuada, por lo que el fisco considera aceptable cualesquier sistema de cuentas y métodos de costos, que se ajusten a las necesidades del productor, con la condición de que estén de acuerdo con los principios y normas de contabilidad; por lo que las cuentas de costos deberán estar engranadas a la contabilidad general, no autorizándose la práctica inconveniente de llevar cuentas de costos desvinculados y en consecuencia carentes de control y de la debida documentación.

Por lo que la contabilidad de costos en el caso de las disposiciones legales que afectan a una empresa, se concreta, a acumular los costos que se incurran en las cuentas respectivas, prorrateándolas a la producción,

o a la distribución, y dentro de estas a los departamentos afectados, hasta llegar al producto terminado para obtener un costo total.

F) PRESTACION DE SERVICIOS EN INTERPOSICION DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

En el Código Fiscal de la Federación, aparece legislado el procedimiento tributario en sus títulos III y IV que tienen dos fases:

- a) La fase oficiosa.
- b) La fase contenciosa.

La primera se encuentra enmarcada dentro del título III y que se refiere al procedimiento administrativo, que se cumple ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y está formado por todos los actos, que desarrolla la administración dentro de sus facultades para:

- I.- Determinar la existencia de obligaciones fiscales.
- II.- Señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida.
- III.- Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.
- IV.- Verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cuando una autoridad administrativa en el desarrollo de sus -

facultades emita una resolución o acto en materia fiscal federal que cause a gravios a los interesados, éstos pueden proceder a la impugnación de la resolución o acto valiéndose de los recursos administrativos que están establecidos en los ordenamientos o leyes fiscales y en el Código Fiscal de la Federación; que señalan su trámite especial o en su defecto se sujetan a las normas que establece dicho código, sobre la materia.

Los interesados afectados en la impugnación de resoluciones administrativas o actos cuando las leyes no establezcan recursos pueden proceder según el caso a:

I.- La revocación.

II.- La oposición al procedimiento ejecutivo.

III.- La oposición de tercero.

IV.- La reclamación de preferencia.

V.- La nulidad de notificaciones.

La fase oficiosa antes descrita concluye cuando los interesados afectados por actos o resoluciones administrativas han agotado todos los recursos administrativos dando lugar a la fase contenciosa de que trata el título IV y la que a continuación hará referencia.

## RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN AUDITORIAS FISCALES.

El Gobierno Federal, con el fin de lograr de los causantes la

observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos, creo la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en decreto presidencial del 21 de Abril de 1959, como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

Tiene encomendada la labor de investigar y vigilar, de acuerdo con el Código Fiscal, que los causantes cumplan con las obligaciones fiscales establecidas en las leyes de la materia, y está facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de los terceros relacionados con ellos. Estas diligencias son de carácter general y no limitadas a determinado impuesto.

En el decreto presidencial se establece la obligación a los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores a utilizar los servicios del Contador Público registrado, para que dictamine, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios; para las personas con ingresos menores es optativo el contratar los servicios del Contador Público, para que; lo dictamine para efectos fiscales. Pero en el decreto se establece que, las empresas que cuenten con el dictamen del profesional para efectos fiscales, no se les practicará auditoría fiscal, aún cuando no les exime del examen de los dictámenes, procediéndose a efectuar las pruebas selectivas que se crean pertinentes, para comprobar si se ajusta el

dictamen a las disposiciones legales aplicables, y a los principios generales que se establecen en la técnica contable.

Para que los Contadores Públicos puedan dictaminar para efectos fiscales, deben ser miembros de un colegio reconocido por la Dirección General de Profesiones y estar registrado en el registro de Contadores Públicos en la dirección antes citada.

El decreto presidencial del 21 de Abril de 1959 fue derogado a partir del 10. de Abril de 1967 fecha en que entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la federación. Pero hasta la fecha subsiste en trámite que anteriormente se seguía, mientras se expide el Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las circulares que sustituirán a los instructivos de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

El contador público en su actividad como consultor fiscal, es el más indicado debido a su capacidad profesional y experiencia, para interponer recursos administrativos cuando los actos que realicen las autoridades administrativas, no procedan de acuerdo con estipulado en las leyes fiscales; o exista un error ya sea en la determinación de las obligaciones fiscales, o que las bases no estén de acuerdo con la realidad, o de la improcedencia de las sanciones. Asimismo en contra de actos que realicen las autoridades encargadas de vigilar el pago de los impuestos, como es el caso de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal ya sea por que la empresa no se encuentre dentro de la obligación de ser dictaminada por Contador Público, o cualquier -

otra situación en la cual el consultor fiscal estará pendiente de la actuación y auxiliando a su cliente hasta donde le sea posible, siempre y cuando su actuación no vaya en contra de su ética profesional.

C).- PRESTACION DE SERVICIOS PARA INTERPONER LOS JUICIOS DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL COORDINANDO SUS SERVICIOS CON UN ABOGADO.

El vocablo juicio tiene dos acepciones:

En Lógica. - "Juicio es el acto intelectual con que afirmamos o negamos una cosa de otra, en el primer caso el juicio se llama afirmativo, en el segundo caso negativo. En todo juicio hay relación de una cosa con otra; la que se afirma o se niega con aquella de la cual se afirma o se niega (1).

En Derecho. - La palabra juicio se deriva del latín "judicium", que a su vez viene del verbo iudicare compuesto de "jus" derecho y "dicere, dare" que significa dar, declarar o aplicar el derecho en concreto (2).

Partes esenciales del juicio. - El principio de que nadie debe ser condenado, ni sancionado sin haber sido oído en juicio, encuentra su máxima protección en el segundo párrafo del Art. 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes".

1. Balmes Lógica y ética.
2. Palleres, Diccionario de Derecho Procesal Civil.

yes expedidas con anterioridad al hecho".

Para efectos del artículo constitucional transcrito, debe entenderse por juicio, el conjunto de medios establecidos por las leyes para hacer posible la resolución de cada caso de un modo sereno impersonal y equitativo.

En todo juicio intervienen tres personas principalmente para que exista contradicción y sentencia.

- a) El Juez.
- b) El Actor o Demandante.
- c) El Demandado o Reo.

#### CLASIFICACION DE LOS JUICIOS.

Para su estudio, los juicios han sido clasificados de acuerdo con el punto de vista de diferentes maneras, pero para el tema que se trata los vamos a clasificar de acuerdo con la materia que tratan y pueden ser:

- a) Civiles.
- b) Mercantiles.
- c) Administrativos.
- d) Penales.
- e) Laborales.

Para fines de esta tesis únicamente haré referencia a los juicios administrativos.

El proceso administrativo, surge de una contraversión de intereses, en la cual figuran como parte el estado y los particulares, y como caso concreto trataré sobre el juicio de nulidad que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que es un procedimiento contencioso, encaminado a expresar con claridad los actos o procedimientos en materia fiscal, cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca.

Se entiende por Contencioso-Administrativo, la contienda que surge con motivo de la actuación de la administración pública, y se resuelve tanto por los organos de la misma como por entidades distintas.

Sus antecedentes en México los encontramos en la época de la colonia, ya que durante la dominación española, se establecieron sistemas de oposición en contra de los actos de los Virreyes y Gobernadores, sufriendo a través del tiempo modificaciones.

El 27 de Agosto de 1936, la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal dió lugar a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación para organizar la jurisdicción Contencioso-Administrativa, en vía a la realización de la garantía de administración de justicia en materia tributaria.

El articulado de la Ley de Justicia Fiscal, fue más tarde in-

corporado al Código Fiscal de la Federación, el 10. de Enero de 1939; y actualmente se encuentra en el título IV del Código Fiscal de la Federación, en el texto vigente del 10. de Abril de 1967.

En el título IV del Código Fiscal de la Federación, se trata sobre la fase contenciosa ante órganos jurisdiccionales especiales, de los actos que se producen en el ejercicio de las atribuciones fiscales, provenientes de las discrepancias entre el fisco y el contribuyente, en la primera etapa tributaria (título III del Código Fiscal, procedimiento Administrativo). Se inicia cuando el contribuyente manifiesta su inconformidad, contra una resolución de autoridad fiscal, contra la cual ha agotado los recursos administrativos que procedan, y le ha sido notificada legalmente.

El Tribunal Fiscal de la Federación, fue erigido como tribunal de derecho en la esfera del poder administrador, pero con independencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como de cualquiera otra autoridad administrativa.

El Tribunal Fiscal.- No es un tribunal de simple anulación, ni de plena jurisdicción, sino que tiene una jurisdicción ecléctica, ya que participa de las características de uno y otro de dichos tipos de jurisdicción, - no solamente por que de acuerdo con su competencia en algunos casos se vincula con resoluciones ejecutorias de administración activa, y por ende el fallo del tribunal debe ser de simple anulación, y en otros, la sentencia está ligada con el conocimiento de toda una operación administrativa, caso en

el cual doctrinalmente es de plena jurisdicción, sino por que además el contenido del A. t. 230 del Código Fiscal de la Federación al autorizar al tribunal para que dé bases conforme a las cuales debe dictar una nueva resolución la autoridad, implícitamente lo autoriza a constituir el derecho, pues las autoridades no quedan en libertad de dictar otra resolución distinta de aquella que se resume en las bases que contenga la sentencia del tribunal.

#### Competencia del Tribunal Fiscal.

La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, emana de distintos cuernos legales, además de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y comprende:

I.- Las resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por sus dependencias o por cualquier organismo fiscal autónomo, que, carentes de ulterior recurso administrativo, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den bases para su liquidación.

II.- Las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del poder ejecutivo, que establezcan responsabilidades de naturaleza fiscal contra un funcionario o empleado del gobierno federal.

III.- Cualquier, resolución diversa de las citadas que causen a un contribuyente agravio no reparable por algún recurso administrativo.

IV.- Casos de procedimientos administrativos de ejecución, pero sin admitirse discusión sobre la existencia del crédito fiscal.

V.- Negativa por parte de las autoridades a devolver impuestos, derechos o aprovechamientos que hubieren sido ilegalmente percibidos.

VI.- Recursos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la anulación de una decisión administrativa favorable a un particular.

VII.- Resoluciones definitivas, que sin contar con un recurso administrativo, nieguen o reduzcan las pensiones y además prestaciones sociales, que conceden las leyes de la materia en favor de miembros del Ejército y la Armada Nacionales, con cargo a la Dirección de Pensiones o del erario federal.

VIII.- Contraverstias que se suscitan sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, celebrados por las dependencias del poder ejecutivo.

IX.- Cualquier causa por la cual una ley especial establezca de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

X.- Demandas vinculadas con la ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.

XI.- Inconformidades derivadas de la aplicación de la Ley de

Hacienda del Distrito Federal.

ACTIVIDAD QUE DESARROLLA.

1.- Es un órgano de justicia delegada "enmarcado dentro del Poder Ejecutivo, pero con funciones jurisdiccionales para toda materia fiscal", gozando de plena autonomía orgánica y funcional, siendo también independiente de la administración activa.

2.- Es de instancia única, y sus decisiones hacen cosa juzgada, si no se apela a ellas. En caso contrario, son revisables por la autoridad judicial, mediante juicio indirecto de amparo, en dos instancias; la 1a. ante los jueces de distrito en materia administrativa; y la segunda en revisión de grado ante la Suprema Corte de Justicia. Además, existe el llamado recurso de revisión fiscal.

3.- Su competencia no se limita estrictamente a materias relativas a los tributos federales; existen otras en las cuales lo debatido gira en torno de un crédito fiscal, como también algunas contiendas en las leyes especiales, que han colocado dentro de la competencia del tribunal otro tipo de controversias.

4.- La acción del Tribunal Fiscal procede, una vez que la parte agraviada haya agotado todos los remedios que le están dados en la administración activa, respecto de la materia controvertida. Esto significa que nunca cabe la posibilidad de elegir, entre la vía administrativa y la demanda

ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

5.- No tiene autoridad para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes. Esto queda bajo la jurisdicción de la justicia federal, mediante previa acción de amparo; así, lo establecido un fallo plenario del 30 de Octubre de 1939.

Pero en cuanto a competencia del tribunal para decidir sobre la legalidad de un precepto reglamentario, la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado a favor.

6.- Los fallos del tribunal deben estar fundados en ley, y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos.

7.- No tiene facultad para hacer ejecutar las sentencias que dicta; la ejecución de éstas, en caso necesario, debe tramitarse por medio del juicio de amparo.

Cabe hacer la aclaración, que aún cuando en éste tema se abarca el campo de acción de los abogados. El Contador Público generalmente conoce a fondo los casos, que son presentados ante el Tribunal Fiscal, - por determinación de las prestaciones fiscales, ya que él en primera instancia, ha interpuesto los recursos administrativos procedentes y en muchas ocasiones ha sido él, quien ha asesorado a su cliente en el cumplimiento de las obligaciones en materia impositiva, y en la planeación e investigación de

su régimen fiscal, a que se encuentra sujeta y como ya hemos visto la de--  
terminación de los impuestos, se determinan principalmente con base, en--  
los conceptos contables, de los cuales el abogado no tiene conocimientos.

Por lo que es recomendable, que en forma coordinada se --  
presten los servicios, tanto del Contador Público, como por el Licenciado --  
en Derecho que es la forma como se ha venido haciendo en la mayoría de los  
despachos de contadores públicos en México y otros países; que para pres--  
tar servicios a sus clientes han recurrido a otros profesionales, que coadyu--  
van en la resolución de los problemas, que se le presentan a los administra--  
dores de las empresas.

Por lo que al estudiar el tema relacionado con la ética profe--  
sional, hago hincapié en que las organizaciones en que se ha agrupado nues--  
tra profesión, hagan las modificaciones que se consideren pertinentes, den--  
tro del Código de Ética Profesional que norma la actuación de los miembros  
de la contaduría pública.

## C A P I T U L O V

### OTROS ASPECTOS DEL CONSULTOR FISCAL.

A).- INVESTIGACION PREVIA DEL TRABAJO.

B).- IDEAS GENERALES SOBRE PLANEACION, DESARROLLO Y  
SUPERVISION DE UN TRABAJO DE CONSULTORIA.

C).- HONORARIOS.

D).- PAPELES DE TRABAJO.

1.- Programa Cuestionario.

2.- Otros.

E).- OPINION.

F).- RESPONSABILIDAD.

A).- INVESTIGACION PREVIA DEL TRABAJO.

El Consultor Fiscal antes de iniciarse en la prestación de servicios deberá:

a) Conocer los problemas de carácter general a que se enfrenta la compañía y los objetivos que pretende alcanzar con la intervención del consultor.

b) Planear en términos generales la solución de los mismos.

c) En caso de que los problemas sean varios, tener una idea de las diferentes etapas en que se dividirá el trabajo a realizar y la secuencia de las mismas.

d) Intentar definir las ventajas que reportará el servicio.

e) Tener una idea aproximada del tiempo y costo del trabajo.

f) Organizar y definir el personal que se asignará al estudio.

g) Determinar la fecha en que se deberá iniciar el trabajo.

Contratación del Trabajo.

Del resultado de la investigación previa, se verá si el cliente acepta los servicios del consultor y si el consultor se encuentra capacitado

- 1.- Definición del problema.
- 2.- Localización de hechos.
- 3.- Análisis del problema.
- 4.- Formulación de conclusiones.
- 5.- Hacer recomendaciones.
- 6.- Implantación.
- 7.- Supervisión posterior.

3.- Desarrollo.

a) Definición del problema. - Se debe hacer a base de entrevista y/o cuestionarios al cliente y su personal.

b) Localización de hechos. - Se realizará recabando la información sobre las áreas afectadas, mediante la utilización de diversas herramientas y técnicas de investigación, aplicadas a diferentes niveles del personal de la empresa.

c) Análisis del problema. - Se efectúa con base en toda la información recabada en papeles de trabajo.

d) Formulación de conclusiones. - Se hace con fundamento en los datos resumidos, producto del análisis; cerciorándose de que resuelva el problema de la manera más satisfactoria y de acuerdo con los requerimientos y recursos del cliente.

e) Implantación. - Es necesario que las proposiciones sean im-  
plantadas, para asegurar su buen funcionamiento y facilitar la afinación de las  
soluciones para hacerlas más efectivas, evitando interpretaciones equivocadas  
que podrían repercutir en desprestigio del contador.

f) Supervisión posterior. - Para hacer posible la afinación de  
las proposiciones y asegurar el éxito del trabajo, es necesario vigilar su  
puesta en marcha y supervisar a las personas encargadas de ponerlas en  
práctica, para eliminar asperezas iniciales y desconciertos que puedan entor-  
pecer o desviar las soluciones.

#### C).- HONORARIOS.

La prestación de un servicio en una economía libre, obliga  
al profesional a considerar necesariamente los aspectos financieros de su  
trabajo. Hace algunos años, cierta proporción de los Contadores Públicos  
aún consideraban cualquier muestra de preocupación sobre honorarios como  
poco digna. Sin embargo, actualmente la mayoría de ellos reconocen que no  
pueden proporcionarse servicios de alta calidad a menos que la práctica fun-  
cione en forma efectiva como una unidad económica.

#### Factores que intervienen en la determinación de Honorarios.

Antes de poder desarrollar una estructura sana y adecuada  
de honorarios, debe definirse un objetivo alcanzable, que sirva como un índice  
del resultado del trabajo realizado en forma continua. Este objetivo re-  
presenta la meta que, por lo que se refiere a ingresos, se proponen alcanzar

los profesionales, ya sea que desempeñen su labor solos o asociados con otros.

El profesional al establecer su meta por lo que se refiere a ingresos, debe tener en mente que la propia evaluación de su trabajo puede tener un fuerte impacto en la opinión que su cliente se formará de él; si el constantemente menosprecia su trabajo, el cliente puede también menospreciar su capacidad.

El profesional debe tomar en cuenta que sus ingresos netos normalmente deben incluir los siguientes elementos:

1.- Un sueldo adecuado, tal vez el equivalente al que se requeriría para contratar a otra persona que desempeñará las labores del profesional; o el sueldo que el profesional podría esperar, si fuera empleado por otra firma de contadores.

2.- Un rendimiento sobre el capital invertido comparable a lo que se pudiera obtener si sus recursos fueran invertidos en otra forma.

3.- La parte del ingreso que correspondería al propietario, una cantidad razonable que pueda ser considerada como una ganancia para el socio, para aceptar la responsabilidad de dirigir el trabajo.

Esto último representa la verdadera utilidad de la práctica

de contabilidad, ya que las otras partes de su ingreso neto generalmente se pueden obtener sin establecer o mantener la práctica.

#### Composición de los honorarios en trabajos específicos.

Al establecer el honorario a cobrar por un trabajo en particular, existen un número de elementos que deben siempre considerarse y los más comunmente mencionados tanto por contador público como por otros profesionales son:

- 1.- La cantidad de tiempo que el personal y el socio deben dedicar al trabajo.
- 2.- El valor que el servicio prestado tenga para el cliente.
- 3.- La importancia del trabajo desde el punto de vista técnico y responsabilidad asumida por el Contador Público.
- 4.- La dificultad del trabajo.
- 5.- La capacidad de pago del cliente.
- 6.- El tamaño y tiempo de la comunidad.
- 7.- Si los clientes son habituales o si son clientes nuevos u ocasionales.
- 8.- Los gastos, incluyendo aquellos indirectos y especiales que ocasione el trabajo.
- 9.- La capacidad y experiencia del personal que haga el trabajo.

- 10.- La conformidad con los honorarios por parte del cliente.
- 11.- La urgencia con que el trabajo deba ser hecho.
- 12.- La reputación de la firma de contadores.
- 13.- Los honorarios acostumbrados dentro de la comunidad.

Los elementos mencionados caen dentro de dos grupos básicos:

1.- Elementos objetivos (gastos directos y tiempo empleado) - que son los únicos que se puedan medir.

2.- Elementos subjetivos ( la mayoría de los cuales tienen las características de "valor" o "aceptabilidad" que no pueden ser medidos con exactitud).

Los dos grupos están relacionados entre sí en lugar de estar en conflicto; sin embargo es más aconsejable los elementos objetivos ya que son susceptibles de medición y control.

Además de estas dos categorías básicas, hay otros elementos que determinan el límite superior o inferior en el rango de los honorarios -- que pueden ser cobrados. El efecto de algunos de estos pueden ser modificados y el efecto de otros están fuera de su control.

- 1.- Condiciones, hábitos y costumbres de la comunidad.
- 2.- Nivel de vida.

3.- Costos de operación.

4.- Capacidad de pago del cliente.

3.- Tipo de Honorarios más Comunes.

a) Honorarios por Día.- Se calculan en función directa del -- tiempo realmente empleado en un trabajo. Al tiempo empleado se le aplican cuotas, que varían de acuerdo con la calidad del personal que desarrolla el -- trabajo, para determinar el importe total de los honorarios.

Ventajas.

1.- Que el cliente paga exactamente por el tiempo empleado en el trabajo que contrató.

2.- Que el Contador Público se asegura de recibir el pago -- completo del tiempo invertido en el trabajo sin riesgo de sufrir una pérdida-- en caso de tardar más tiempo del estimado.

Desventajas:

a) Se pone demasiado énfasis en el elemento tiempo y no da -- la suficiente importancia ni a la calidad del servicio ni al valor que realmen-- te tiene éste para el cliente.

Los honorarios por día son aconsejables en aquellos casos en que no es posible o es muy difícil estimar el tiempo que se necesitará para ejecutar el trabajo tales como:

- 1.- Servicios de Consultoría, Administración y Sistemas.
- 2.- Planeación fiscal, particularmente en operaciones complejas.
- 3.- Investigaciones o auditoría especiales.

Honorarios por Obras Determinada.- Son los que se fijan antes de la ejecución del trabajo por obra determinada y el procedimiento consiste en cobrar:

- a) Iguales mensuales.
- b) Honorarios adicionales para cada trabajo adicional que solicite el cliente.

Ventajas:

- 1.- El cliente está en mejores condiciones de opinar y juzgar si debe contratar el trabajo.

Desventajas:

Si el Contador Público aumenta demasiado para protegerse contra riesgos, pueden ser excesivos.

Es arriesgado fijar honorarios ya que se puede encontrar con dificultades no previstas que varíe sustancialmente el tiempo, no recibiendo una remuneración adecuada o poder sufrir pérdida.

Los honorarios por obra determinada y particularmente la -

iguales mensuales son aconsejables cuando se trata de trabajos recurrentes en las que es relativamente fácil determinar tanto su volumen como su complejidad. Ejemplo:

- 1.- Auditoría de Estados Financieros.
- 2.- Preparación de Estados Financieros.
- 3.- Auditoría de Estados Financieros, para fines fiscales.
- 4.- Preparaciones y revisión de declaraciones.

Honorarios Contingentes.- Cuando el pago de todo o de una parte de los honorarios están condicionados a que ocurra un determinado hecho.

La profesión objeta este tipo de honorarios excepto en determinados casos como por ejemplo: El cobro de honorarios por servicios profesionales en materia fiscal, si se justifica, particularmente en aquellos casos en que el valor de los servicios que se prestan al cliente están condicionados a su vez a un hecho que no dependa ni del cliente ni del Contador Público sino de una tercera persona que podrían ser las autoridades fiscales. Aún en este último caso, sin embargo, para que el procedimiento sea totalmente aceptable desde el punto de vista ético, es aconsejable que el Contador Público fije unos honorarios mínimos que serán los que cobrará si las autoridades fiscales no deciden a favor de lo propuesto y unos honorarios máximos en caso de que dichas autoridades resolvieran a favor.

Honorarios por Consulta.- Estos se presentan cuando el tiempo

po no es un factor determinante para estimar el valor de los servicios proporcionados. Aquí los elementos de valor y el grado en que el profesional debe aplicar su entrenamiento profesional son a menudo, los únicos elementos -- primordiales para determinar sus honorarios.

#### D).- PAPELES DE TRABAJO.

Concepto.- Por papeles de trabajo se entiende que son el -- conjunto de datos e informaciones obtenidas y registradas en un conjunto de cédulas o documentos. Siendo el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión que se va a emitir; pueden ser posteriormente, fuente de aclaraciones o extensiones de información.

En Consultoría los papeles de trabajo no tienen tanta importancia como en auditoría de estados financieros, ya que por la naturaleza de la actividad, éstos varían de servicio en servicio y en ocasiones se tendrá un folder conteniendo el archivo del cliente y la correspondencia de contratación y otros; y en otras se tendrá además de todo lo anterior lo siguiente: -- cuestionarios, copias de informes de avance del trabajo, informe final, etc., en resumen los papeles de trabajo principalmente consisten en los datos obtenidos en la investigación general, en la planteación de los problemas, en el diseño de las formas y en los procedimientos que se proponen, así como el borrador del manual o del informe fiscal, archivados en carpetas especiales por nombre del cliente.

##### 1.- Programa Cuestionario.

Con el fin de facilitar el Consultor Fiscal, el trabajo que debe

efectuar en materia de impuestos, puede preparar un programa cuestionario que deberá cumplirse ( en la parte conducente) en el curso de la consultoría en que se presten servicios, a la empresa y revisarse al rendir su opinión.

El programa cuestionario por otra parte, es una guía de carácter general, respecto a los puntos que generalmente deben cubrirse en las consultorías; pero en virtud de la diversidad de impuestos y de las particularidades de cada empresa, no es posible abarcar todas las situaciones; por lo que en caso de duda deberá consultarse las leyes respectivas.

Se puede ir llenando el cuestionario (en la parte posible) y continuarse después.

2.- Otros.- Entre los otros papeles que el consultor fiscal puede desarrollar encontramos los siguientes:

- a) Correspondencia.
- b) Carta de contratación.
- c) Informes parciales.
- d) Informes finales.
- e) Cédulas de trabajo y documentación recabada en la investigación, planeación y desarrollo del trabajo.
- f) Formas y diseños, manuales.
- g) Etc.

Los cuales deberán numerarse y archivar en orden alfabético numérico que se lleve a cada cliente.

E).- OPINION DEL CONSULTOR FISCAL.

De acuerdo con la definición de Consultoría, el consultor debe emitir su opinión después de realizar el estudio técnico científico de cualesquiera de las funciones de una empresa.

En Auditoría, como resultado del trabajo el auditor presenta su opinión profesional en un documento denominado dictamen que es la expresión de la opinión en forma concreta o sintética, que recibe el nombre de informe, cuando aparte de la expresión de la opinión profesional, se añaden comentarios, explicación de los datos dados sintéticamente en el dictamen. En cualquier forma que se presente debe llenar ciertos requisitos que son tema de un boletín de Auditoría.

En la actividad de Consultoría en Administración de Empresas, no existen ninguna reglamentación para la presentación de la opinión del consultor, y que en algunos casos es verbal, cuando los servicios lo requieren en esa forma. Generalmente cuando la opinión no es verbal el consultor utiliza para presentar su opinión el informe, existiendo dos tipos de informes el informe parcial y el informe final.

Los informes parciales, existen únicamente cuando el trabajo desarrollado se extiende por un período de varios meses y es necesario tener

informado al cliente del desarrollo del trabajo y el informe final se elabora, cuando el trabajo se ha concluido.

Cuando el trabajo se concluye en corto tiempo, prácticamente no se tiene tiempo de redactar informes parciales, aún cuando sí se pueden efectuar verbalmente.

Por lo que los informes que se presentan son de dos clases -- verbales y escritos en que el consultor informa sobre el tema en que desarrollo su estudio y para el cual fue contratado, siendo recomendable que la mayoría de las veces redacte sus informes por escrito para evitar malas interpretaciones y servir de prueba para posteriores aclaraciones.

#### F).- RESPONSABILIDAD.

La responsabilidad como deber, es la obligación de responder de los propios actos delante de un tribunal competente.

Cuando el tribunal es la propia conciencia tenemos la responsabilidad moral, cuando el tribunal es el poder público tenemos la responsabilidad legal que a su vez es civil o penal, según se trate de responder a los actos comunes del ciudadano, o del daño inferido que requiere indemnización o pena por la violación de las leyes.

Ahora bien la disposición y facultad de asumir responsabilidades son vitales para el Contador Público, debido al contenido socio-económico de la profesión, que produce siempre consecuencias trascendentes, entre

quienes la ejercen y otro sector de la sociedad como son: los clientes, público en general, terceras personas relacionadas, fisco etc.

Podemos decir que la responsabilidad del Contador Público es de una gran significación, cuando desempeña funciones de Consultor Fiscal, pues debe poner todo su esfuerzo y seguir todos los procedimientos técnicos que le marcan las leyes fiscales y sus experiencias y capacidad profesional; con el fin de obtener la satisfacción de que su labor ha sido completa y que su responsabilidad al opinar sobre lo examinado está suficientemente respaldada por el trabajo ejecutado.

También debe reunir el requisito de actuar bajo su propia responsabilidad o sea, que no debe estar sujeto a influencia alguna, a órdenes extrañas durante el desempeño de sus funciones.

Al referirnos al tema de ética vimos que el conjunto de normas que rigen la conducta profesional y sus responsabilidades con la profesión es el Código de Etica Profesional del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., por lo que únicamente, trataré sobre la responsabilidad moral que el consultor fiscal tiene con su cliente y a la responsabilidad legal, que tiene con el poder público.

#### **Responsabilidad ante su Cliente.**

El Consultor Fiscal debe aprovechar todas las oportunidades que las leyes establecen para ayudar a su cliente a eliminar todos los gastos

superfluos o innecesarios y pueda obtener óptimas utilidades.

Debe preocuparse para ofrecer mejores servicios y si en el curso de su trabajo encuentra problemas, fuera de su competencia, debe recomendar que sean resueltos por miembros de otra profesión .

#### Responsabilidad Legal .

Dentro de las obligaciones de no hacer, existe una muy importante que implica cierta responsabilidad legal y moral a los consultores fiscales; la de que su cliente cumpla con sus obligaciones fiscales para no evadir o eludir ilegalmente el pago de sus impuestos, pues repercute en lo que se tipifica como fraude de tipo fiscal, que puede convertirse en comisión de delito, que con las distintas sanciones aplicables llega inclusive, presentado el caso, a recaer independientemente de las sanciones de tipo económico, en penas corporales así lo establece el Código Fiscal en su articulado.

Desde el punto de vista de ética profesional, se debe cuidar de que su cliente no observe una conducta que vaya en contra de las disposiciones fiscales, aunque es posible como lo trato en uno de los temas aconsejarle para que aproveche los incentivos fiscales.

## CONCLUSIONES

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

1.- El progreso económico, social, cultural y la política del Estado en nuestro país han contribuido al desenvolvimiento de todas las actividades, dando nacimiento a nuevas empresas industriales o comerciales o ampliándose las ya existentes, creándose sobre bases científicas, utilizando las técnicas más modernas de la administración y asesorándose del personal más capacitado.

2.- La Consultoría en Administración de Empresas es una actividad que ha nacido como consecuencias del desarrollo económico en nuestro país, siendo varias las profesiones que en forma constante y creciente prestan esta clase de servicios a la Administración.

3.- El Contador Público debería dedicar su actividad de consultor básicamente a las áreas de finanzas y control y podría prestar servicios en los diferentes campos de la administración, limitado sólo por su preparación, capacidad y experiencia.

4.- Debido a la íntima relación que guarda la Contabilidad y el Derecho y la experiencia y preparación técnica que el Contador Público recibe en materia fiscal y a que los impuestos se determinan con base en los conceptos contables el Contador Público puede prestar sus servicios como Consultor Fiscal.

5.- Las asociaciones profesionales que agrupan a los Contadores Públicos tal como lo están haciendo, deben de ver si es posible modificar el Código de Ética profesional en todos los que no esté de acuerdo con el progreso de nuestra profesión y sobre todo en lo que se refiere a la asociación de los Contadores Públicos con otras profesiones, asimismo enfocamos los problemas de nuestra profesión viéndolas a través de la necesidad actual de las empresas y convertir una realidad a medias en algo tangible y posible, buscando un plan general para el ejercicio de la profesión que permita prestar mejores servicios, seleccionando las técnicas y procedimientos más eficaces y coordinando su acción ahora dispersa en diferentes especialidades.

6.- En Consultoría en Administración de Empresas los estudios efectuados sobre el problema de nuestra profesión y el desarrollo de la misma, es una aportación de gran utilidad, no únicamente reservada para los integrantes de la profesión, sino al alcance de cuantas personas deseen conocer como funciona y como debiera funcionar, un aspecto tan importante de nuestra actividad profesional sobre el cual desgraciadamente faltan estudios que hacer.

## BIBLIOGRAFIA

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

ALATRISTE JR. SALTIEL.  
Técnica de los Costos.  
Editorial Porrúa, 1933.

BANCOS DE MEXICO. INFORME ANUAL 1937.

COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO, A.C.  
CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO U.T.E.H.A.

FLORES ZAVALA ERNESTO.  
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.  
Editorial Porrúa, S. A. 1953.

FRAGA GABINO.  
Derecho Administrativo.  
Editorial Porrúa, S. A.

GARCIA MAYNES EDUARDO.  
Etica.  
Editorial Porrúa, S. A. 1957.

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
BOLETINES DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS PRESTADOS POR —  
CONTADORES PUBLICOS.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
BOLETINES DE CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
BOLETINES DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
COMISION DE ESPECIALIZACION PROFESIONAL.  
BOLETIN No. 1.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
BOLETIN No. 2 . COMISION DE ORIENTACION DE PRACTICA  
PROFESIONAL. EL ARTE DE FIJAR HONORARIOS.

**INSTRUCTIVO DE LA COMISION NACIONAL PARA EL REPARTO DE UTILIDADES.**

**KLEIN W. ALFRED. VATHAN GRABINSKY.**  
El Análisis Factorial.  
Banco de México, S. A. 1965.  
Investigación Industrial.

**LATE PEDRO.**  
Impuesto Sobre la Renta Ley y Reglamento Copilación y Notas.  
Editorial Sistema 1967.

**M. DE NAVARRETE IFEGENIA.**  
Los Incentivos Fiscales y El Desarrollo Económico de México.  
Instituto de Investigaciones Industriales.  
Textos Universitarios 1937.

**PINA VARA RAFAEL.**  
Derecho Mercantil Mexicano.  
Editorial Porrúa, S. A. 1958.

**RAMIRES SANCHEZ JACOBO.**  
Introducción al Estudio del Derecho y Nociones de Derecho Civil.  
Editorial Dirección y Control, S. A. 1960.

**REVISTAS, FOLLETOS, CONFERENCIAS, PANFLETOS.**

**CONFERENCIA SOBRE CONSULTORIA EN ADMINISTRACION DE EMPRESAS.  
DEL 20 DE AGOSTO DE 1968.**

**FINANZAS Y CONTABILIDAD.  
(VARIAS).**

**REVISTA E.S.C.A.  
(VARIAS).**

**AUDITORIA FISCAL.  
(VARIAS).**

**INVESTIGACION FISCAL.  
(VARIAS).**

**TEMAS SOBRE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS --  
UTILIDADES, DE LAS EMPRESAS FISCALES Y SOBRE ETICA PROFESIONAL .  
COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO, A.C.**

T E S I S

ORTIZ LUNA EMILIO.  
Función del Contador Público Independiente como Consultor en la Administración de las Empresas.  
U.N.A.M. 1966.

LEYES CONSULTADAS.

CODIGO ADUANERO.

CODIGO DE COMERCIO.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY DE INDUSTRIAS NUEVAS Y NECESARIAS.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY GENERAL DEL TIMBRE.

LEY DEL SEGURO SOCIAL.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

LEY DE QUIEBRA Y SUSPENSION DE PAGOS.

LEYES SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES.