



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ORIGEN DE LAS INCONSISTENCIAS EN EL DICTAMEN FISCAL

TESIS

**QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA
OBTENER EL GRADO DE:**

MAESTRO EN IMPUESTOS

PRESENTA:

VIRGINIA ARELLANO HERNÁNDEZ:

SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO., OCTUBRE DE 2005

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

No. Adq. 470226

No. Título _____

Clas. TS

657.45

A6810

Ej-1



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

“ORIGEN DE LAS INCONSISTENCIAS EN EL DICTAMEN FISCAL”

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

C. P. VIRGINIA ARELLANO HERNÁNDEZ

Dirigido por:

DRA. GRACIELA LARA GÓMEZ

SINODALES

Dra. Graciela Lara Gómez
Presidente.

M. en I. Martín Vivanco Vargas
Secretario

Dr. Arturo Sánchez Acevez
Vocal

M. en I. Victor Roberto Vega Villa
Suplente

M. en I. Araceli García Olivares
Suplente

MC. JOSÉ ANTONIO INCLÁN MONTES
Director Facultad de Contaduría y Administración

DR. SERGIO QUESADA ALDANA
Director de Investigación y Postgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre del 2005
México

RESUMEN

Las etapas por las que ha caminado la Contaduría Pública se resumen en escándalos financieros y en consecuencia en Estados Unidos se legisla una nueva Ley conocida con el nombre de los senadores que la impulsaron *Paul Sarbanes y Michael Oxley (Ley Sarnabes-Oxley)* la cual fue firmada por el presidente Bush el 30 de julio de 2002. El propósito de esta Ley es proteger al inversionista a través de la mejora en la exactitud y confiabilidad de las revelaciones hechas por las corporaciones. Se observa que el prestigio y relevancia del profesional dedicado a la Contaduría Pública se fundamenta en la confianza que éste se ganó con el paso del tiempo. En México, El 21 de abril de 1959 surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, mediante decreto del diario oficial de esa fecha, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente, de esta forma dio inicio el Dictamen Fiscal., sin embargo, se observa en muchos casos evaluados por la Autoridad un incremento considerable de contadores públicos registrados sancionados, por una diversa variedad de deficiencias en su actuación profesional al revisar su dictamen y los papeles de trabajo. El objetivo central de la presente investigación consiste en determinar cuál es el origen de las inconsistencias en el dictamen fiscal, partiendo de la hipótesis nula “Por la falta de vigilancia de los mismos dictaminadores en la aplicación estricta de las normas y procedimientos de auditoría, principios contables, código de ética profesional, código fiscal de la federación y su reglamento los contadores públicos certificados incurren en importantes inconsistencias en el dictamen fiscal. Se analizó la problemática desde la creación del mismo, su evolución hasta nuestros días, utilizando como principales fuentes de información la bibliográfica, electrónica, y entrevistas semiestructuradas, utilizando un razonamiento inductivo, lo anterior proporcionó las bases para dar respuesta al planteamiento inicialmente formulado: el origen de las inconsistencias en el dictamen fiscal está en la falta de ética por parte de los dictaminadores, como lo hemos constatado a lo largo de esta investigación.

(PALABRAS CLAVE: Certificación, Inconsistencias, Ética, Origen)

SUMMARY

Due to the financial scandals that have occurred throughout the history of Public Accounting, the United States passed a new law known by the name of the senators that proposed it, *Paul Sarbanes and Michael Oxley (Sarbanes-Oxley Law)*, signed by President Bush on July 30, 2002. The purpose of the law is to protect investor improving the accuracy and trustworthiness of the information revealed by corporations. Considering the above, we have observed that the prestige and relevance of professionals dedicated to Public Accounting are based on the confidence by them over time. In Mexico, on April 21, 1959, a statute established regarding financial statements related to tax matters; this statute was published as a decree in the Official Journal on that date. The decree also provided for the formation of the Department of Federal Tax Audits, the registration of official public accountants and the possibility of taxpayers using the services of professional external auditors. The latter, after having audited financial statements, make a report and give their opinion concerning said financial statements; they also give the results of a review of the taxpayer's compliance with tax obligations. In this way, the Tax Certificate was born. This certificate is derived from de auditing of financial statements; nevertheless, it has been observed, according to information provided by the Department of Regional Tax Audits in Queretaro, that in many cases reviewed by the Authorities, there were flaws in the application of the procedures related to auditing standards. As a result, there was a considerable increase in the number of registered official public accountants being sanctioned due to a variety of deficiencies in their professional actions which were detected by the authorities when checking the certificate an their work papers. The main objective of this research is to determine the origin of the inconsistencies existing in the tax certificate, starting with the hypothesis "Due to the lack of vigilance on the part of the certifiers themselves in the strict application of the standards and procedures of auditing, accounting principles, professional code of ethics and the federal tax code and its regulations, certified public accountants are guilty of serious inconsistencies in their tax certificates". The problem was analyzed from the time it first appeared through its evolution to date using bibliographic information, computer and semi-structured interviews as sources. Inductive reasoning was applied which provided us with the basis for an answer to our initial statement: the origin of inconsistencies contained in the tax certificate is the lack of ethics on the part of the certifiers, a fact we have observed throughout in this research.

(KEY WORDS: Certificate, inconsistencies, ethics, origin)

A mis padres, hermanas, y a Dios,

Por ser ejemplo en mi vida profesional:

Dra. Graciela Lara
Dr. Adalberto Salgado Borrego
Dr. Víctor Vega Villa
Dr. Arturo Sánchez Acevez
C. P. C. Gustavo Ruiz Peniche
Sr. Mathias Konrad
Sra. Lydia Konrad.

ÍNDICE

Página

Resumen	i
Summary	ii
Dedicatoria	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de cuadros	vii
Índice de figuras	viii
Índice de anexos	ix

INTRODUCCIÓN

1

CAPÍTULO I MARCO HISTÓRICO. GENERALIDADES DEL DICTAMEN FISCAL

1.1	Antecedentes y evolución	3
1.1.1	Antecedentes históricos en Europa y Estados Unidos	3
1.1.2	Dictamen de 1917	5
1.1.3	La crisis de 1929 y el Dictamen de 1934	6
1.1.4	El caso de Mckesson and Robbins y el Dictamen de 1941	9
1.1.5	Dictamen actual y tradicional de 1951	11
1.1.6	Comentario a la simplificación del Dictamen	13
1.1.7	Antecedentes históricos en México	13
1.2	Tipos de dictamen	15
1.2.1	Clases de dictamen que emite el contador público	15
1.2.2	Comentarios generales	16
1.2.3	Formas del dictamen y su concepto	17
1.3	Aspectos Jurídicos del Dictamen	23
1.3.1	Esquema jurídico aplicable al Dictamen Fiscal	23
1.3.2	Creación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federa	26
1.3.3	Exposición de motivos Decreto Presidencial del 21 de abril 1959	27
1.3.4	Evolución del Código Fiscal de la Federación	32
1.4	Normatividad del Dictamen	34
1.4.1	Esquema Normativo y origen.	34
1.4.2	Normatividad establecida por el IMCP para la actuación del Contador Público	36
1.4.3	Normas y procedimientos de Auditoría y su Origen	37

1.4.4	Principios de Contabilidad Generalmente	42
1.4.5	Código de Ética Profesional	43
1.4.6	Norma de Educación Profesional Continua	44

CAPÍTULO II MARCO METODOLÓGICO

2.1	El hecho social	47
2.2	Problema de investigación	48
2.3	Hipótesis	49
2.4	Metodología	49
2.5	Técnicas	49
2.6	Preguntas de investigación	50
2.7	Definición de términos	50
2.8	Metodología empleada en la investigación	61
2.9	Métodos de investigación	64
2.10	Técnicas de investigación cualitativa	65
2.11	Tipos de entrevistas	66
2.12	Limitaciones de la entrevista y recomendaciones para su aplicación	67
2.13	Diseño de la investigación	68
2.14	Metodología de la investigación empleada	69

CAPÍTULO III RESULTADOS

3.1	Breve Introducción	71
3.1.1	Muestreo por conveniencia, intencional o selectivo	71
3.1.2	Información clave	72
3.1.3	Indicadores	75
3.1.4	Fiabilidad y Validez de la investigación	82

CONCLUSIONES	83
---------------------	----

BIBLIOGRAFIA	93
---------------------	----

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro		Página
1.1	Diferentes tipos de dictamen y usuarios	19
1.2	Esquema jurídico del dictamen fiscal	25
1.3	Evolución del margo legal y normativo del dictamen fiscal	33
1.4	Esquema normativo Normas de Auditoría	40
1.5	Postulados del Código de ética Profesional	44
1.6	Normatividad de educación profesional continua	46
2.1	Diferencias entre la investigación cualitativa y cuantitativa	65
2.2	Pasos para responder a la hipótesis	69
2.3	Elementos que debe contener un reporte de investigación desde el paradigma cualitativo	70
3.1	Muestra. Datos generales de las personas entrevistadas	72
3.2	Condensado de entrevista	72
3.3	Condensado de entrevista	72
3.4	Condensado de entrevista	74
3.5	Condensado de entrevista	74
3.6	Estadística de registros autorizados	77
3.7	Estadística del comportamiento del número de contribuyentes dictaminados	78
3.8	Estadística de sanciones giradas a los contadores públicos registrados a octubre 2004	79
3.9	Norma de Educación Profesional Continua	80
3.10	Total de sanciones aplicadas dictámenes fiscales presentados en el ejercicio 2003	80
C.1	Generales de los entrevistados	89

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA		Página
1.1	Organigrama del Servicio de Administración Tributaria (SAT)	27
2.1	Organización del IMCP	58
2.2	Bosquejo de investigación	63
C.1	Observaciones de los entrevistados	90
C.2	Inconsistencias por parte de los Dictaminadores	90
C.3	Origen de las inconsistencias en el Dictamen Fiscal	91

ÍNDICE DE ANEXOS

Entrevistas

- C. P. Augusto Samuel Sánchez Neri
- C. P. Rodolfo Francisco Muñoz Vega
- Lic. Mario Reyes Retana Popovich
- C. P. Miguel Juan Niño Rodríguez
- C. P. Director de Fiscalización del Estado de Querétaro
- C. P. Lourdes Choo
- C. P. Juan Mejía

Artículos

“Control de calidad... cuestión de principios “. Artículo escrito por el C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas, Socio Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. Firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu. Extraído de la revista “Contaduría Pública”

“Organismo de vigilancia al control de calidad en las firmas de auditoría “. “Control de calidad... cuestión de principios “. Artículo escrito por el C.P.C. Jaime Sánchez Mejorada, Vicepresidente de Práctica Externa del IMCP. Extraído de la revista “Contaduría Pública”

INTRODUCCIÓN

La elaboración del Dictamen Fiscal es una actividad privativa y exclusiva de la Contaduría Pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador. El Contador Público debe tener la preparación, experiencia y autorización legal para su ejercicio. Esto obliga al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. a manifestarse con respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la Administración General de Auditoría Fiscal Federal dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración. Desde el momento en que se hizo obligatorio el Dictamen Fiscal trajo como consecuencia una gran demanda de solicitudes de registro, por parte de Contadores. La vigencia del dictamen y el incremento de los contadores públicos registrados, es un reconocimiento tácito por parte de la autoridad de que el dictamen fiscal del Contador Público Certificado es un elemento coadyuvante en sus funciones de recaudación y fiscalización. Es primordial no poner en tela de duda la actuación profesional, de la Contaduría Pública organizada como Dictaminadora, los dictaminadores deben asumir la responsabilidad que se asume ante la sociedad, clientes y la autoridad fiscal receptora de su trabajo. La mejor defensa es llevar a cabo el trabajo en la forma más profesional, ética y responsable, obteniendo la evidencia suficiente y competente que respalda el trabajo efectuado y que sirva para demostrar siempre el apego a los lineamientos normativos, cuando se tenga la revisión del dictamen fiscal por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, no hay que olvidar que es un proceso permanente de evaluación al trabajo del auditor externo, como dictaminador para efectos fiscales.

El objetivo del presente estudio consiste en identificar y analizar cual es el origen de las inconsistencias del dictamen fiscal emitido por los contadores públicos certificados en el ejercicio de su profesión. A continuación se presenta una síntesis de los puntos más importantes sobre los que se lleva a cabo la investigación:

El capítulo primero comprende la investigación documental de los antecedentes históricos del dictamen fiscal tanto a nivel nacional como internacional y los conceptos básicos del dictamen, que por un lado se aplicaron al objeto de estudio y por el otro, sustentan el objeto central de la presente investigación.

En el segundo apartado se establece el hecho social, planteamiento del problema, hipótesis, glosario, la metodología empleada para la elaboración de la propuesta en la se establece el tipo de investigación desarrollada y la finalidad de la misma, cómo se llevará a efecto, donde y con qué.

La investigación está basada en el método científico, como proceso ordenado de investigación por medio de la secuencia que establece, y en la investigación social. El estudio se lleva a cabo conforme al método inductivo (conceptualizar, categorizar, organizar y estructurar), aplicando las técnicas de investigación documental y de campo, utilizando para las primeras las fuentes jurídicas: Ley del Impuesto sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación, diversos textos jurídicos y revistas que incluyan comentarios de juristas destacados en materia fiscal y para la segunda técnica, la entrevista semiestructurada, la cual es una fuente de información en la investigación social.

En el apartado tercero analizamos los resultados obtenidos con motivo de las técnicas de investigación utilizadas de acuerdo al tipo de investigación empleada, que en este caso es la entrevista semiestructurada. La aplicación de las entrevistas fueron aplicadas a informantes cualitativos, con la intención de obtener una serie de datos que permitan ampliar el panorama descrito en la sección teórica. Los entrevistados se seleccionaron por conveniencia y cada uno de ellos representó a sectores diferentes regionales del medio involucrados.

La documentación y los resultados de las entrevistas permitieron explorar la situación que vive actualmente la problemática razón de esta investigación en México, sus conflictos y logros. Finalmente, en el cuarto, se encuentran establecidas las conclusiones obtenidas, como resultado de la presente investigación. y las que por obvios motivos nos se pretende mencionar en esta breve introducción, con la finalidad de profundizar en la lectura del tema que la presente investigación.

CAPÍTULO I

MARCO HISTÓRICO

GENERALIDADES DEL DICTAMEN FISCAL

SUMARIO: 1.1 Antecedentes y evolución. 1.1.1 Antecedentes históricos en Europa y Estados Unidos. 1.1.2 Dictamen de 1917. 1.1.3 La crisis de 1929 y el Dictamen de 1934. 1.1.4 El caso de McKesson and Robbins y el Dictamen de 1941. 1.1.5 Dictamen actual y tradicional de 1951. 1.1.6 Comentario a la simplificación del Dictamen. 1.1.7 Antecedentes históricos en México. 1.2 Tipos de Dictamen. 1.2.1 Clases de Dictamen que emite el contador público. 1.2.2 Comentarios generales. 1.2.3 Formas del Dictamen y su concepto. 1.3 Aspectos Jurídicos del Dictamen. 1.3.1 Esquema jurídico aplicable al Dictamen Fiscal. 1.3.2 Creación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. 1.3.3 Exposición de motivos Decreto Presidencial Del 21 de abril del año 1959. 1.3.4 Evolución del Código Fiscal de La Federación relativo al Dictamen Fiscal. 1.4 Normatividad del Dictamen. 1.4.1 Esquema Normativo y origen. 1.4.2 Normas y Procedimientos de Auditoría y su origen. 1.4.3 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 1.4.4 Código de Ética Profesional. 1.4.5 Norma de Educación Profesional Continua.

1.1 Antecedentes y evolución.

1.1.1 Antecedentes históricos en Europa y Estados Unidos.

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente, siendo la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

En realidad, la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después, fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el auditor conforme lo expresaba la ley. Sin embargo, no fue sino hasta el año de 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la “independencia”¹ del auditor.

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, Equus, México, 2004, En el Boletín 2010 “Pronunciamiento sobre las normas personales”. Pág. 6 nos dice: “El contador público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad. La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero interno.” Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo. Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, crean que éste fue hecho con dicha independencia”

El 7 de abril de 1888, en Inglaterra, fue publicado en la revista *The Accountant*, de Londres, el siguiente “dictamen”²:

"Tengo delante de mí el balance.....limitado año terminado en
septiembre 30 de 1887, el cual fue auditado y hallado
correcto.”³

Con la frase “auditado y encontrado correcto” tenemos el principio de la evolución del dictamen.

En Inglaterra, en el año 1900, al modificarse la *Companies Act* de 1879, se agregó que tenía que haber un auditor que opinara sobre las cuentas de la compañía.

Es conveniente mencionar un dictamen emitido, antes de la fecha de modificaciones de la *Companies Act* en Londres, en 1895, y que a la letra dice:

“Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presente correctamente la posición de la Compañía.”⁴

La existencia de los dictámenes transcritos no es de extrañarnos si consideramos que ya por el año de “1773”⁵, en la ciudad de Edimburgo existían contadores al servicio del público. Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo, y en 1880, el gobierno inglés reconocía

² TÉLLEZ TREJO, Benjamín Rolando, *El dictamen en la Contaduría Pública*, Tomo I. Color, 2001, México. p.40. . nos dice:

“La Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP establece que un dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado se presenta de modo general en un documento cuya parte principal, es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética. El comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen es la opinión del contador público en funciones de auditor. Es un documento por medio del cual el contador público independiente, señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros correspondientes.”

³ TÉLLEZ TREJO, op.cit. p. 49. Vid. Datos completos de la referencia en n. 2, p.5

⁴ TÉLLEZ TREJO, op.cit .p. 50 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5

⁵ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, op.cit. p. 4. Vid. Datos completos de la referencia en n. 1. p 4. nos dice: “El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente, y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a estos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base de sus decisiones. El trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad, profesional de la auditoría.

al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fue la siguiente:

“Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. X por el año terminado el... de 19... y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente suposición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas”.⁶

En 1906 una conocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, en la forma siguiente:

“De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una Auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en julio 31 de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen”.⁷

Como podrá observarse, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de una opinión, podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los estados contenidos en los estados.

1.1.2 Dictamen de 1917.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Comisión, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó: “Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales” (Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements), que fue publicado por la Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen. El dictamen que entonces surgió fue redactado en los términos siguientes:

⁶ Nota 2. TELLEZ TREJO, op.cit .p. 50 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5

⁷ Ibidem.

“He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía X por el periodo al..... y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen, han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía. X al ... y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado”.⁸

En la anterior redacción notamos que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera de la del negocio, fue el pago inicial, pero aún quedaba mucho camino por recorrer. Apenas se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados de acuerdo con la forma de expresarse de cada contador independiente, continuara causando confusiones.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, pues muchos contadores formulaban el dictamen de manera más sencilla de la que se había recomendado, y otros presentaban un informe en donde listaban todos los procedimientos que habían seguido, dejando al criterio de quien lo leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además, la gran mayoría del público no tenía la menor idea del plan que había sugerido la Federa Reserve Board. Con esa experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del contador público en otra dirección.

1.1.3 La crisis de 1929 y el Dictamen de 1934.

En el año 1929 sobrevino, con tremendos efectos para la economía mundial, el gran crack bancario norteamericano, durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días tan enormes bajas, que llegaron a no valer nada o valer tan sólo una pequeña fracción de su valor original de adquisición. El pánico entre el público, y los consecuentes retiros de depósitos, provocaron no solamente la quiebra de los bancos, sino también que toda la actividad productiva descendiera a niveles nunca vistos. Como resultado de tan tremenda crisis, se levantó un gran clamor entre el público, que o sabiendo a quién culpar de los efectos de la especulación con los valores, llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, y aún las personas concedoras solicitaron, urgentemente, medidas tendientes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

⁸ TELLEZ TREJO, op.cit .p. 50. Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5

Como resultado de este clamor, agravado día a día por la desorganización económica y el pánico financiero imperantes, un comité de la bolsa de valores de Nueva York celebró prolongadas entrevistas (por casi dos años, de 1932 a 1934) con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que se hizo notar al Instituto, que la naturaleza intrínseca del balance general y del Estado de Pérdidas y Ganancias⁹ no había sido cabalmente comprendida, aún entre las personas versadas en la materia, y que, por lo tanto, se imponía la necesidad de divulgar entre el público su verdadero significado y sus inevitables limitaciones.

También se hizo patente la necesidad de exigir que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos.

La comisión del Instituto sostuvo además, entre otros puntos de vista, que debía hacerse en lo futuro la importancia del Estado de Pérdidas y Ganancias, teniendo en cuenta que el valor de un negocio no depende de su volumen si de su fama, sino de su capacidad para general utilidades. Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, aun cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad, asegurándose de que dichos métodos se aplicasen con cierta insistencia. También recomendó la comisión del Instituto, el modificar la forma del dictamen de auditoría con el fin de que éste se hiciera constar que los estados financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

Teniendo en cuenta lo anterior y basado en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año 1934 en un folleto titulado: “Auditoría de las Cuentas de Sociedades” en el que la redacción del dictamen se recomendó en la siguiente forma:

“Hemos examinado el Balance General de la Compañía X a ... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al Respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo

⁹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, op.cit. p. 3. Vid. Datos completos de la referencia en n. 1. p 4. nos dice: “ En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para dictaminar su grado de confiabilidad”

información y explicaciones de sus funcionarios y empleados, también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit, adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme, durante el periodo que revisamos, su posición al... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha”.¹⁰

No hay duda que esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión respecto al tipo de auditoría que debería practicarse, y las principales modalidades relacionadas al dictamen de 1917 fueron las siguientes:

Se refiere al examen de los estados de la compañía, incluyendo por primera vez el de superávit.

Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigaciones. Por otra parte, se señaló que la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría, dando importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Asimismo, se consideró conveniente aclarar que se había practicado una auditoría detallada de las operaciones. Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.

La parte de esta forma de dictamen, expresa que la presentación razonable está de acuerdo con principios de contabilidad aceptados y observados de manera uniforme en el periodo revisado.

Como podrá observarse, en este dictamen no se indicó que los “principios de contabilidad”¹¹ fueran aplicados en forma consistente con los utilizados en ejercicios anteriores, sino que sólo se aplicaron en el año sujeto a revisión.

¹⁰ TELLEZ TREJO, op.cit .p. 52 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5.

¹¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, , Comercializadora de Papeles Gráficos SA de CV, 2004, En el Boletín A1 “Esquema de la Teoría básica de la Contabilidad Financiera”. Pág. 23 nos dice: “Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico , las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros”

1.1.4 El caso de Mckesson and Robbins y el Dictamen de 1941.

El fraude descubierto en las cuentas de las empresas Mckesson and Robins en los Estados Unidos de Norteamérica en diciembre de 1938, está ligado de manera importante con la ironía de nuestra profesión, en virtud de que como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones posteriores, tanto en el terreno penal como en las emprendidas por la Comisión de Valores y Cambios, prácticamente se enjuició a la profesión en conjunto, derivándose finalmente de ello una serie de medidas que modificaron substancialmente, los procedimientos de auditoría usados en esa época.

La magnitud del fraude, la forma en que fue realizado y el desarrollo de la investigación, hicieron que los hechos del caso tuvieran amplia publicidad en los años 1938 y 1939.

La Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores y Cambios) inició de inmediato investigaciones con objeto de determinar a) el carácter y el alcance de la auditoría realizada por el contador público que dictaminó, b) si dicha auditoría había sido practicada de acuerdo con las normas y procedimientos generalmente aceptados, y c) si tales normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad de los estados financieros.

Esta investigación ha sido la más exhaustiva y penetrante, llevada a cabo por una dependencia oficial con respecto a una auditoría practicada por una firma de contadores públicos y con respecto a las prácticas de la profesión en general.

El informe de la Securities and Exchange Comisión con respecto al caso McKesson no fue publicado sino hasta 1940, para entonces el Instituto Americano de Contadores, consciente de la trascendencia que lo anterior podría tener en la confianza depositada por el público en los dictámenes de contadores públicos, había procedido a modificar el boletín: "Examen de Estados Financieros", publicado en 1936, preparado por medio de un comité especial un informe que tituló: "Extensiones de Procedimientos de Auditoría", y en el cual se establecieron como obligatorios los procedimientos adicionales para la revisión de inventarios y cuentas por cobrar. Dicho informe fue aprobado finalmente por la asamblea anual de 1939 y consistía: primero, de una serie de boletines sobre procedimientos de auditoría conocidos como *Statements on Auditing*. Este primer boletín, subsecuentemente ampliado y revisado, forma ahora parte de la *Codification on Statements on Auditing Procedure* publicado por el

Instituto Americano en 1951. Un punto muy importante, derivado del caso McKesson, es que con él nacieron las primeras nociones de normas de auditoría que en un principio se definieron con los Procedimientos de auditoría aplicados por personas competentes. La incapacidad de los auditores en descubrir el fraude en el caso McKesson fue atribuida por la Securities and Exchange Comisión and Exchange Comisión a la manera negligente en que fue conducida la auditoría, carente de ese espíritu de alerta, inquisitivo y analítico que es necesario en una actividad profesional de este tipo.

Finalmente, y como consecuencia del caso McKesson, la Securities and Exchange Comisión declaró que el dictamen de auditoría (el de 1934) era defectuoso en virtud de que en él no se declaraba si el examen se había practicado, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, y si algunos procedimientos habían sido omitidos, aun cuando fueran considerados necesarios por el auditor. Reconociendo tales necesidades, el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración de que se había revisado el control interno, y sustituyendo la expresión métodos de contabilidad. Dicha forma de dictamen incluyó además, modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión, para quedar como sigue:

“He examinado el Balance General de la Compañía X al... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esas fechas.”

Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios.

“En mi opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y de Superávit adjuntos que l son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X al ... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior”¹²

¹² TELLEZ TREJO, op.cit .p. 57 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5.

Destacan en esta forma de dictamen los siguientes aspectos:

Aparece por primera vez el concepto de “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”¹³. La frase anterior se complementa con la “aplicables en las circunstancias”, lo cual denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de procedimientos o prácticas de auditoría.

Por primera vez se hace la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad, como la indicación de la extensión de auditoría.

Se amplía la mención de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, diciendo que fue consistente con los del ejercicio anterior.

Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría considerados necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad, mediante los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

1.1.5 Dictamen actual y tradicional de 1951.

Desde marzo de 1944, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941, indicando que algunas firmas de auditores habían excluido ya la mención de que no se había efectuado una auditoría detallada de las transacciones, con lo cual se observaba una tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancias.

Finalmente, en 1951, apareció el mencionado folleto titulado: “ Codificaton of Statements on Auditing Procedure”, en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma estándar de dictamen, a la que se llama Short Form of Report, cuyo uso se extendió rápidamente y cuya redacción es la siguiente:

¹³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, op.cit. p. 5. Vid. Datos completos de la referencia en n. 1. p 4. nos dice: “Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo y se clasifican en normas personales, normas de ejecución del trabajo y de información”

Al Consejo De Administración De La Compañía X
“Hemos examinado el Balance General de la compañía X, al ... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de Auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la compañía X, al ... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior”¹⁴

El dictamen de 1949 tiene el defecto fundamental, de no considerar que las normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoría que sí puedan variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias. Tal defecto ha quedado subsanando en el dictamen de 1951, en el que han sido eliminadas las palabras aplicables en las circunstancias al referirse a las normas de auditoría. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por redundante, pues dicha revisión está ya prevista en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoría para declarar únicamente que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad, así como todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios, en vista de las circunstancias. También se eliminó por innecesaria y redundante la declaración de que se hizo una auditoría detallada de las operaciones.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que éste ha tenido en Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias como la cirugía, la arquitectura o la ingeniería, que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.

¹⁴ TELLEZ TREJO, op.cit .p. 57 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5

1.1.6 Comentario a la simplificación del Dictamen.

Desde los inicios de la profesión hasta la época actual, se observan las múltiples modificaciones que ha sufrido el dictamen del contador público, conforme a los avances logrados en la propia profesión y principalmente a la confianza depositada en ella.

Los dictámenes presentados anteriormente, dan una idea del cambio frecuente que el dictamen ha experimentado a través del tiempo, pudiéndose notar que las modificaciones se han enfocado al párrafo del alcance o extensión de la revisión, siempre con la finalidad de abreviar y simplificar el contenido de dicho párrafo.

Desde la emisión de los primeros dictámenes, se han ido produciendo cambios en la redacción del párrafo de alcance, como resultado de los continuos avances logrados en el campo de la auditoría externa, y según se sigan logrando adelantos en la profesión, seguirán influyendo en la redacción del párrafo de alcance.

Esto hace necesaria una reestructuración del dictamen con miras a una redacción más sencilla y concreta, el hecho de mencionar la extensión del examen realizado, quizá haya tenido más fundamento en años anteriores, debido al entonces limitado campo de acción profesional y al no haberse todavía cimentado la confianza en el ejercicio de la contaduría, lo que consecuentemente obligó al contador público a señalar la clase de trabajo efectuado para salvaguardar su responsabilidad. Actualmente se han superado estas circunstancias, pues el campo de acción profesional en su fase de auditoría externa, es ya amplio y ya existe confianza en el público que demanda sus servicios.

1.1.7 Antecedentes históricos en México.

Desde los inicios de la contaduría pública en nuestro país, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no sólo para uniformar su práctica profesional y auto imponerse una serie de normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios de sus servicios y del público en general.

Fue así como en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación De Contadores Públicos, contando con 11 miembros. Años más tarde, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

Sin embargo, el crecimiento mismo de la profesión y el nacimiento de la Ley General de Profesiones (reglamentaria del Artículo 4º. De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna y otras).

Por tal motivo, en 1965, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de la Federación de Colegios de Profesionistas.

Uno de los objetivos fundamentales del Instituto, que están consagrados en sus estatutos, consiste precisamente en “propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados”.

Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de :

- a) Estatutos.
- b) Ética profesional.
- c) Educación profesional continua.
- d) Principios de contabilidad.
- e) Normas y procedimientos de auditoría.

El IMCP, mediante su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitió su Boletín “A” sobre el carácter y obligatoriedad de los boletines que emite ella misma. Este documento sustituye a los boletines 1 al 35, surgidos entre agosto de 1956 y junio de 1973.

En el año de 1939, el entonces Instituto de Contadores Públicos titulados de México (IMCP), editó el folleto denominado: “La Certificación de balances para fines de inscripción y cotización de valores”.

Poco después, el mismo instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos, el título de esta publicación fue: “Ampliación de los procedimientos de Auditoría”.

Acorde con el pensamiento dominante en aquella época en los Estados Unidos de Norteamérica, el folleto de referencia ponía énfasis particular en los procedimientos adicionales que se recomendaban para la profesión, relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y a la observación de la toma de inventarios físicos.

La Comisión, que actualmente se denomina Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se instituyó en el año de 1955, cuando el IMPC no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que en la actualidad ostenta, y cuando su organización de estatutos eran diferentes de los actuales.

En estas condiciones se emitió, entre el año de 1956 y el mes de agosto de 1965 un total de 22 boletines.

Al constituirse, en octubre de 1965, el IMCP como Organismo Nacional (“posteriormente, en enero de 1977,¹⁵ se convirtió en Federación de Colegios de Profesionistas”), las asociaciones afiliadas y los socios aprobaron, en asambleas especiales, los boletines emitidos hasta la fecha bajo los estatutos vigentes.

Los boletines de la Comisión se han emitido y revisado a lo largo de los años, bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operaron el IMCP y la propia Comisión, como por los cambios que en ese lapso ha tenido la profesión.

1.2 Tipos de Dictamen .

1.2.1 Clases de Dictamen que emite el contador público.

La demanda de los servicios del contador público, en casos que reclaman los más diversos tipos de opinión, demuestra que es necesario su testimonio en áreas que a primera vista se antojan ajenas a su campo de actividades profesionales. El radio de acción del contador se expande y naturalmente se afirma, creciendo la confianza en él, pero en cuanto a la opinión que pueda demandársele, el porvenir se vislumbra bastante azaroso, porque siempre tendrá la dificultad de tener que decidir qué trabajos no deben aceptarse, para lo cual es difícil

¹⁵ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, op.cit. p. 3. Vid. Datos completos de la referencia en n. 1. p 4. nos dice: “ En la actualidad, la constitución y funcionamiento de nuestro Instituto, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.”

establecer reglas que sean aplicables de un modo general, a las nuevas circunstancias que vayan presentándose.

En Europa, los contadores públicos dictaminan sobre la razonabilidad e presupuestos para grandes proyectos, por lo que es de sumo interés, reproducir el resumen acerca del futuro de la función de atestiguar que se presenta al final de la publicación preparada por el Instituto Americano de Contadores Públicos, publicado en febrero de 1962 en el *Journal of Accountancy*, el cual dice:

“La función del contador público como atestigüador se ha identificado principalmente con la expresión de su opinión sobre los estados financieros, como resultado de una auditoría. Mas no existe razón para que se limite así esa función. Puede aplicarse a cualquier comunicación de datos financieros, económicos o de otra índole, hecha de una persona a otra siempre que existan o pueda desarrollarse normas adecuadas, según las cuales pueda evaluarse la razonabilidad de tal exposición o presentación.

De aquí la el contador esté en función de aplicar con oportunidad sus aptitudes profesionales, al dar testimonio de una amplia variedad de estados o declaraciones que verse sobre recursos económicos, su origen, su naturaleza, su cantidad, su acumulación, su asignación y su agotamiento. La función de atestiguar no debe por fuerza limitarse a datos expresados en términos monetarios”.¹⁶

1.2.2 Comentarios generales.

Hasta ahora la función de dictaminar se ha circunscrito, exclusivamente, a los estados financieros tradicionales, es decir, al Balance General y al Estado de Pérdidas y Ganancias, aun cuando se reconoce que son los de mayor interés e importancia, su uso no es ni debe ser tan limitado.

Esto empieza a entenderse y aceptarse, de ahí que se vislumbre un futuro amplio para la opinión del contador público.

La tendencia al incremento de la industrialización de nuestro país, requerirá de una efectiva acumulación de capitales y debe esperarse, no sólo que los grandes negocios crezcan más, sino que también surjan numerosas empresas medianas, que se desarrolle la Bolsa

¹⁶ TELLEZ TREJO, op.cit .p. 85 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5.

Mexicana de Valores, que se amplíe la necesidad de crédito. Los administradores profesionales acudirán por razones de lógica al auditor externo, como medida para mostrar a los dueños del capital cómo administran los bienes que les fueron confiados y, en cierta forma, para diluir sus responsabilidades. Además, el público cada día confiará más en la imparcialidad e independencia del contador público y solicitará directa, o indirectamente, su aval para cualquier asunto de negocios en que se necesite la opinión autorizada de un profesional, como lo es el auditor.

El público, que es una clientela en potencia, no tiene una noción muy clara todavía de cuáles son los servicios que es capaz de prestar el contador público. Entre ese público hay gente de negocios que necesitaba dar o recibir información y agregarle, además, confianza. Esa información se origina en hechos cuya interpretación exige conocimientos de técnicas y de procedimientos, que sólo tiene un profesional que por esa razón goza de la confianza pública. Algunos de esos posibles clientes pensarían recurrir a un notario público, funcionario cuyo testimonio hace fe pública, pero que no podría testificar en funciones de experto en la técnica de los negocios, como puede hacerlo el contador público.

1.2.3 Formas del Dictamen y su concepto.

Existen diversos tipos de dictámenes que emite un contador público los cuales tienen gran importancia tanteeen el sector privado, como en el público.

Según los hermanos Mancera, el dictamen se define en estos términos: Dictamen contable. Sinónimo de uniforme o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o se emite sobre cuestiones e contabilidad.

Para la Comisión Nacional de Valores (CNV) el dictamen es la certificación de un balance, es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que el citado documento, presenta la situación financiera de la empresa y debe hacer constar, la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos de un probable cambio”¹⁷

¹⁷ TELLEZ TREJO, op.cit .p. 42 . Vid. Datos completos de la referencia en n. 2 p. 5.

El Diccionario de la Real Academia Española estima que el” dictamen es la opinión y juicio que se forma o se emite sobre una cosa”.¹⁸

Consideramos que en resumen, el dictamen del contador público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con los cuales el contador público expresa su opinión concisa, sobre los estados financieros de una empresa que él examinó.

El examen de los estados financieros es la actividad privativa del Contador Público, su producto terminado es el dictamen, el cual constituye una opinión profesional e independiente sobre si dichos estados se prepararon o no conforme a principios de contabilidad, por su naturaleza e importancia el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes. La estructura del dictamen es a base de afirmaciones básicas sobre los fundamentos del examen, las técnicas utilizadas, el alcance de las pruebas realizadas y la opinión que se sustenta sobre si los estados financieros básicos presentan o no la situación financiera, sus cambios, los del patrimonio y el resultado de operación, de conformidad con principios de contabilidad, enmarcado (todo esto) en un texto estándar, genérico y obligatorio, denominado dictamen positivo.

El dictamen es un producto terminado que requiere cuidado y diligencia profesional y un estricto control de calidad, es a la vez, un documento muy formal en el que se expresa una opinión profesional e independiente que identifica plenamente la actividad del Contador Público.

Dentro del área de la auditoría, el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por contadores públicos independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia.

¹⁸ DICCIONARIO ILUSTRADO OCEANO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, MM Océano Grupo Editorial, S.A. España

La práctica de una auditoría significa que las políticas de operación y los procedimientos de registro de una empresa, se han sometido a la consideración de una mente independiente e imparcial. La historia de las finanzas ilustra sobradamente la necesidad de tal sometimiento, indispensable para que los presentes y futuros inversionistas se protejan contra manipulaciones inmorales.

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado (en la Industria, la Banca y el Comercio), en el oficial (en la Secretaria de Hacienda y Crédito Público) y la Comisión Nacional de Valores y entre el público en general, los fines a los que se aplica,

Cuadro 1.1 Diferentes tipos de dictamen y usuarios.

DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN		
USUARIOS		
MEDIO PRIVADO	MEDIO OFICIAL	COMISIÓN NACIONAL DE VALORES
Dictamen sobre los estados financieros consolidados.		
Dictamen del comisario.		
Informe de los auditores y comisarios.		
Dictamen a empresas en etapa preoperatoria.		
Dictamen sobre el control interno.		
Dictamen Tradicional a los Boletines B-7 y B10.		
Certificación de la circulación pagada de periódicos y revistas.		
Cumplimiento de las cláusulas de un contrato.		
Lanzamiento de un nuevo producto.		
Elecciones de un sindicato.		

Fuente: “Antecedentes, normatividad y estadísticas de evaluación profesional del contador público registrado al emitir un dictamen fiscal” c. p. c. José Luis Doñez Lucio. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos” Editada 17 de febrero 2004.

CONTINUACIÓN CUADRO 1.1		
DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN		
USUARIOS		
MEDIO PRIVADO	MEDIO OFICIAL	COMISIÓN NACIONAL DE VALORES
Estados preformas.	Auditoría de los estados y municipios.	Dictamen Gubernamental.
Estados de costos de producción.	Peritajes y arbitrajes en asuntos financieros y fiscales.	
Evaluación de resultados en los proyectos.	Revisión del cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades.	
Auditoría sobre la productividad de un negocio.	Dictamen complementario del I.V.A.	
Datos económicos y estadísticos.	Dictamen Fiscal.	
Estados financieros de personas físicas.	Dictamen para Efectos del IMSS.	
Auditoría de la contabilidad por áreas de responsabilidad.	Dictamen para Efectos del INFONAVIT.	
Cuantificación de los ingredientes de un producto.	Dictamen de Contribuciones Locales.	
Estados financieros de una organización sin fines de lucro.		
Estados financieros de los sindicatos.		
Punto de equilibrio de las empresas.		
<i>Elecciones de un sindicato.</i>		

La responsabilidad profesional que tenemos al emitir un dictamen, así como las bases que para ello debemos tener, cualquiera que sea el tipo de dictamen de que hablemos, recordando que para poder emitirlo y sustentarlo profesionalmente deberemos considerar por lo menos lo siguiente:

- a) Código de Ética Profesional.
- b) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México.
- c) Normas y Procedimientos de Auditoría.
- d) Otras disposiciones fiscales y legales.

Ahora describiremos brevemente los Dictámenes más comunes que emite el Contador Público, que es el único facultado para hacerlo.

a) Dictamen de Estados Financieros.

Este tipo de dictamen es, en términos generales, el más conocido y el que requieren las empresas con diferentes fines, para conocer la situación financiera de la misma y bajo la perspectiva de un profesional, que da su opinión, tanto de empresas reguladas por normas generales, como por reglas específicas de ciertos organismos gubernamentales.

b) Dictamen o Informe del Comisario.

De acuerdo con la LGSM, en su artículo 166 establece la obligación del comisario de la empresa de entregar un informe anual, donde se comunica al consejo de administración las políticas operativas contables, seguidas por la misma, así como su opinión de los estados financieros.

c) Dictamen Fiscal Federal.

Este tipo de dictamen debe ser un complemento del dictamen de estados financieros, ya que está basado en el mismo y únicamente se incorpora cierta información adicional que entrega la empresa, más un informe fiscal, cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y la resolución miscelánea respectiva.

Para este tipo de dictamen existen diversos formatos establecidos por la autoridad, desde el formato guía general hasta los especiales, como puede ser el simplificado, los del sistema financiero, los de controladoras, etc.

d) Dictamen de Enajenación de Acciones.

El dictamen por enajenación de acciones, normalmente se requiere para cumplir con diversas disposiciones fiscales a solicitud de alguna de las partes involucradas en este tipo de operaciones, normalmente para obtener el beneficio de disminuir la retención del pago provisional del Impuesto sobre la Renta, así como para la comprobación del costo por la adquisición de acciones.

e) Dictamen para Efectos del IMSS.

Este tipo de dictamen es especial y únicamente se refiere al cumplimiento de obligaciones derivadas de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos respecto de los patrones, siendo obligatorios para aquellos que cuentan con un promedio anual de 300 o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

f) Dictamen para Efectos del INFONAVIT.

De conformidad con la Ley del INFONAVIT, existe la posibilidad de los patrones de dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en lo que se refiere al pago de aportaciones y entero de descuentos, de conformidad con los formatos y anexos a que se refiere la Ley del INFONAVIT y sus Reglamentos.

g) Dictamen de Contribuciones Locales.

Este tipo de dictamen es específico del Gobierno del Distrito Federal; es decir, su competencia sólo se circunscribe a esa zona del país y se encuentra regulada por medio del Código Financiero del Distrito Federal, así como por las Reglas de Carácter General para el Dictamen de Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales Vigentes en el año respectivo. Estas reglas son modificadas y publicadas anualmente.

Este dictamen corresponde a la determinación y pago de las contribuciones señaladas en el mismo: Impuesto Predial, Impuesto sobre Nóminas, Derechos por el Suministro de Agua, Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje y los Derechos de Descarga a la

Red de Drenaje pudiendo, en su caso, dictaminarse otras contribuciones.

h) Declaratoria del Iva.

Este informe especial llamado declaratoria de IVA se formula con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Su principal objetivo es el de agilizar la citada devolución.

i) Peritajes Contables.

Este tipo de trabajos corresponden normalmente a opiniones que debe dar el Contador Público respecto a diversos cuestionamientos que se le hacen para aclarar aspectos contables que se requieren para soportar cuestiones legales.

j) Otros Trabajos Especiales.

El Contador Público, además de los informes y dictámenes antes señalados, emite otra serie de dictámenes especiales como pueden ser, entre otros, dictámenes sobre estados financieros preparados para un fin específico, sobre el cumplimiento de contratos, sobre cesión o enajenación de divisas, sobre el ejercicio presupuestal de una entidad, sobre contratos, sobre ventas, etc.

1.3 Aspectos Jurídicos del Dictamen.

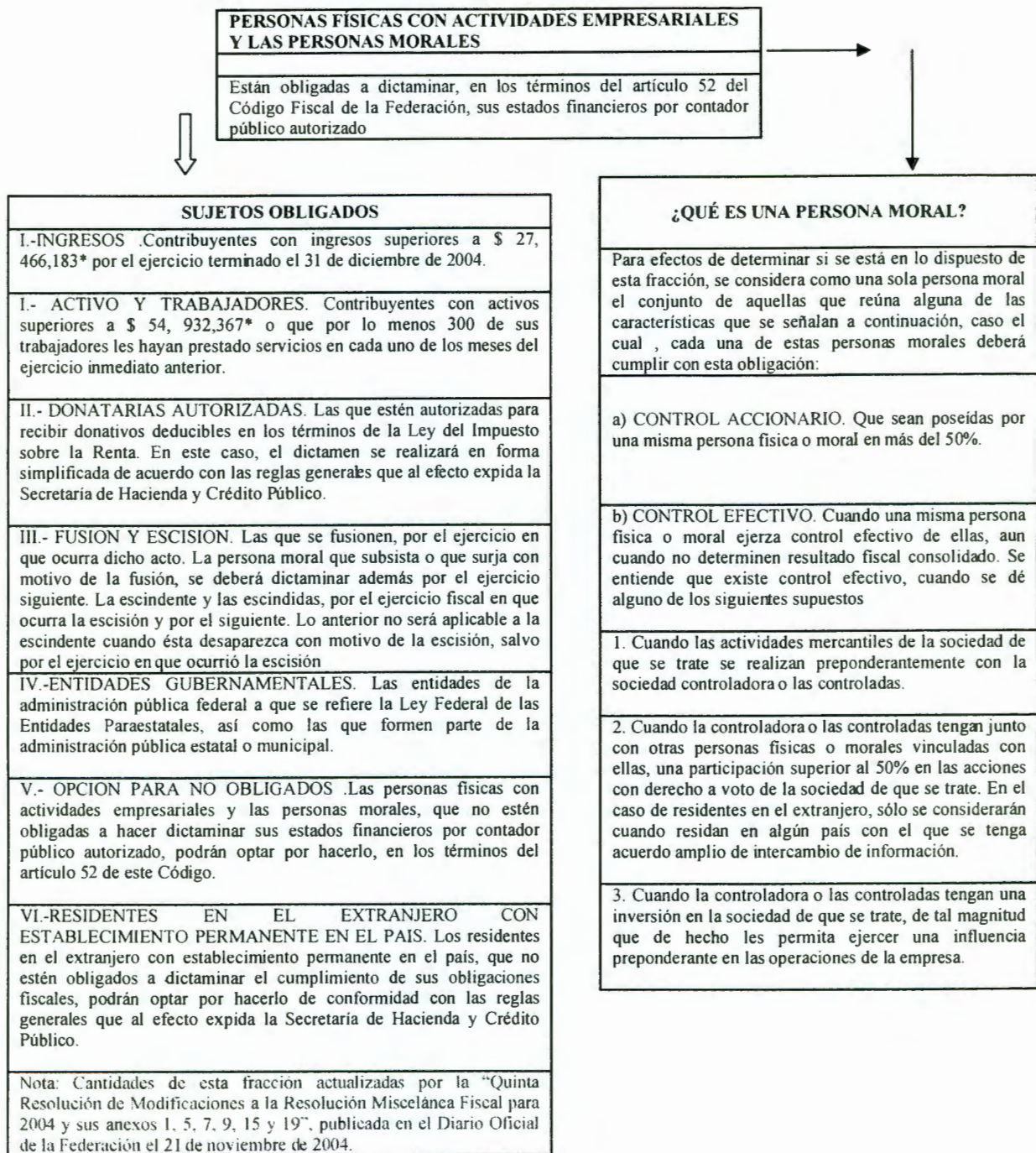
1.3.1 Esquema jurídico aplicable al Dictamen Fiscal.

Como parte de nuestro examen de los estados financieros, el contador público revisa la situación fiscal y emite el dictamen para estos efectos, el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece que dicho dictamen debe emitirse conjuntamente con un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en el cual debemos consignar, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El dictamen fiscal constituye una actividad importante tanto para el Fisco Federal como la Contaduría Pública Mexicana. El primero de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del C.F.F., con un efecto retroactivo, a partir de los estados financieros del ejercicio 1990, este hecho produjo un crecimiento importante en la demanda del servicio, fue y sigue siendo una preocupación para la contaduría pública el que no se demerite la credibilidad del mismo por el incremento en la cantidad de contadores públicos que en esos años obtuvieron su registro para dictaminar, la certificación (actual modificación al C.F.F.), ayudará a depurar y evitar que cualquier contador sin experiencia pueda ser un dictaminador, todos los dictaminadores estarán obligados a certificarse o no obtendrá la autorización, esperemos que los funcionarios revisores por parte de las autoridades de la AGAFF también cumplan con este requisito. Para algunos contribuyentes constituye una “obligación accesoria”¹⁹ el dictaminar sus estados financieros, situación que está prevista en el artículo 32-A del CFF, que indica a dos grupos de contribuyentes, (Véase Cuadro 1.2).

¹⁹SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación, Línea Universitaria ISEF, México. Pág. 91, nos dice “Las obligaciones accesorias son aquellas que no implican para los contribuyentes el pago de contribuciones a favor del Estado- pero, por otro lado, no cumplirlas traerá como consecuencias ubicar a los sujetos pasivos en infractores de las disposiciones fiscales, e incluso, el pago de multas.

Cuadro 1.2 Esquema jurídico del dictamen fiscal



Fuente:

SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación, Línea Universitaria ISEF, México, Pág. 108.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Dofiscal Editores, México, 2005.

1.3.2 Creación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

El 21 de abril de 1959 (casi 48 años en vigencia), surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, mediante decreto del diario oficial de esa fecha, en la cual también se integró la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente, de esta forma dio inicio el Dictamen Fiscal.

Este es una derivación de la auditoría de los estados financieros, y constituye una actividad importante, privativa y exclusiva de la contaduría pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador, tenemos la preparación, a través de la educación profesional continua y de la certificación por parte del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), además de la experiencia y autorización legal para su ejercicio. Esto obliga al I.M.C.P. a manifestarse respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la administración general de auditoría fiscal federal (AGAFF), dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración.

Además de que ahí se integra también la administración central de control y evaluación de la fiscalización nacional "B", encargada de evaluar la actuación profesional del Contador Público Registrado (CPR).

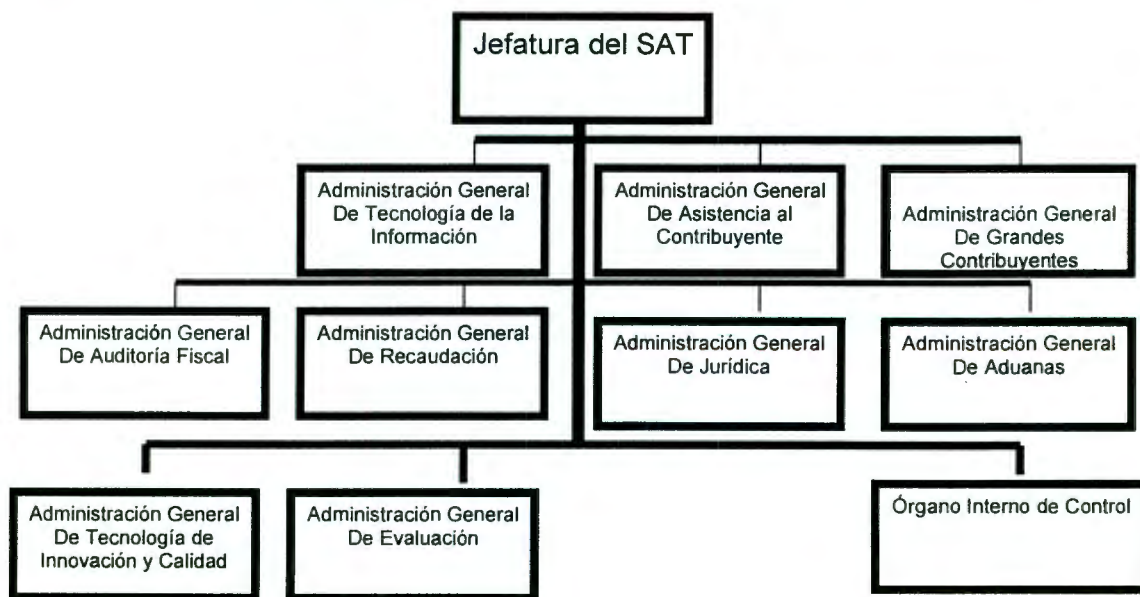
Como un proceso continuo en la revisión de los dictámenes fiscales emitidos por los contadores públicos (Art.42 F-IV), es incuestionable que la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar mediante la fiscalización, el trabajo efectuado por los dictaminadores fiscales mediante un proceso evaluatorio de la actuación profesional.

Esta función la tiene la administración central de control y evaluación de fiscalización nacional "B", quien emite el oficio de sanción y lo comunica al Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados, donde se revisa y evalúa que la autoridad emita la sanción de acuerdo a su falta, según lo establecido en el C.F.F. y sus reglamento, artículo 52

(III) y 57 del R.C.F.F., además, de la evaluación sobre la debida aplicación de las normas y procedimientos de auditoria y el apego al código de ética profesional.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y con el carácter de autoridad fiscal tiene a su cargo, entre otras funciones, la de dirigir los servicios aduanales y de inspección de México.

Figura 1.1 Organigrama del Servicio de Administración Tributaria (SAT)



Fuente: www.shcp.gob.mx

1.3.3 Exposición de motivos Decreto Presidencial Del 21 de abril del año 1959.

Sin duda alguna un alguna un instrumento que ha sido muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, lo constituye el dictamen de los estados financieros que para fines fiscales emite el Contador Público. Documento que tiene 43 años de aplicación, lo que por si mismo habla de la confianza que en él han depositado tanto las autoridades mencionadas como las personas que lo solicitan, principalmente empresarios.

La utilidad de este documento también se evidencia en dos hechos importante. El primero de ellos consiste en que si un grupo de empresas desea consolidar sus resultados para fines fiscales, cada una de ellas debe dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, y, los estados financieros de la controladora deben mostrar los resultados de consolidación fiscal.

Pero, sin duda, que la muestra más palpable de los beneficios que tiene el dictamen fiscal principalmente para las autoridades fiscales, federales y estatales, es que a partir de los ejercicios fiscales que terminen en diciembre de 1990, se hizo obligatorio que determinado tipo de contribuyentes dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales.

Esa confianza, que a fin de cuentas se deposita, no es una persona o informe específico, sino en la profesión de Contador Público, no ha sido producto de la casualidad o de una generosa concesión, sino que el resultado de los esfuerzos realizados por los profesionales que ejercen dicha actividad.

Para cuidar y mejorar la calidad técnica y ética de quienes desarrollan la disciplina de la Contaduría Pública se fundó el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Organización que además de ser la Confederada de los Colegios de Contadores Públicos establecidos en los distintos estados del país, tiene dentro de otras responsabilidades, la de emitir las normas y procedimientos a los cuales debe ceñirse el Contador Público.

Es indudable que a través del tiempo que lleva de utilizarse el dictamen fiscal, ha existido una intensa participación y apoyo de las autoridades hacendarias, ya que de no haber sido así tampoco hubiera sido posible su aplicación.

Como prueba de la confianza otorgada a la Contaduría Pública en la actividad que venimos comentando, se aprecia el hecho de que adicionalmente al dictamen de estados financieros para fines fiscales, también le fue concebida la facultad para emitir opinión sobre el resultado fiscal que se obtenga en una operación de enajenación de acciones, o bien sobre los ingresos e impuesto manifestado para fines del impuesto al valor agregado, así como también para opinar sobre las cuotas que los patrones enteran al IMSS.

A continuación de manea textual, por considerarlo un documento sumamente importante, transcribimos la Exposición de motivos Decreto Presidencial Del 21 de abril del año 1959:

CONSIDERANDO que es el propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tienen encomendados. Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte, una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales en la industria y el de ingresos mercantiles esos actos se traducen no sólo en un fraude al Fisco, sino principalmente al pueblo consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no deben emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están destinados, debido a que no llegan a poder del Estado, y

CONSIDERANDO que para la realización de los propósitos antes señalados es conveniente centralizar en un órgano técnico todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales establecidas en las leyes desde el año de 1948, en contra de las personas que incurran en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales, he dispuesto expedir el siguiente:

DECRETO:

Artículo 1. Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y de Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Artículo 2. La Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un contador público titulado que será auxiliado en sus labores por los funcionarios y empleados que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Los gastos que origine el funcionamiento de la Auditoría Fiscal Federal se cubrirán con cargo a un fondo especial

Artículo 3. La Auditoría Fiscal Federal tendrá competencia:

I. Para practicar en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacionadas con ellos auditorías y verificaciones físicas de activo para comprobar el cumplimiento sus obligaciones tributarias, de conformidad con las facultades que otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a sus Direcciones, dependencias y los demás organismos fiscales, las disposiciones legales relativas.

II. Para proponer, con apoyo en los resultados que se obtengan de las auditorías, investigaciones o verificaciones que se practiquen, las resoluciones que deben dictar las Direcciones administradoras de los impuestos respectivos, la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador y las Delegaciones Calificadoras del mismo impuesto, así como los demás organismos fiscales.

III. Para investigar el pago de los impuestos de importación y exportación, practicando las averiguaciones necesarias en los libros de contabilidad y en la documentación de los causantes, investigaciones que comprenderán el examen de los signos externos que ostenten las mercancías así como la revisión de los pedimentos al amparo de los cuales aparezcan efectuadas las operaciones aduanales.

IV. Para proponer, con base en las auditorías, investigaciones o verificaciones practicadas, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación, promueva la nulidad de las resoluciones que se hubieren dictado lesionando los intereses del Erario Federal, así como de que se denuncien al Ministerio Público Federal las irregularidades que se hubieren descubierto cuando se consideren constitutivas de delitos fiscales

V. Para organizar y llevar, con fines fiscales, el registro de contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar sobre balances y declaraciones.

VI. Para designar delegados ante la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador, las Delegaciones Calificadoras Fiscales, las Direcciones Administradoras de los Impuestos y los demás organismos fiscales. Los delegados desempeñarán las funciones de auditores internos de estas dependencias y organismos.

VII. Para ordenar a las Direcciones y a los organismos fiscales a que se refiere la fracción que le turnen los expedientes, declaraciones y documentación de los causantes

VIII. Los demás que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4. La Auditoría Fiscal Federal será la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas diligencias serán de carácter general y no se limitarán a determinado impuesto.

Artículo 5. Todos los contadores, auditores, inspectores y peritos o investigadores fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de los organismos a que se refiere el artículo 3, fracción II, pasan a depender de la Auditoría Fiscal Federal, con excepción del Servicio de Inspección Fiscal no contables de los impuestos especiales a la industria, quienes continuarán adscritos a las dependencias en las que prestan sus servicios.

Artículo 6. Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Registro de Contadores Públicos.

El registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los requisitos siguientes:

I. Ser de nacionalidad mexicana.

II Tener título de contador público, registrado en la Dirección General de Profesiones.

III. No pertenecer a despachos o asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica nombres de personas que carezcan de título expedido por instituciones medianas autorizadas para ello por la Dirección General de Profesiones y

IV. Ser miembro de un Colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones.

Artículo 7. Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados con el objeto de que éstos dictaminen para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. en estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad e practicar auditorías fiscales, salvo las pruebas selectivas que establece el artículo siguiente.

Para los causantes con ingresos anuales menos de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo, pero si lo utilizan no se les practicarán las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior.

A pesar de lo que ordena el artículo 7 antes transcrito, cabe aclarar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha exigido a ningún causante, independientemente del monto de sus ingresos anuales, la presentación de declaraciones ni estados financieros dictaminados por contador público, por lo que puede concluirse que, en la práctica dicho procedimiento es optativo en general para todos los contribuyentes.

Artículo 8. La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. en esa pruebas se oirá la opinión del contador público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación.

Artículo 9. Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se demuestra que en los estados financieros o en las declaraciones dictaminadas por el contador público registrado, existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de registros fiscales, la Auditoría Fiscal Federal procederá:

- a) A cancelar el registro del contador, sólo para los efectos fiscales de este decreto.*
- b) A turnar el expediente en que consten las actuaciones realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, para que resuelva si procede denunciarlos hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondiente, y que en su caso, se constituya como coadyuvante.*
- c) A notificar al colegio de contadores públicos respectivo las anteriores determinaciones.*

Artículo 10. En los casos en que los Contadores Públicos registrados dictaminen estados financieros o declaraciones de negocios propiedad de causantes con los que tengan lazos de parentesco, de Sociedad o de Asociación, no se dará a sus dictámenes el Crédito que establece el artículo 7 de este decreto.

Artículo 11. Las declaraciones a que se refiere el artículo 7, irán siempre acompañadas con:

- I. Un balance dictaminado por contador público registrado en la Auditoría Fiscal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio que se examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres inmediatos anteriores.*
- II. Las notas aclaratorias que ameriten las partidas de ambos estados financieros, a juicio del contador, para su mejor interpretación.*
- III. Un informe del mismo contador sobre el balance y estado de pérdidas y ganancias que contenga un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los causantes.*
- IV. El dictamen del Contador en el sentido de que la revisión practicada se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que se aplicaron de acuerdo con las circunstancias que se presentaron y que se observaron por el*

- causante los principios de contabilidad, también generalmente aceptados, en forma consistente en relación con el ejercicio inmediato anterior.*
- V. *Estado del movimiento de las cuentas del capital contable.*
 - VI. *Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores.*
 - VII. *Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable.*
 - VIII. *Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en la que se harán constar las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el período a que se refiere el dictamen.*
 - IX. *Cédula en que se determinen los efectos en los resultados, cuando el causante haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.*
 - X. *Estado que muestra los movimientos de las cuentas que registren la estimación de créditos incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización así como provisiones de pasivo”.*

Fuente: Diario Oficial de la Federación 21 de abril 1959 localizado en la Hemeroteca de la Biblioteca Central de la Universidad Autónoma de Querétaro.

1.3.4 Evolución del Código Fiscal De La Federación Relativo Al Dictamen Fiscal.

A continuación se presenta una síntesis de las fechas más importantes en que se han dado lineamientos normativos en materia del dictamen de estados financieros para fines fiscales, partiendo del Decreto que da origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, como sigue, (Véase Cuadro 1.3).

Sin duda alguna que después de la creación del dictamen fiscal, la forma más trascendente relacionada con ese documento, es la publicada en el D.O.F. del día 26 de diciembre de 1990, en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, el cual establece que para cierto tipo de personas, físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen al partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, o quizá la posición patrimonial. (Véase Cuadro 1.2)

Cuadro 1.3 Evolución del margo legal y normativo del dictamen fiscal.

EVOLUCIÓN DEL MARCO LEGAL Y NORMATIVO DEL DICTAMEN FISCAL		
Fecha	Tipo de Disposición	Contenido
21 abril de 1959	Decreto Presidencial	Se creó la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, como órgano fiscalizador de los Impuestos federales se estableció el dictamen fiscal.
1 de abril 1967	Código Fiscal	Entra en vigor un nuevo Código Fiscal que contiene en su artículo 85, los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el Contador Público que no cumpla con los mismos.
13 de enero 1972	Art. 2º Transitorio del Código Fiscal.	Se derogó el decreto del 21 de abril de 1959.
9 de abril 1980	Reglamento	Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.
1 de enero 1983	Reglamento	Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal, que regula diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.
29 de febrero 1984	Código Fiscal	Entra en vigor un nuevo Código Fiscal, y en su artículo 52 se incluyen las disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.
1 de enero 1991	Reglamento	En los artículos 45 a 58, se establecen disposiciones relacionadas con el funcionamiento del dictamen fiscal, como son: registro de contadores, avisos de dictaminación, plazos, contenido de los dictámenes e informes fiscales, etc.
31 de marzo 1992	Código Fiscal	Se estableció el dictamen fiscal obligatorio para empresas o personas físicas con actividad empresarial, que se encontrarán en cualquiera de los supuestos que señala el artículo 32-A.
31 de marzo 1992	Reglamento	Art. 45 Obligación de cumplir con la norma de actualización profesional continua.
31 de marzo 1992	Reglamento	Art. 49 presentación en disco magnético del dictamen del ejercicio 1991
29 de diciembre 1997	Código Fiscal	Se suprime la obligación de presentar aviso para los obligados al dictamen (32 antepenúltimo párrafo)
29 de diciembre 1997	Código Fiscal	Art. 52 fracción I inciso A). El Contador Público Registrado que dictamina, debe tener una antigüedad mínima de 3 años como integrante de un colegio de Contadores Públicos reconocido por la SEP

CONTINUACIÓN CUADRO 1.3		
EVOLUCIÓN DEL MARCO LEGAL Y NORMATIVO DEL DICTAMEN FISCAL		
Fecha	Tipo de Disposición	Contenido
27 de marzo 1998	Regla Miscelánea	Se emiten las reglas misceláneas, para presentar dictamen en SIPRED.
29 de diciembre 1998	Ley de Ingresos	Art. 21 Dictamen para condonación de recargos.
31 de diciembre 1998	Código Fiscal	32 a antepenúltimo párrafo, el aviso de dictamen de operativos se presenta a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se desea dictaminar.
31 de diciembre 1998	Código Fiscal	Art. 91 y 91B, se dan a conocer sanciones para contadores públicos.
24 de junio 2005	Regla Miscelánea	Presentación del dictamen fiscal vía Internet de acuerdo al calendario por orden alfabético.
22 de agosto 2001	Regla Miscelánea	Se propone tomar opción de presentación del dictamen fiscal vía Internet por los dictámenes terminados el 31 de diciembre de 2000. Se completa la obligatoriedad para presentar los dictámenes al 31 de diciembre de 2001 vía Internet (decimoséptima resolución) (regla 2.10.9)
21 de mayo 2002	Reglamento	Se modifica el plazo para presentar los dictámenes fiscales en el mes de mayo vía Internet. El artículo segundo transitorio amplía el plazo de presentación hasta julio de 2002, para los dictámenes del 31 de diciembre de 2001.
Enero 2004	Código Fiscal	Obligatoriedad de la Certificación para dictaminadores En este sentido en enero de 2004 se aprobó en el código fiscal de la federación y será indispensable que la tenga todo Contador Público Registrado como dictaminador. El artículo (52 F-1a) del C.F.F. establece lo siguiente: Se deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

Fuente: ORDOÑEZ, José Luis, "El Dictamen Fiscal, Antecedentes, Reglamentación y Estadísticas De Evaluación de la Actuación Profesional Del Contador Certificado". Revista Fisco actualidades., Ediciones del IMCP, 2003, México.
LECHUGA SANTILLA, Efraín, Agenda Fiscal, Ediciones Fiscales Isef, S.A., 2005 México.

Es claro que la disposición fiscal antes aludida originara grandes controversias, entre otras, por el hecho de que se dan efectos retroactivos a partir de 1990, pero al margen de ello, representa un reto para la profesión contable, al que es necesario dar respuesta con el sentido de responsabilidad profesional que siempre ha caracterizado a el gremio contable.

1.4 Normatividad del Dictamen.

1.4.1 Esquema Normativo y su origen.

El IMCP, mediante su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitió su Boletín “A” sobre el carácter y obligatoriedad de los boletines que emite ella misma. Este documento sustituye a los boletines 1 a 35, surgidos entre agosto de 1956 y junio de 1973.

Comentamos a continuación el Boletín, de aplicación general para los profesionales en el área de la Auditoría.

En el año de 1939, el entonces Instituto de Contadores Públicos de México (ICPT), editó el folleto denominado: “La Certificación de balances para fines de inscripción y cotización de valores”.

Poco después, el mismo Instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos, el título de esta publicación fue: “Ampliación de los procedimientos de Auditoría”.

Acorde con el pensamiento dominante en aquella época en los Estados Unidos de Norteamérica, el folleto de referencia ponía énfasis particular en los procedimientos adicionales que se recomendaban para la profesión, relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y a la observación de la toma de inventarios físicos.

La Comisión, que actualmente se denomina Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se instituyó en el año de 1955, cuando el IMPC no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que en la actualidad ostenta, y cuando su organización de estatutos eran diferentes de los actuales.

En esas condiciones se emitió, entre el año de 1956 y el mes de agosto de 1965, un total de 22 boletines.

Al constituirse, en octubre de 1965, el IMCP como Organismo Nacional, (posteriormente, en enero de 1977, se convirtió en Federación de Colegios de Profesionistas) las asociaciones afiliadas y los socios aprobaron, en asambleas especiales, los boletines emitidos hasta la fecha bajo los estatutos vigentes.

Los boletines de la Comisión se han emitido y revisado a lo largo de los años, bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operaron el IMCP y la propia Comisión, como por los cambios que en ese lapso ha tenido la propia profesión.

1.4.2 Normatividad establecida por el IMCP para la Actuación del Contador

Público.

La contaduría pública ha reconocido siempre la enorme responsabilidad que se adquiere, al firmar en forma individual un dictamen fiscal no solo frente al SAT y el cliente que contrata los servicios profesionales de un auditor externo, sino también ante terceros interesados, tales como: accionistas, inversionistas potenciales, acreedores diversos, instituciones financieras, etc. Estar consiente de esta responsabilidad frente a la sociedad ha originado que los cuerpos colegiados que agrupan a la profesión, se preocupen por establecer reglas de actuación profesional de los contadores públicos, que actúan como auditores externos para que garanticen un alto nivel de calidad en sus servicios, el 31 de marzo de 1992 se estableció la obligatoriedad de que el Contador Público dictaminador cumpla con la Educación Profesional Continua.

Para tratar de cumplir con lo antes señalado en nuestra actuación profesional como auditores externos es necesario aplicar las siguientes consideraciones normativas:

a) Normas y Procedimientos de Auditoría.

Apego total a la aplicación práctica de los Boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría, el I.M.C.P. es responsable de emitir las reglas que rigen la actuación profesional de los auditores externos dictaminadores, con esta finalidad se integro la comisión de normas y procedimientos de auditoria (CONPA) en 1955, cuatro años antes de la integración de la antes llamada dirección general de auditoria fiscal federal (DGAFF), hoy AGAFF. Orgullosamente esta honorable comisión cumple en este año 2005, 50 años de su formación y de la que me siento orgulloso de haber sido miembro.

b) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Apego a los Boletines de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que han sido emitidos (hasta mayo de 2004) por el I.M.C.P., organismo regulador de la contaduría pública.

c) Código de Ética Profesional.

Constituye el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general para los contadores públicos. El primer código de ética profesional aceptado por la asociación de contadores públicos (primer nombre que antecede al actual I.M.C.P. fue en 1923 y modificado en 1955, 1968 y 1999, así como cambios recientes que ha estado haciendo la comisión de ética profesional, con el fin de normar que toda la profesión de dictaminadores para efectos fiscales lo apliquen, ya que es la base fundamental para lograr mantener la imagen ante la sociedad en general, de las autoridades hacendarias, y de los usuarios en general para que sigan manteniendo la confianza y credibilidad que siempre deberá tener el dictamen fiscal emitido.

d) Educación Profesional Continua.

Como se indica en los párrafos anteriores relativos a la reglamentación, a partir del 31 de marzo de 1992, se estableció la obligatoriedad de cumplir con la Educación Profesional Continua, dados los importantes cambios que ocurrían en el entorno económico en que se desenvolvía la profesión no era suficiente con un título profesional, sino que requiere de un proceso de actualización de los conocimientos, tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

1.4.3 Normas y Procedimientos de Auditoría y su origen.

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes de nuestro Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar

los procedimientos de auditoria recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

En agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha y que son:

a) Determinar las normas de auditoria a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia;

b) Determinar procedimientos de auditoria para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;

c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoria, en sentido amplio, que lleve acabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y

d) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Los integrantes de esta Comisión serán propuestos a la membresía por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quiénes ocuparán los puestos de presidente y secretario, con el objeto de que haga uso de su derecho de veto, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente. Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñarán sus cargos durante un periodo de dos años, que iniciará en los años noves, que corresponde precisamente a la iniciación de las funciones de la Vicepresidencia de la Legislación y que concluirá hasta la fecha en que se formule la siguiente comunicación formal de renovación o nueva integración de la misma.

Para ser miembro de la Comisión, se deberán reunir ciertos requisitos de calidad, que se señalan a continuación:

a) Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades;

b) Tener cuando menos seis años de desempeño profesional;

c) Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle;

d) Ser socio de la firma a que pertenezca en el desempeño de la contaduría pública independiente;

e) Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos o seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza donde se imparta la carrera de contaduría pública.

No se aplicarán estos requisitos cuando el Comité Ejecutivo Nacional proponga como miembros de la Comisión a personas que no sean contadores públicos o que no tengan el carácter de socios del Instituto, así como a entidades de cualquier índole que por la especialidad de actividades que lleven a cabo, los considere útiles a los propósitos señalados con dicha Comisión. En todo caso, dicho Comité observará que el número de estas personas o entidades no exceda de la tercera parte de los miembros de la Comisión.

Los boletines de esta Comisión se pueden clasificar de la siguiente forma:

a) Las normas de auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Las normas de auditoria están sujetas, por tener carácter obligatorio, a un procedimiento especial de aprobación que establecen los propios estatutos.

b) Los procedimientos de auditoria son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante las cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión. Los procedimientos de auditoria y demás recomendaciones de índole práctica, que se incluyen en los boletines, constituyen la opinión unánime o mayoritaria en su caso de los miembros de la Comisión, con respecto a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoria, de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, de realizar dicho trabajo en forma satisfactoria y profesional.

c) Las otras declaraciones son los medios a través de los cuales esta Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones, guía, etcétera.

Esta Comisión considera que independientemente de la obligación de normar la actuación del contador público como auditor independiente que asegure alta calidad de sus servicios, tiene el compromiso de promover y patrocinar la publicación de elementos materiales que contribuyan al desarrollo profesional del contador público en el campo de la auditoria, a mantener y aumentar su capacidad técnica y a integrar una doctrina profesional de

alto nivel y adaptada a las circunstancias y modalidades especiales de este trabajo en nuestro país.

El procedimiento para la promulgación oficial de los pronunciamientos de la CONPA, de acuerdo con el Artículo 5.08, de los estatutos del IMCP es el siguiente:

a) El proyecto debe haber sido aprobado por los votos expresos de las dos terceras partes de los miembros de la Comisión, por lo menos.

b) El Comité Ejecutivo Nacional dará a conocer los textos de los proyectos oficiales de boletines, a las federadas, a los socios de Instituto y a la comunidad en general, a través del vicepresidente de Legislación, mencionando la fecha en que entrará en vigor y haciendo la aclaración expresa, en su caso, de la obligatoriedad de su aplicación y observancia.

Los boletines normativos que tengan un carácter obligatorio en su aplicación, tendrán un plazo de difusión y auscultación que durará como mínimo dos meses para hacer llegar al Comité Ejecutivo Nacional, a través del Vicepresidente de Legislación y a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, las observaciones o sugerencias pertinentes. Transcurrido este plazo, la Comisión presentará a la consideración del Comité Ejecutivo Nacional los respectivos textos definitivos para ser promulgados como disposiciones fundamentales.

A continuación de manera enunciativa mencionamos las normas de auditoría vigentes:

Cuadro 1.4 Esquema Normativo Normas de Auditoría:

Esquema Normativo Normas de Auditoría

- 1010 Normas de auditoría
- 1020 Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros

Normas personales:

- 2010 Pronunciamientos sobre las normas personales

Normas de ejecución:

- 3010 Documentación de la auditoría.
- 3020 Control de Calidad.
- 3030 Importancia relativa y riesgo en auditoría.
- 3040 Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.
- 3050 Estudio y evaluación del Control Interno.

- 3060 Evidencia comprobatoria.
- 3070 Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros.
- 3080 Declaraciones de la administración.
- 3090 Confirmaciones de los abogados.
- 3110 Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría.
- 3120 Tratamiento de procedimientos omitidos, descubiertos después de la emisión dictamen
- 3130 Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos.

Normas de información:

- 4010 Dictamen del auditor.
- 4020 Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad.
- 4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.
- 4040 Otras disposiciones del auditor.
- 4060 Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.
- 4070 Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma.
- 4080 Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.
- 4090 El dictamen del contador público en su carácter de comisario.
- 4100 Opinión sobre el control interno contable.

Continuación Cuadro 1.4 Esquema Normativo Normas de Auditoría:

- 4110 Asociación del nombre de contador público con estados financieros públicos
- 4120 Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos.
- 4130 Dictamen del auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales.

Normas de información:

- 4140 Opinión del auditor sobre información financiera proyectada.
- 4160 Informe para agentes de valores.
- 4170 Dictamen sobre estados financieros comparativos.
- 4180 Restricciones en el uso del dictamen del auditor.

Procedimientos de Auditoría:

- 5010 Procedimientos de auditoría de aplicación general.
- 5020 El muestreo en la auditoría.
- 5030 Metodología para el estudio y evaluación del control interno.
- 5040 Procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna.
- 5050 Utilización del trabajo de un especialista.
- 5060 Partes relacionadas.
- 5070 Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor sucesor y el auditor predecesor
- 5080 Efectos del procesamiento electrónico de datos en el examen del control interno.
- 5100 Ingresos y cuentas por cobrar.
- 5120 Inventarios y costo de ventas.
- 5130 Pagos anticipados
- 5140 Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados
- 5150 Inmuebles, maquinaria y equipo.
- 5160 Intangibles.
- 5170 Pasivos.
- 5180 Estimaciones contables.
- 5190 Capital contable.
- 5200 Gastos.

5210	Examen de remuneraciones al personal.
5220	Contingencias
5230	Hechos posteriores.
5240	Procedimientos de auditoría aplicables a una revisión limitada sobre estados financieros intermedios.
5250	Metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable.
5260	Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.
5270	Utilización del trabajo de otros auditores.
5280	Procedimientos aplicables a saldos iniciales en primeras auditorías.
Otras declaraciones de la Comisión:	
6060	Muestreo estadístico en auditoría.
6070	Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños
Normas relativas a servicios para atestiguar:	
7010	Normas para atestiguar
7020	Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera pro forma.

Fuente:

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, Equus, 2004,

Fuente: www.impc.org.mx. Visitada el 26 de abril 2005

1.4.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Comprenden el conjunto de reglas que permiten la sumarización de la actividad en los negocios en la forma familiar de estados financieros.

Los boletines indican el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses en una base de objetividad y veracidad razonables. Si es correctamente determinada cumplirá con la función principal de ser imparcial y, por ende, equitativa para todos los usuarios de la misma.

Este boletín presenta la base general sobre la que se formularán los boletines que integran los estados financieros.

Por otra parte tenemos que la Contabilidad Financiera es la técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica, con objeto de facilitar el tomar decisiones.

Las características fundamentales de la Contabilidad Financiera son utilidad y confiabilidad. Además por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

1.4.5 Código de Ética Profesional.

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en los últimos años de la década de los veintes un código de ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos.

Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- a) La definición del alcance del propio código.

b) Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.

c) Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.

d) La responsabilidad hacia la propia profesión.

El capítulo I comprende las normas aplicables en forma general al contador público, sin importar la índole de su actividad, en tanto que los capítulos II, III y IV están limitados a las normas relacionadas con el tipo de actividad que desarrolla el contador público en el ejercicio de su profesión. Por último el capítulo V prevé las sanciones que pudieran aplicarse, cuando se hubiesen violado las normas aquí fijadas.

Cuadro 1.5 Postulados del Código de Ética Profesional

Alcance del código de ética profesional
Aplicación universal del código
Responsabilidad hacia la sociedad
II. Independencia de criterio
III. Calidad profesional de los trabajos
IV. Preparación y calidad del profesional
Responsabilidades hacia quien patrocina los servicios
VI. Secreto profesional
VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.
VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios
IX. Retribución económica
Responsabilidad hacia la profesión
X. Respeto a los colegas y a la profesión
XI. Dignificación de la imagen profesional a base de calidad
XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos
Normas generales
Del contador público como profesional independiente
Del contador público en los sectores
Del contador público en la docencia
Sanciones

Fuente: www.imcp.org.mx. Visitada el 26 de abril 2005

1.4.6 Norma de Educación Profesional Continua.

La Educación Profesional Continua (EPC) es la actividad educativa programada, formal y reconocida que el Contador Público llevará a cabo con el objeto de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su responsabilidad social.

La Norma de Educación Profesional Continua (Norma EPC) tiene por objeto reglamentar las actividades que los socios miembros de los colegios federados al IMCP deberán llevar a cabo para cumplir con la EPC, y aquéllas que las asociaciones federadas y el propio Instituto habrán de realizar para promover, facilitar, vigilar y controlar su cumplimiento. El cumplimiento de esta Norma por parte de todos los Socios del Instituto es de carácter obligatorio.

El Instituto, a través de su comisión de Educación Profesional Continua, coadyuvará para promover, facilitar, vigilar y controlar el cumplimiento de la norma, mediante lo siguiente:

Estudiar en forma permanente nuevas disposiciones que permitan facilitar o mejorar el cumplimiento de la norma, incluyendo en su caso, las propuestas hechas por los socios o las Federadas.

Publicar a la brevedad posible cualquier modificación a la norma que hubiese sido aprobada por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto.

Resolver cualquier consulta formulada por los socios o por las Federadas respecto a la aplicación o interpretación de la norma.

Recopilar los informes de cada Federada publicando en forma condensada, en los órganos de comunicación del Instituto, los datos asentados en cada uno de ellos y conservará un archivo formal de los mismos.

Vigilar que las Federadas hayan cumplido con las responsabilidades turnando a la Junta de Honor del Instituto, los casos de aquéllas que no lo hubieran hecho, para que les sean aplicadas las sanciones establecidas en los estatutos.

Cuadro 1.6 Normatividad de educación profesional continua

Norma de Educación Profesional Continua

Formatos de Manifestación sobre el cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua

2004 (EPC-1) (EPC-2)

Tabla de Puntuación E.P.C.

Folleto de Orientación E.P.C.

Lineamientos para el registro de capacitadoras

Guía para el control Administrativo de Capacitadoras

Registro Nacional de Capacitadoras

Fuente: www.imcp.org.mx. Visitada el 26 de abril 2005

CAPÍTULO II

MARCO METOLÓGICO

SUMARIO: 2.1 El hecho social. 2.2 Problema de investigación. 2.3 Hipótesis. 2.4 Metodología. 2.5 Técnicas. 2.6 Preguntas de investigación. 2.7 Definición de Términos. 2.8 Metodología empleada en la investigación. 2.9 Métodos de investigación. 2.10 Técnicas de investigación cualitativa. 2.11 Tipos de entrevistas. 2.12 Limitaciones de la entrevista y recomendaciones para su aplicación. 2.13 Diseño de la investigación. 2.14 Metodología de la investigación empleada

2.1 El hecho social

El 21 de abril de 1959 (casi 47 años en vigencia), surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, mediante decreto del diario oficial de esa fecha, en la cual también se integró la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente, de esta forma dio inicio el Dictamen Fiscal. Este es una derivación de la auditoría de los estados financieros, y constituye una actividad importante, privativa y exclusiva de la contaduría pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador, tenemos la preparación, a través de la educación profesional continua y de la certificación por parte del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), además de la experiencia y autorización legal para su ejercicio. Esto obliga al I.M.C.P. a manifestarse respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración.

Además de que ahí se integra también la administración central de control y evaluación de la fiscalización nacional "B", encargada de evaluar la actuación profesional del Contador Público Registrado (CPR).

Como un proceso continuo en la revisión de los dictámenes fiscales emitidos por los contadores públicos (Art.42 F-IV), es incuestionable que la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar mediante la fiscalización, el trabajo efectuado por los dictaminadores fiscales mediante un proceso evaluatorio de la actuación profesional.

Esta función la tiene la administración central de control y evaluación de Fiscalización nacional "B", quien emite el oficio de sanción y lo comunica al Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados, donde se revisa y evalúa que la autoridad emita la sanción de acuerdo a su falta, según lo establecido en el (Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) y sus reglamento, artículo 52 (III) y 57 del R.C.F.F., además, de la evaluación sobre la debida aplicación de las normas y procedimientos de auditoria y el apego al código de ética profesional.

Se observa en muchos casos evaluados, en el Comité Mixto, la falta de aplicación de procedimientos de normas de auditoria, y por consecuencia un incremento considerable en el número de los contadores públicos registrados sancionados, por una diversa variedad de deficiencias en su actuación profesional detectados por la autoridad al revisar su dictamen y los papeles de trabajo.

Es muy importante que hagamos una reflexión, sobre el control de calidad en el desarrollo de nuestro trabajo, y en el desempeño de nuestro ejercicio profesional, las estadísticas de sanciones de Contadores Públicos Certificados señalan en muchos casos que por falta de calidad, cumplimiento y aplicación de nuestra normatividad señalada anteriormente proceden las sanciones en que incurrir los Contadores Públicos Certificados en la formulación de Dictámenes para efectos fiscales.

2.2 Problema de investigación.

La Administración General de Auditoria Fiscal Federal, revisa en forma periódica los dictámenes presentados por los Contadores Públicos Certificados, así como los papeles de trabajo que le son relativos, sin embargo, como resultado de este proceso fiscalizador, se ha identificado que no se toma mayor cuidado en cumplir con todas la normas establecidas para nuestra actuación profesional , teniendo como consecuencia decremento en la calidad del dictamen fiscal., es probable que el origen sea la improvisación de profesionales en auditoria,

de tal suerte que la autoridad ha desechado en su gran mayoría la confianza de los dictámenes fiscales de Contador Público.

2.3 Hipótesis.

Por la falta de vigilancia de los mismos dictaminadores en la aplicación estricta de las normas y procedimientos de auditoría, principios contables, código de ética profesional, código fiscal de la federación y su reglamento los contadores públicos certificados incurren en importantes inconsistencias en el dictamen fiscal.

2.4 Metodología.

El estudio del presente tema se llevará a cabo conforme a lo inductivo (conceptualizar, categorizar, organizar y estructurar), aplicando las técnicas de investigación documental y de campo utilizando para las primeras fuentes jurídicas: Ley del impuesto sobre la renta, el Código Fiscal de la Federación, diversos textos jurídicos y revistas que incluyan comentarios de juristas destacados en materia fiscal y para la segunda la forma de investigación de la entrevista semiestructurada, la cual es una fuente de información en la investigación social.

El inductivo es el enfoque incluyente, lo subjetivo del fenómeno estudiado

- a) el deductivo es el análisis que va del todo a las partes.

2.5 Técnicas.

La estructura de la investigación es:

- a) La técnica de investigación documental, mediante el análisis de fuentes documentales, ordenamientos legales, revistas especializadas, sitios de Internet y demás información de relevancia para la presente investigación.
- b) La técnica de investigación cualitativa (entrevistas semiestructuradas)

2.6 Preguntas de investigación.

Estudios cualitativos, se elaboró una serie de preguntas concretas relacionadas con el área de estudio que se desea trabajar, tomado la siguiente estratificación:

- a) categorizar las preguntas por áreas
- b) decidir por un área concreta de interés
- c) esta pregunta, será posteriormente, el problema de investigación.

Guía de entrevista semiestructurada

1. Nombre completo:
2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)
3. Cargo que desempeña dentro de la organización.
4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.
5. ¿Es usted Contador Público Certificado?
6. En caso de que la respuesta sea negativa ¿participa de forma activa en la preparación de dictámenes fiscales?
7. ¿Qué tipo de entidades ha revisado?
8. ¿A qué tipo de problemática se ha enfrentado a fin de presentar adecuadamente un dictamen fiscal ante la Autoridad?
9. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?
10. ¿Cómo las ha solventado?
11. ¿Ha usted amonestado o sancionado, o tiene conocimiento de que los dictaminadores que hay
12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?
13. ¿Cuál es el origen de tales inconsistencias?
14. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

2.7 Definición de términos

Auditoría fiscal federal.²⁰

Optimizar la presencia fiscal efectiva, con el propósito de contribuir en la recaudación primaria y secundaria, garantizando en todo momento seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes.

²⁰ Extraído: <http://www.sat.gob.mx/> Visitada 26 de abril 2005.

Certificación.²¹

Es la constancia que avala los conocimientos, habilidades y destrezas requeridos para el ejercicio de la profesión. Su revalidación debe ser periódica para garantizar la actualización del profesional y ofrecer servicios de alta calidad a clientes y usuarios.

Objetivos.

1. Elevar la calidad profesional de los Contadores Públicos.
2. Establecer las bases de reciprocidad con otros países, en materia de servicios profesionales.
3. Relativos a la Contaduría Pública.

Consistente.²²

adj. Que consiste. Que tiene consistencia.

Código de ética profesional.²³

Constituye el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general para los contadores públicos. El primer código de ética profesional aceptado por la asociación de contadores públicos (primer nombre que antecede al actual I.M.C.P. fue en 1923 y modificado en 1955, 1968 y 1999, así como cambios recientes que ha estado haciendo la comisión de ética profesional, con el fin de normar que toda la profesión de dictaminadores para efectos fiscales lo apliquen, ya que es la base fundamental para lograr mantener la imagen ante la sociedad en general, de las autoridades hacendarias, y

²¹ Extraído: Artículo de la Revista Veritas. Julio 2004 “Dictámenes que emite el contador público”. C.P.C. Fernando Tabeada Solares, Miembro de la Comisión de Auditoría Fiscal del CCPM. Visitada 1 de mayo 2005

²² Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2004. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

²³ Extraído: <http://www.imcp.org.mx/>

de los usuarios en general para que sigan manteniendo la confianza y credibilidad que siempre deberá tener el dictamen fiscal emitido.

Ética.²⁴

En la mayoría de los escritos que se ocupan del asunto se lee que la palabra "ética" deriva del griego **éthos**, que quiere decir costumbre; a su vez "moral" deriva del latín **mos**, que significa también costumbre. Para no ser conformistas, vale la pena conocer con mayor amplitud la evolución semántica de esas palabras, muy bien analizada por H.F. Drane. Para él, **éthos** hace referencia a la actitud de la persona hacia la vida. En un principio significó una morada o lugar de habitación; más tarde, en la época de Aristóteles, el término se personalizó para señalar el lugar íntimo, el sitio donde se refugia la persona, como también lo que hay allí dentro, la actitud interior. Siendo así, **éthos** es la raíz o la fuente de todos los actos particulares. Obstante, ese sentido griego original se perdió más tarde al pasar al latín, pues se trocó por **mos/moris**, significando **mos** – casi sinónimo de **habitus** – una práctica, un comportamiento, una conducta. Por su parte, la forma plural **mores** quería significar lo externo, las costumbres o los usos. En el habla corriente, ética y moral se manejan de manera ambivalente, es decir, con igual significado. Sin embargo, como anota Bilberny analizados los dos términos en un plano intelectual, no significan lo mismo, pues mientras que "la moral tiende a ser particular, por la concreción de sus objetos, la ética tiende a ser universal, por la abstracción de sus principios". No es equivocado, de manera alguna, interpretar la ética como la **moralidad de la conciencia**. En términos prácticos, podemos aceptar que la ética es la disciplina que se ocupa de la moral, de algo que compete a los actos humanos exclusivamente, y que los califica como buenos o malos, a condición de que ellos sean

²⁴Extraído: <http://www.encolombia.com/ética-medica-capitulo-I.htm#De>

libres, voluntario, conscientes. Asimismo, puede entenderse como el cumplimiento del deber. Vale decir, relacionarse con lo que uno debe o no debe hacer. Se acepta que la ética es una ciencia, puesto que expone y fundamenta científicamente principios universales sobre la moralidad de los actos humanos. No es una ciencia especulativa, sino una ciencia práctica, por cuanto hace referencia a los actos humanos. Si el fin de la ética es facilitar el recto actuar de la persona, fijando la bondad o maldad de los actos, puede considerarse también como finalidad saber qué es la virtud – lo cual no tendría ninguna utilidad -, sino llegar a ser virtuoso. Por haber estado muchos siglos en manos de los filósofos y los teólogos, la ética se tuvo como algo especulativo; aún despierta en la generalidad de la gente temor o complejo. Razón tuvo Kierkegaard al afirmar que de ordinario se considera a la ética como algo totalmente abstracto, y, en consecuencia, se la aborrece en secreto.

Dictamen de Estados Financieros.²⁵

Este tipo de dictamen es, en términos generales, el más conocido y el que requieren las empresas con diferentes fines, para conocer la situación financiera de la misma y bajo la perspectiva de un profesional, que da su opinión, tanto de empresas reguladas por normas generales, como por reglas específicas de ciertos organismos gubernamentales.

Dictamen Fiscal Federal.²⁶

Este tipo de dictamen debe ser un complemento del dictamen de estados financieros, ya que está basado en el mismo y únicamente se incorpora cierta información adicional que entrega la empresa, más un informe fiscal, cumpliendo con los requisitos

²⁵ Extraído: ídem.

²⁶ Extraído: <http://www.imcp.org.mx/>

establecidos en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y la resolución miscelánea respectiva. Para este tipo de dictamen existen diversos formatos establecidos por la autoridad, desde el formato guía general hasta los especiales, como puede ser el simplificado, los del sistema financiero, los de controladoras, etc.

Inconsistencia.²⁷

adj. Falta de consistencia

Investigación empírica.²⁸

No son necesarias mayores aclaraciones. Se trata de las investigaciones que se llevan a cabo mediante la experiencia natural, sensible, y en actitud natural, y que forman en conjunto las ciencias de hechos también llamadas empíricas o fácticas. Son, pues, investigaciones *a posteriori*. Frente a ellas se encuentran las investigaciones de esencias o eidéticas, llamadas también ontológicas, que se realizan *a priori*.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México.²⁹

Es el organismo rector de la Contaduría Pública Mexicana que promueve la unión y superación de la profesión a nivel nacional e internacional dentro de un marco ético, en beneficio del interés público mediante la generación de los recursos que aseguren su permanencia. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es una federación de colegios de profesionistas que agrupa a sesenta y un colegios y a más de veinte mil contadores públicos de todo el país. El IMCP tiene como objetivo hacer cada día más grande, más digna y más prestigiada a nuestra profesión y propugnar

27 Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2004. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

28 Zorrilla Arena, Santiago, "Introducción a la Metodología de la investigación. Ed. Océano, México. 1993

29 Extraído: <http://www.imcp.org.mx/>

porque los contadores públicos rindan a la sociedad servicios de la más alta calidad.

Objetivos.

1. Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en todo el país.
2. Fomentar el prestigio de la profesión de Contador Público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.
3. Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios
4. Establecer y divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos y promover su aceptación y observación en el país.
5. Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
6. Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados
7. Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones federadas, a todos los Contadores Públicos del país ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.

Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.

8. Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones internacionales de Contadores Públicos y representar oficialmente a la profesión, con carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.

9. Realizar tareas de investigación tendientes a producir tecnología contable, de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gubernamental.

10. Coadyuvar con la sociedad y el Gobierno Federal, en las áreas de nuestra competencia, para la consecución de los más altos objetivos del país y la solución de sus problemas apremiantes.

11. Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en todo el país.

12. Fomentar el prestigio de la profesión de Contador Público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación

13. Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios

14. Establecer y divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de

información financiera para fines externos y promover su aceptación y observación en el país.

15. Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.

16. Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.

17. Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones federadas, a todos los Contadores Públicos del país ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes

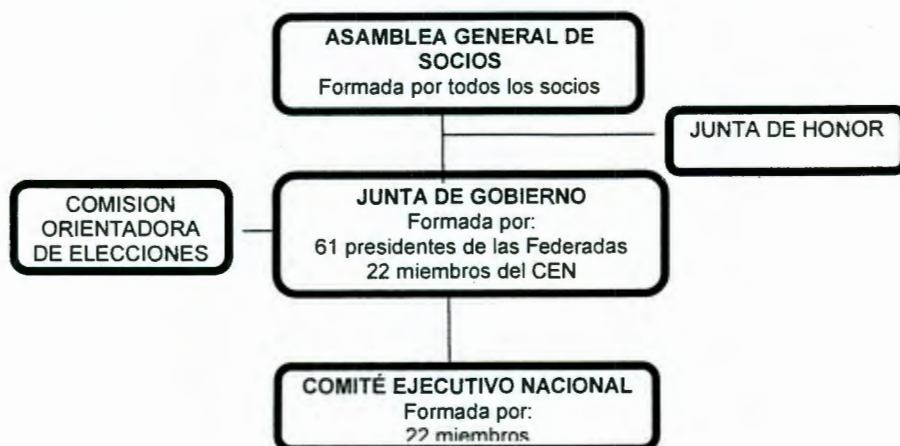
Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.

18. Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones internacionales de Contadores Públicos y representar oficialmente a la profesión, con carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales

19. Realizar tareas de investigación tendientes a producir tecnología contable, de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gubernamental.

20) Coadyuvar con la sociedad y el Gobierno Federal, en las áreas de nuestra competencia, para la consecución de los más altos objetivos del país y la solución de sus problemas apremiantes. Figura 2.1

Figura 2.1 Organización del IMCP



Fuente. www.imcp.org.mx

Método científico.³⁰

Es un proceso que permite acercarse a la realidad para estudiarla y explicar su comportamiento. Aunque no existe una regla fija para desarrollar una investigación, ésta requiere creatividad, innovación, imaginación.

Normas y procedimientos de auditoría.³¹

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor (normas personales), al trabajo profesional (normas relativas a la ejecución del trabajo) y a la información que entrega como resultado del mismo, (normas de información). Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes de nuestro Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría

³⁰ Zorrilla Arena, Santiago, "Introducción a la Metodología de la investigación. Ed. Océano, México. 1993

³¹ Extraído: <http://www.imcp.org.mx/>

recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Objetivos.

En agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha y que son:

1. Determinar las normas de auditoria a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia;
2. Determinar procedimientos de auditoria para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoria, en sentido amplio, que lleve acabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Norma de educación profesional continua.³²

La Educación Profesional Continua (EPC) es la actividad educativa programada, formal y reconocida que el Contador Público llevará a cabo con el objeto de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su

³² Idem.

responsabilidad social. La Norma de Educación Profesional Continua (Norma EPC) tiene por objeto reglamentar las actividades que los socios miembros de los colegios federados al IMCP deberán llevar a cabo para cumplir con la EPC, y aquéllas que las asociaciones federadas y el propio Instituto habrán de realizar para promover, facilitar, vigilar y controlar su cumplimiento. El cumplimiento de esta Norma por parte de todos los Socios del Instituto

Origen.³³

1. Principio, nacimiento, manantial, raíz y causa de algo.
2. Patria, país donde alguien ha nacido o tuvo principio la familia o de donde algo proviene.
3. Ascendencia (serie de ascendientes).ascendencia
4. Principio, motivo o causa moral de algo.

Principios de contabilidad generalmente aceptados. (PCGA)

Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, (la entidad, la realización y el periodo contable), las bases (el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica) y la presentación de la información financiera (revelación suficiente).

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.

Sistema de administración tributaria (SAT)³⁴

Desde el 1 de julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de

33 Biblioteca de Consulta Microsoft® Encarta® 2004. © 1993-2003 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

34 Extraído : www.sat.gob.mx. visitada el 2 de mayo 2005

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Desde entonces, el SAT tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Objetivo del SAT.

El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva. De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se puede responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias el país.

Esta medida es de capital importancia porque permite disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas propuestos por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

2.8 Metodología empleada en la investigación.

El objetivo del capítulo es describir la metodología seleccionada para este estudio. En las siguientes páginas se explican los métodos de investigación cualitativos, las características de la entrevista y el diseño de la investigación, este último abarca el propósito del estudio, la delimitación del campo de investigación y los objetivos generales y particulares.

Hasta ahora han sido descritas en esta investigación las cuestiones concernientes al estado actual que guarda la actuación del contador público independiente en la elaboración de

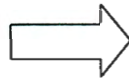
dictámenes fiscales frente a las autoridades fiscales, los principios éticos que lo sustentan y la responsabilidad del mismo. Es por ello que surge la pregunta ¿cuál es el origen de las inconsistencias en la elaboración del dictamen fiscal?

Ninguna investigación estaría completa si se omitiera la opinión de quienes día a día viven la experiencia en la elaboración de este trabajo. es por ello que esta investigación recoge los testimonios de Contadores Públicos Certificados, Abogados en Materia Fiscal y Funcionarios Públicos, con el objeto de ofrecer un panorama más amplio acerca del tema. en este capítulo se pretende describir el procedimiento que se siguió para reunir dichos testimonios. la metodología utilizada se basó en entrevistas que fueron realizadas líderes de opinión involucrados en el tema de estudio.

En la Figura 2.2 mostramos un breve bosquejo de lo que será la investigación:

Figura 2.2 Bosquejo de investigación

Investigación Teórica



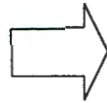
Análisis (1)

- a) Antecedentes históricos
- b) Conceptos teóricos
- c) Conceptos metodológicos

Investigación Empírica

(Casos de Estudio) (2)

- a) Encuestas a CPR
- b) Encuestas Funcionarios Públicos
- c) Encuestas a Abogados



Síntesis de la problemática (3)

(Evaluación e interpretación de resultados)



Conclusiones y Recomendaciones (4)

Figura 111. Esquema Metodológico. Elaboración propia

A continuación se hace una breve referencia de las características de la entrevista como método de investigación, su definición y aplicación, posteriormente se presentarán los objetivos de estudio, los procesos de elaboración del cuestionario y la aplicación de la entrevista.

2.9 Métodos de investigación.

La investigación es un proceso que, mediante la aplicación de métodos científicos, intenta obtener información relevante y fidedigna para extender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento (Garza, 1978:1)

Por métodos, se entiende toda una variedad de enfoques utilizados por la investigación para la recolección de datos. El método consiste en una serie de pasos consecutivos que conducen una meta. (Garza, 1978) De acuerdo con Carlos Sandoval, autor del artículo *Investigación Cualitativa*, los enfoques de investigación en el campo de las ciencias sociales buscan establecer técnicas que ayuden a concebir y mirar las distintas realidades que componen al mundo, así como también a comprender los procedimientos que se han construido para crear, intencionada y metódicamente conocimiento sobre ellas (Sandoval, 1996:27). La elección de un método de investigación es fundamental debido a que éste define la manera en que se a enfocar el problema y la forma en que va a buscarse las respuestas a tal problema.

Los métodos se clasifican en cuantitativos y cualitativos, al enfoque cuantitativo corresponde el paradigma positivista, mientras que al cualitativo pertenecen los paradigmas constructivista, crítico social y dialógico. (Sandoval, 1996).

La investigación cuantitativa es aquella que recoge y analiza datos cuantitativos sobre variables para después estudiar la relación que existe entre ellas. Este enfoque trata de determinar la fuerza de asociación o correlación de las variables cuantificadas, la generalización y la objetividad de los resultados a través de una muestra “para hacer inferencia a una población de la cual toda muestra procede”. Tras el estudio pretende explicar por qué las cosas suceden o no de una forma determinada. (Fernández y Díaz, 2002:77).

Por el contrario, la investigación cualitativa evita la cuantificación, no es particularista y generalizadora sino holística y concretizadota. El objetivo del método cualitativo es la obtención y reconstrucción del significado, capta la información de forma

flexible y desestructurada, su lenguaje es conceptual y su procedimiento más inductivo que deductivo. (Ruiz, 1996:23) (Ver cuadro 2.1)

Cuadro 2.1. Diferencias entre la investigación cualitativa y cuantitativa.

INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA
PROPÓSITO:	PROPÓSITO:
Explicar y obtener conocimiento profundo de un fenómeno a través de la obtención de datos extensos narrativos.	Explicar y predecir y/o controlar fenómenos a través de un enfoque de obtención de datos numéricos.
DISEÑO Y MÉTODO:	DISEÑO Y MÉTODO:
Flexible, se especifica en términos generales en el desarrollo del estudio. Puede haber no intervención y el mínimo de distracción. Histórica, Etnográfica y	Estructurada, inflexible, especifica en detalles en el desarrollo del estudio. Involucra intervención, manipulación y control. Puede ser descriptiva,
ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE DATOS:	ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE DATOS:
Recolección de documentos, observación participativa, entrevistas informales y no estructuradas, notas de campo detallado y extenso	Observación no participativa, entrevistas formales y semiestructuradas, administración de test y cuestionarios
INTERPRETACIÓN DE DATOS:	INTERPRETACIÓN DE DATOS:
Conclusiones tentativas y revisiones se van dando sobre la marcha del estudio, generalizaciones especulativas o simplemente no se dan.	Las conclusiones y generalizaciones se formulan al concluir el estudio se expresan con un grado predeterminado de certeza
TENDENCIAS	
Estudios más estructurados. Incremento en la aplicación de las dos estrategias de investigación en un mismo estudio.	

Fuente: Creación propia.

Los estudios cuantitativos y cualitativos contienen los mismos elementos básicos, pero parten de diferentes supuestos y enfoques. La revisión debería determinar en primer término si el estudio de la naturaleza cuantitativa o cualitativa y luego aplicar los respectivos criterios.

2.10 Técnicas de investigación cualitativa.

Las técnicas o instrumentos de investigación son los procedimientos prácticos mediante los cuales se aplica el estudio metodológico. Las técnicas de investigación cualitativas son:

1. la observación participante.

Es una técnica metodológica que comprende la obtención y análisis de datos a través de la observación y la participación directa. (Rodríguez, et al. 1996). En este tipo de instrumento el “observador no manipula el contexto natural donde se tiene lugar la acción que se investiga”. (Rodríguez, et al., 1996:143)

2. La entrevista.

A través de esta técnica, el investigador obtiene información sobre el punto de vista y la experiencia de las personas. Más que el consenso, la entrevista busca la divulgación de ideas. (<http://www.investigalia.com/cualitativas.html>)

Se llama así al diálogo que un investigador mantiene con alguna persona para obtener información o su punto de vista acerca de un tema. La entrevista involucra el contacto interpersonal entre el entrevistador y el entrevistad.

2.11 Tipos de entrevistas.

Sintetizando el trabajo de los autores Fernando Arias (1979) y Gregorio Rodríguez (1996), se pueden distinguir tres tipos de entrevista de acuerdo a la forma de efectuarlas:

- a) Entrevista libre o convencional informal. En ésta no existe un orden preestablecido a seguir en la obtención de la información, es decir, no hay una selección previa de temas ni preguntas. la ilación de las cuestiones surge de forma espontánea, y el entrevistador puede tomar uno de los temas y explorarlo más ampliamente si le parece necesario.
- b) Entrevista dirigida. el entrevistador selecciona de antemano algunos temas de interés para él y hacia ellos dirige la conversación, (Arias, 1070:115). se prepara un guión de temas a tratar pero se tiene la libertad para ordenar y formular las preguntas a lo largo del encuentro. (Rodríguez, et al., 1996:180)

- c) Entrevista estandarizada. este tipo de entrevista reduce el peligro de la subjetividad debido a que se formulan preguntas previamente establecidas. aquí, el entrevistador sigue un formato del cual no se puede salirse. “La uniformidad en las cuestiones proporciona mayores índices de confiabilidad aunque, también, constriñe la entrevista a un simple interrogatorio, restándole profundidad y espontaneidad”. (Arias, 1979:115)

2.12 Limitaciones de la entrevista y recomendaciones para su aplicación.

Aunque es un instrumento indispensable en el campo de las ciencias sociales, la entrevista, como técnica de investigación, se enfrenta a algunas limitaciones. Fernando Arias menciona las siguientes:

- a) Conducta del entrevistador. en la entrevista se establece una interacción entre el entrevistador y el entrevistado. por ende, el sujeto no responde únicamente ante el significado de las palabras que pronuncia el investigador, sino también ante la interpretación que asigna a la conducta del entrevistador. si la interpreta como un apoyo o una aprobación, su colaboración probablemente será más eficiente, si ve en ella un rechazo, la situación se invierte.
- b) Cooperación. No todas las personas están dispuestas a proporcionar información. muchas rehúsan abiertamente y otras muchas lo hacen subrepticamente, aportando información superficial, más por salir del paso por colaborar con veracidad en la investigación.
- c) Costo. la entrevista requiere de un *rapport* (*corriente de simpatía hacia el entrevistador*) previo a la aportación de datos. en conjunto, ambas fases consumen tiempo. por ello, generalmente, si se utiliza la entrevista, permite el estudio de una muestra numerosa, probablemente sean necesarios varios entrevistadores, lo que incrementa el costo de la investigación. (Arias, 1979: 116-117).

Es difícil establecer reglas generales en relación con las entrevistas, debido a la variedad de objetivos, que éstas pueden perseguir y la diversidad de los grupos y situaciones a que pueden aplicarse. (Garza, 1978). Sin embargo, se pueden citar una serie de recomendaciones habituales:

- a) Es conveniente iniciar con una plática que establezca una atmósfera agradable y hacer que el entrevistado se sienta cómodo y relajado. por lo general, los manuales proponen que el reportero empiece la charla comentando acerca de los gustos o aficiones del personaje para después guiar la conversación hacia el tema que interesa. la fluidez del diálogo es un factor fundamental, la entrevista debe parecer una plática normal y no un interrogatorio que salta de un tema a otro sin ilación.
- b) El investigador debe hacer las preguntas despacio, con aplomo, de buen modo y siempre con respeto. es importante que su tono de voz sea claro de tal modo que el entrevistado no necesite pedir a cada momento la repetición de la pregunta. (Leñero y Marín, 1986:116)
- c) Saber escuchar es una cualidad fundamental. no escuchar es el error más grande que puede cometerse en una entrevista, un entrevistador debe mostrarse interesado en todos y cada uno de los planteamientos del personaje que interroga, no debe interrumpir ni discutir con su entrevistado.

2.13 Diseño de la investigación.

En todo proceso de investigación, el investigador debe tomar decisiones que ayuden a definir el carácter metodológico del estudio. Dichas decisiones incluyen la elección del tema de estudio, su enfoque teórico desde perspectivas concretas, así como la utilización de técnicas metodológicas. A estos valores de los denomina elementos de diseño de investigación.

Diseñar significa tomar decisiones sobre los pasos que componen el proceso del estudio. En el diseño de investigación se distinguen tres etapas. (Rodríguez, 1996:78)

1. *Formulación del problema.* "Se entiende a todo un proceso de elaboración que va desde la idea inicial de investigar sobre algo, hasta la conversión de dicha idea en un problema investigable". (Rodríguez, 1996:83) En esta etapa, el investigador se enfoca en un fenómeno, lo documenta y plantea los objetivos del estudio y las preguntas de investigación.

2. *Decisiones de muestreo.* Una vez definidos el problema y los objetivos del estudio, el investigador definirá los contextos, casos y fechas que conformarán la investigación. dos criterios a tomar en cuenta dentro de las consideraciones pragmáticas de la técnica de la entrevista son la heterogeneidad y la accesibilidad de los casos. (Rodríguez, 1996)
3. *Selección de estrategias de obtención, análisis y presentación de datos.* aquí el investigador seleccionará los recursos técnicos que van a utilizarse en la aplicación del estudio. (Rodríguez, 1996). como se mencionó anteriormente, son técnicas cualitativas la observación participante, la entrevista y los grupos de discusión.

2.14 Metodología de la investigación empleada.

Esta investigación intenta recoger declaraciones de los profesionales de la información con el propósito de conocer su opinión, experiencia y reflexiones acerca del tema del origen de las inconsistencias en el dictamen fiscal. A continuación de presenta el diseño de la investigación empleada en este estudio.

Dicho de otra forma ¿Qué pasos voy a seguir para responder a la hipótesis (Cuantitativo) y a los cuestionamientos base (cualitativo), objeto de estudio? En este apartado se señalan los pasos que se van a dar para llegar a los resultados de la investigación, en estos pasos deben incluirse los siguientes aspectos:

Cuadro 2.2 Pasos para responder la hipótesis.

¿Quién va a proporcionarme la información?	LA MUESTRA
¿Cómo voy a acceder a la información requerida?	LOS INSTRUMENTOS
¿Cómo voy a recoger la información requerida?	RECOLECCION DE DATOS
¿Cómo voy a organizar los datos recabados?	SISTEMATIZACION
¿Cómo voy a reliar el análisis de los datos?	ANALISIS E INTERPRETACION

Fuente: TENORIO, BAENA JORGE, "Introducción a la investigación social", McGraw-Hill, México, 1990.

En síntesis, hay que poner en forma cronológica los procedimientos que se van a implementar en la investigación, proporcionando información breve sobre la forma en que se va a seleccionar la muestra, el tamaño de la misma, el tipo de instrumentos que se van a utilizar, al igual que la forma de aplicación de los mismos, los procedimientos para la sistematización y el análisis de los datos recabados.

En el cuadro 2.3 a manera de resumen mostramos los elementos que debe contener un reporte de investigación desde el paradigma cualitativo. Es muy importante mencionar que el reporte debe ser:

- a) inteligible entre datos y aseveraciones
- b) manifestar el rango de evidencia
- c) explicitar la postura interpretativa desde lo teórico y su compromiso personal.

Cuadro 2.3 Elementos que debe contener un reporte de investigación desde el paradigma cualitativo.

1. Planteamiento del problema La propuesta
2. Marco Teórico Teoría contra Hipótesis
3. Metodología Muestra Instrumentos Forma de sistematizar Técnicas de análisis
4. Resultados Evidencias
5. Conclusiones y recomendaciones
6. Anexos

Fuente: TENORIO, BAENA JORGE, "Introducción a la investigación social", McGraw-Hill, México, 1990.

CAPÍTULO III

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

SUMARIO: 3.1 Breve introducción.3.1.1 Muestreo por conveniencia, intencional o selectivo. 3.1.2 Información clave. 3.1.3 Indicadores 3.1.4 Fiabilidad y Validez de la investigación.

3.1 Breve introducción.

Como se dijo en el capítulo del Marco Metodológico, para la realización de este estudio fue necesario combinar dos herramientas metodológicas: la investigación documental y entrevistas semiestructuradas. Los resultados que se obtuvieron se muestran a continuación:

Investigación documental obtuvimos que el contador público al llevar a cabo la dictaminación tiene un reconocimiento y confianza pública, al validar los estados financieros.

El contador público debe ser un sembrador de semillas de ética, de moral y de responsabilidad, que son la base del sustento y desarrollo administrativo del país. El contador público da verdades sociales, por lo que cumplir con el Código de Ética Profesional, con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y con las Normas y Procedimientos de Auditoría, se cumple con la profesión y con la sociedad.

Los resultados obtenidos de las entrevistas semiestructuradas a continuación se presentan:

3.1.1 Muestreo por conveniencia, intencional o selectivo:

Se consideró que los siete profesionales escogidos dentro del ámbito fiscal, contable, legal y hacendario son poseedores de información muy importante para la investigación:

CUADRO 3.1. Muestra. Datos generales de las personas entrevistadas.

NOMBRE:	PROFESIÓN:	ORGANIZACION:	CARGO A:	OBSERVACIONES:
Augusto Samuel Sánchez Neri	Contador Público	Deloitte S.C.	Gerente de Auditoría	
Rodolfo Francisco Muñoz Vega	Contador Público	Muñoz Lambarri y Cia., S.C.	Socio de Auditoría y de la Firma	
Mario Reyes Retana Popovich	Abogado	Jmsr abogados, S. C.	Socio de la Firma	
Miguel Juan Niño Rodríguez	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría Finanzas del Estado	Jefe de Departamento	
Dirección de Fiscalización del Estado	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría Finanzas del Estado	Director de Fiscalización del Estado	
Lourdes Choo	Abogado	Administración Local de Recaudación (SAT) Querétaro	Asistencia al Contribuyente Departamento Jurídico	La lic. por la naturaleza de su cargo no participó en la entrevista. , sin embargo proporcionó información estadística muy importante para llevar a cabo la investigación.
Juan Mejía	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría Finanzas del Estado	Auditor	

Fuente: Entrevistas las cuales se detallan en los anexos.

3.1.2 Información clave:

Derivado del resultado de las entrevistas obtenidas, mostramos a continuación las respuestas relativas a la pregunta clave de nuestras entrevistas semiestructuradas, la cual consideramos darán respuesta a nuestra hipótesis:

Cuadro 3.2 Condensado de entrevista.

NOMBRE	¿CUÁLES SON LAS OBSERVACIONES MÁS COMUNES A LAS QUE USTED SE HA ENFRENTADO EN EL EJERCICIO DE SU TRABAJO?		
	FALTA DE CONOCIMIENTO TÉCNICO POR PARTE DE LOS CLIENTES	FALTA DE ÉTICA PROFESIONAL POR PARTE DEL CPR	FALTA DE CONOCIMIENTO TÉCNICO POR PARTE DE LOS DICTAMINADORES
Augusto Samuel Sánchez Neri	X		
Rodolfo Francisco Muñoz Vega	X		
Mario Reyes Retana Popovich		X	X
Miguel Juan Niño Rodríguez		X	X
Dirección de Fiscalización del Estado		X	X
Lourdes Choo			NO OPINO
Juan Mejía		X	X

Fuente: Entrevistas las cuales se detallan en los anexos.

Cuadro 3.3 Condensado de entrevista.

NOMBRE	¿CONSIDERA QUE EXISTEN INCONSISTENCIAS POR PARTE DE LOS DICTAMINADORES EN LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL?		
	SI	NO	OTRA OPCIÓN
Augusto Samuel Sánchez Neri	X		
Rodolfo Francisco Muñoz Vega			No le quedó claro en término de "inconsistencia"
Mario Reyes Retana Popovich	X		
Miguel Juan Niño Rodríguez	X		
Dirección de Fiscalización del Estado	X		
Lourdes Choo			No opinó
Juan Mejía	X		

Fuente: Entrevistas las cuales se detallan en los anexos.

Cuadro 3.4 Condensado de entrevista.

	¿QUÉ CONSIDERA SEA NECESARIO PARA DISMINUIR TALES INCONSISTENCIAS?			
NOMBRE	IMPONER MAYORES SANCIONES A LOS DICTAMINADORES	MEJORAR EL ASPECTO TÉCNICO DE LOS DICTAMINADORES	NO ENTENDIO EL SENTIDO DE LA PREGUNTA	ACCESIBILIDAD DEL MARCO JURÍDICO
Samuel Sánchez Neri		X		
Rodolfo Francisco Muñoz Vega			X	
Mario Reyes Retana Popovich				X
Miguel Juan Niño Rodríguez	X	X		
Dirección de Fiscalización del Estado	X			
Lourdes Choo				No opinó
Juan Mejía	X			

Fuente: Entrevistas las cuales se detallan en los anexos.

Cuadro 3.5 Condensado de entrevista.

		¿CUÁL ES EL ORIGEN DE TALES INCONSISTENCIAS?			
NOMBRE	NO ENTIENDE EL SENTIDO DE LA PREGUNTA	FALTA DE ÉTICA PROFESIONAL POR PARTE DEL CLIENTE	FALTA DE ÉTICA PROFESIONAL POR PARTE DEL CPR	FALTA DE CONOCIMIENTO TÉCNICO DEL CLIENTE	FALTA DE CONOCIMIENTO TÉCNICO DEL CPR
Augusto Samuel Sánchez Neri					X
Rodolfo Francisco Muñoz Vega	X				
Mario Reyes Retana Popovich			X		

CONTINUACIÓN CUADRO 3.5 CONDENSADO DE ENTREVISTA

Miguel Juan Niño Rodríguez			X		
Dirección de Fiscalización del Estado			X		
Lourdes Choo					No opinó
Juan Mejía			X		

Fuente: Entrevistas las cuales se detallan en los anexos.

3.1.3 Indicadores.

Tomando lo que dice nuestra metodología de que los indicadores a las señales que orientan hacia la información que buscamos o que manifiestan indicios de esa misma información, y cuyo análisis permite diagnosticar o confirmar un hecho, retomamos la información proporcionada por la Licenciada Lourdes Choo, en la cual nos pone de manifiesto las circunstancias estadísticas referentes a los dictaminadores y al dictamen fiscal emitidos por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

A partir de 2004 el SAT a través de la Administración General de Auditoría Fiscal federal, subió a la página de Internet el total de Contadores Públicos Registrados que emiten dictámenes fiscales, en la que se muestra el expediente del C. P. R y destaca lo siguiente:

- 1) Datos generales
- 2) Despacho del C. P. R
- 3) Colegio del C. P. R
- 4) Dictámenes presentados del C. P. R por ejercicio
- 5) Situaciones del C. P. R
- 6) Antecedentes de sanción del C. P. R

Esto es muy importante que se considere en forma individual, ya que la imagen personal de actuación profesional, la podrá conocer toda la sociedad y principalmente los clientes a quienes prestamos nuestros servicios profesionales, y que el propósito fundamental es la transparencia de la actuación profesional del C. P. R y que el cliente decide a quien contrata para dictaminar fiscalmente su entidad.

El primero de enero de 1991, entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF, con un efecto retroactivo, a partir de los estados financieros del ejercicio 1990. Este hecho produjo un crecimiento importante en la demanda del servicio (véase Cuadro 3.5, estadística de registros autorizados). Ha sido una preocupación para la Contaduría Pública, no demeritar la credibilidad del servicio debido al incremento del número de Contadores Públicos que en esos años obtuvieron su registro para dictaminar. Se considera que la certificación ayudará a depurar y evitar que cualquier Contador Público sin experiencia pueda ser un dictaminador. El IMCP promoverá ante las entidades en general, la contratación de Contadores Públicos Certificados. Todos los dictaminadores están obligados a certificarse o no obtendrán la autorización para ser dictaminador. Se espera que los funcionarios revisores de la AGAFF también cumplan con este requisito.

Estos C. P. R.'s, en su mayoría no acudieron a revisión de Papeles de Trabajo (P/T), en el día y fecha señalado por la autoridad, tampoco tuvieron una justificación sobre su falta a la cita de revisión, (cambio importante del C.F.F. Art. 52 F IV).

Cuadro 3.6 Estadística de registros autorizados.

ESTADÍSTICA DE REGISTROS AUTORIZADOS DE CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS DEL AÑO 1959 AL 15 DE SEPTIEMBRE DE 2004			
Año	Autorizados	Año	Autorizados
1959	330	1981	212
1960	285	1982	246
1961	164	1983	276
1962	133	1984	308
1963	111	1985	371
1964	110	1986	386
1965	130	1987	356
1966	144	1988	348
1967	183	1989	426
1968	141	1990	635
1969	156	1991	1090
1970	154	1992	986
1971	189	1993	959
1972	197	1994	936
1973	230	1995	762
1974	263	1996	755
1975	301	1997	690
1976	230	1998	226
1977	228	1999	152
1978	253	2000	226
1979	221	2001	454
1980	197	2002	460
		2003	431
		2004	179
Total de Contadores Públicos Registrados:			16,220
Total de Contadores Públicos Activos			
		Año	
		al 05/IX/2004	5,925
		2003	5,809 (36%)
		2002	5,935
		2001	5,696
		2000	5,726
Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT) Cortesía Lic. Lourdes Choo.			

a) Los contadores públicos registrados (C. P. R.'s) en la AGAFF son 16,220 y representan aproximadamente el 81% considerando una membresía total del IMCP de 20,000.

b) Aún cuando una porción importante de los C. P. R.'s 5,809 / 16,220 (65%), no emiten dictámenes (inactivos), el hecho de mantenerse registrados indica que la dictaminación fiscal constituye para ellos una actividad potencial o factible de ejercer.

c) Como se puede apreciar en el anexo II siguiente, el crecimiento de la presentación de dictámenes a través de los años ha llegado hasta los 82,541 dictámenes emitidos en 2003, y presentados a través de Internet de acuerdo a los cambios que se dieron en el reglamento del código fiscal y corresponden a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva, por consiguiente representan una porción fundamental de la recaudación total.

La obligatoriedad del dictamen fiscal se reflejó en el ejercicio 1991, en el cual los contribuyentes dictaminados crecieron en un 50.7% y los C. P. R.'s aumentaron en un 13.8 %. (Véase Cuadro 3.5)

Cuadro 3.7 Estadística del comportamiento del número de contribuyentes dictaminados.

Ejercicio	OBLIGADOS			VOLUNTARIOS		TOTAL	
	Dictámenes	Personas físicas	Personas morales	Total	Personas físicas		Personas morales
1989*	35,500	**	**	**	***	***	
1990*	41,830	***	***	***	***	***	
1991	62,057	1,323	30,633	31,956	3,514	26,587	30,101
1992	66,407	1,448	36,643	38,091	2,998	25,318	28,316
1993	68,361	1,754	39,629	41,383	3,312	23,666	36,378
1994	68,689	1,697	38,960	40,657	3,507	24,525	28,032
1995	70,101	1,481	38,935	40,416	3,980	25,705	29,685
1996	72,300	1,346	38,531	39,877	4,237	28,186	32,423
1997	74,274	1,650	40,466	42,116	3,973	28,185	32,158
1998	76,568	***	***	***	***	***	
1999	77,427	***	***	***	***	***	
2000	79,872	***	***	***	***	***	
2001	82,189	***	***	***	***	***	
2002	82,246	***	***	***	***	***	
2003	82,541	1,428	51,179	52,607	3,096	26,838	29,934
* Fuente Centro de Procesamiento Nacional.							
** No existía la obligatoriedad de presentar dictamen fiscal.							
*** No se cuenta con información clasificada.							
Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT) Cortesía de la Lic. Lourdes Choo.							

Comité Mixto de Evaluación de C. P. R.

El comité mixto de evaluación esta integrado por parte del SAT, por los administradores centrales de evaluación, normatividad, jurídico, y de grandes contribuyentes; y por el I.M.C.P., por 2 miembros, los cuales únicamente tienen voz sin voto, en forma conjunta se analiza el soporte que se tiene documentalmente, siendo prerrogativa de la autoridad, el que se aprueba o rechaza la sanción propuesta al C. P. R. que sea evaluado en este comité. Determinada la sanción que procede, se notifica al I.M.C.P. y a los Colegios correspondientes (De acuerdo al Artículo 58 del Reglamento del C.F.F.), para ser turnados a las Comisiones correspondientes de los colegios, y para que se notifique al contador público la sanción de que fue objeto.

Cuadro 3.8 Estadística de sanciones giradas a los contadores públicos registrados a octubre 2004.

ESTADÍSTICA DE SANCIONES GIRADAS A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS A OCTUBRE 2004		
Año	Amonestados	Suspendidos
1959-1989	28	78
1990	29	17
1991	20	10
1992	23	14
1993	17	22
1994	10	25
1995	29	73
1996	8	10
1997	4	7
1998	20	16
1999	57	41
2000	48	78
2001	23	54
2002	5	73
2003	10	162
Enero a Oct -04	9	85
TOTAL	340	765

Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT) Cortesía de la Lic. Lourdes Choo.

Cuadro 3.9 Norma de Educación Profesional Continua (E.P.C.)

C. P. R.'s Registrados	16,220
C. P. R.'s que presentan su E.P.C	8,070
C. P. R.'s que no presentaron	8,150 (1)

Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT) Cortesía de la Lic. Lourdes Choo.

- (1) Contadores públicos que no pueden ejercer su profesión de auditor externo dictaminador por no llevar a cabo su educación profesional continua.

Cuadro 3.10 Total de sanciones aplicadas dictámenes fiscales presentados en el ejercicio 2003.

Sanciones	C. P. R.'s Activos al 31/12/03	%
Amonestados 340	5,809	5.85 %
Suspendidos 765	5,809	13.17 %
Cancelados 22	5,809	0.03 %
1,136		

Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT) Cortesía de la Lic. Lourdes Choo.

Total de sanciones aplicadas 1,136 / 82,541 dictámenes fiscales presentados en el ejercicio 2003

El porcentaje que debe considerar la autoridad tomando en cuenta el universo total de dictámenes y Contadores Públicos sancionados en sus diversas modalidades es de 1.37%

Es necesario enfatizar sobre la responsabilidad individual adquirida, y los riesgos importantes de sanciones de que podemos ser objeto, si no tomamos mayor cuidado de cumplir con todas las normas establecidas para la actuación profesional, en el corto plazo se incrementarán las cifras de acuerdo a los programas de fiscalización de actuación profesional de los Contadores Públicos Certificados la autoridad conoce los errores mas comunes que cometemos cuando se llevan a cabo las revisiones de los papeles de trabajo, con lo que fundamentan las sanciones en la actuación profesional.

El 13.17% de Contadores Públicos Certificados suspendidos, (véase anexo I), nos debe llevar a lo que en un principio comento, hacer una reflexión del control de calidad y aplicación de nuestra normatividad durante todo el desarrollo del trabajo del dictamen fiscal.

La AGAFF revisa en forma periódica los dictámenes fiscales formulados sobre los estados financieros de los contribuyentes, sobre las operaciones de enajenaciones de acciones, la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público registrado.

Todos los hechos asentados en el dictamen fiscal se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario y partiendo de la consigna de la protesta de decir verdad, así como sus papeles de trabajo relativos. Estas revisiones requieren normalmente de la presencia del contador público para interrogarlo sobre cuestiones del trabajo realizado y solicitarle información detallada adicional, que frecuentemente no está comprendida en las pruebas de auditoría contenida en los P/T.

47 años de vigencia del dictamen fiscal y 330 Contadores Públicos Certificados autorizados en 1959 y 5,809 Contadores Públicos Certificados activos y presentando 82,541 dictámenes vía Internet por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003, asimismo, el porcentaje que se debe considerar, tomando en cuenta el universo total de dictámenes y Contadores Públicos Certificados sancionados en sus diversas modalidades, es de 1.37% ; esto demuestra que el dictamen fiscal funciona y ha funcionado durante estos años, evidenciando que es una herramienta muy importante que aporta la contaduría pública organizada en forma profesional y responsable, a los programas de fiscalización y que repercute en un beneficio esencial de recaudación del fisco federal.

Los dictámenes corresponden a los contribuyentes de mayor capacidad contributiva de nuestro país, que en su mayoría presentan declaraciones complementarias, con pagos importantes de diferentes contribuciones detectadas como resultado de nuestra revisión.

La vigencia del dictamen y el incremento de los contadores públicos registrados, es un reconocimiento tácito por parte de la autoridad de que el dictamen fiscal del Contador Público Certificado es un elemento coadyuvante en sus funciones de recaudación y fiscalización.

22 Contadores Públicos Certificados con registros cancelados por diversas situaciones, 340 amonestados y 765 suspendidos, durante 46 años de funcionamiento del dictamen fiscal, no ponen en tela de duda la actuación profesional, de la Contaduría Pública organizada como Dictaminadora, se considera que más del 99% de los dictaminadores tenemos presente la responsabilidad que se asume ante la sociedad, nuestros clientes y la autoridad fiscal receptora de nuestro trabajo. La mejor defensa esta en llevar a cabo el trabajo en la forma más profesional, ética y responsable, obteniendo la evidencia suficiente y competente que respalda el trabajo efectuado y que nos sirva para demostrar siempre el apego a los lineamientos normativos, cuando se tenga la revisión del dictamen fiscal por parte de la AGAFF, no se nos olvide que es un proceso permanente de evaluación al trabajo del auditor externo, como dictaminador para efectos fiscales.

3.1.4 Fiabilidad y Validez de la investigación.

Las fuentes de información a las que se acudió de donde se obtuvieron datos relativos a dictamen fiscal, lo constituyeron personas especializadas en el tema, lo que lo hace altamente confiable. Por lo anterior, y considerando los resultados obtenidos en la aplicación de los instrumentos de investigación, se concluye que la investigación cumple con los parámetros de confianza establecidos, siendo un trabajo representativo y confiable.

CONCLUSIONES

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente, siendo la Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

Por el año de 1773, en la ciudad de Edimburgo ya existían contadores al servicio del público.

Mayor desenvolvimiento vino con el tiempo, y en 1880, el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

Por su parte, en Estados Unidos conocidas firmas de contadores públicos se limitaban a informar sin incluir juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de las empresas revisadas.

En el año de 1917a solicitud de *la Federal Trade Comision*, el Instituto Americano de Contadores Públicos, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que llamó: “Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales”, sin embargo los resultados de este primer intento de unificar el criterio del contador público no fue satisfactorio.

En 1929 sobrevino el gran crack bancario norteamericano, durante el cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días, que llegaron a valer nada o valer tan sólo una pequeña fracción de su valor original de adquisición.

Como resultado de tan tremenda crisis, se levantó un gran clamor entre el público, que no sabiendo a quién culpar de los efectos de la especulación con los valores, llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaban las grandes empresas capitalistas, y aún las personas concedoras solicitaron, urgentemente, medidas tendientes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

Teniendo en cuenta lo anterior y basado en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudios cuyos resultados se dieron a conocer en el año 1934 en un folleto titulado: “Auditoría de las Cuentas de Sociedades” .

No hay duda que esta forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión respecto al tipo de auditoría que debería practicarse, y las principales modalidades relacionadas al dictamen de 1917.

Otro acontecimiento relevante fue el fraude descubierto en las cuentas de las empresas Mckesson and Robins en los Estados Unidos de América en diciembre de 1938. Esta situación está estrechamente ligada, de manera irónica con nuestra profesión, en virtud de que como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones posteriores, tanto en el terreno penal como en las emprendidas por la Comisión de Valores y Cambios, prácticamente, se enjuició a la profesión, derivándose finalmente de ello una serie de medidas que modificaron substancialmente, los procedimientos de auditoria usados en esa época.

Esta investigación ha sido la más exhaustiva y penetrante, llevada a cabo por una dependencia oficial, *La Securities and Exchange Comisión*, con respecto a una auditoría practicada por una firma de contadores públicos y con respecto a las prácticas de la profesión en general, mientras tanto el Instituto Americano de Contadores Públicos consciente de la trascendencia que lo anterior podría tener en la confianza depositada por el público en los dictámenes de contadores públicos el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración de que se había revisado el control interno, y sustituyendo la expresión métodos de contabilidad.

Dicha forma de dictamen incluyó además, modificaciones importantes en los párrafos relativos a la extensión de la auditoría y a la opinión. Un aspecto importante, derivado del caso McKesson, es que con él nacieron las primeras nociones de normas de auditoría que en un principio se definieron con los Procedimientos de auditoría aplicados por personas competentes.

Actualmente se observa que la profesión contable ha comenzado a sufrir nuevamente grandes cambios de unos años a la fecha, originados por la evolución de los mercados, producida por la globalización y los cambios tecnológicos, además de los escándalos financieros derivados por las bancarrotas de *Enron*, *Qwest*, *Xeros* y, recientemente, *Parmalat*.

Lo anterior, orilló a las entidades gubernamentales y corporativas implementaran acciones correctivas y de desempeño con la finalidad de incrementar la efectividad y la transparencia en la información contable y financiera.

Así las cosas, tomando como base la secuencia anterior, se observa que el prestigio y relevancia del profesional dedicado a la Contaduría Pública se fundamenta en la confianza.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido, un reflejo de la evolución que ésta ha tenido en Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoría y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, partes o ciencias, que son idénticas en cualquier lugar independientemente del grado de desarrollo de los países.

En México, El 21 de abril de 1959 surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, mediante decreto del diario oficial de esa fecha, en la cual también se integró la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente, de esta forma dio inicio el Dictamen Fiscal. Este es una derivación de la auditoría de los estados financieros, y constituye una actividad privativa y exclusiva de la contaduría pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador. A partir de los ejercicios fiscales que terminen en diciembre de 1990, se hizo obligatorio que determinado tipo de contribuyentes dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales.

El primero de enero de 1991 entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación con un efecto retroactivo, a partir de los estados financieros del ejercicio 1990, este hecho produjo un crecimiento importante en la demanda del servicio, (Véase Anexo I de la Estadística de registros autorizados), fue y sigue siendo una preocupación para la contaduría pública el que no se demerite la credibilidad del mismo por el incremento en la cantidad de contadores públicos que en esos años obtuvieron su registro para dictaminar, la certificación (actual modificación al Código Fiscal de la Federación, con lo cual se pretende depurar y evitar que cualquier contador sin experiencia pueda ser un

dictaminador, todos los dictaminadores estarán obligados a certificarse o no obtendrá la autorización.

Esto obliga al Instituto Mexicano de Contadores Públicos a manifestarse respecto a las disposiciones que rigen su operatividad y a mantener comunicación permanente con la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependencia usuaria del citado dictamen y responsable de su administración, además de que ahí se integra también la administración central de control y evaluación de la fiscalización nacional "B", encargada de evaluar la actuación profesional del Contador Público Registrado . Como un proceso continuo en la revisión de los dictámenes fiscales emitidos por los contadores públicos (Art.42 F-IV), la autoridad tiene la responsabilidad de vigilar mediante la fiscalización, el trabajo efectuado por los dictaminadores fiscales mediante un proceso evaluatorio de la actuación profesional. Esta función la tiene la administración central de control y evaluación de fiscalización nacional "B", quien emite el oficio de sanción y lo comunica al Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados, donde se revisa y evalúa que la autoridad emita la sanción de acuerdo a su falta, según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y sus reglamento, artículo 52 (III) y 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, además de la evaluación sobre la debida aplicación de las normas y procedimientos de auditoria y el apego al código de ética profesional.

Se observa en muchos casos evaluados, según información proporcionada por la Dirección General de Auditoría Fiscal Regional en Querétaro, durante la elaboración de la presente investigación que en las revisiones hechas por el Comité Mixto, la falta de aplicación de procedimientos de normas de auditoria, y por consecuencia un incremento considerable en el número de los contadores públicos registrados sancionados, por una diversa variedad de deficiencias en su actuación profesional detectados por la autoridad al revisar su dictamen y los papeles de trabajo. Las irregularidades más frecuentes a nivel nacional en que incurren los Contadores Públicos Certificados en la formulación de dictámenes para efectos fiscales son las siguientes:

a) Falta de comparecencia para dar cumplimiento oportuno al citatorio de revisión de papeles de trabajo en el día y la hora que señala la autoridad. La nueva modificación a partir de enero de 2004 del Código Fiscal de la Federación, en el artículo 57 del Reglamento,

antepenúltimo párrafo, sanciona en forma directa con la cancelación del Registro del Contador Público Certificado.

b) No dar contestación correcta y oportuna a las preguntas de los cuestionarios de la autoridad, durante la revisión de los papeles de trabajo.

c) Falta de contestación correcta a los oficios donde se piden explicaciones a las observaciones en el proceso de la revisión a los papeles de trabajo.

d) En algunos casos contestan, pero no respaldan documentalmente su respuesta, los papeles de trabajo exhibidos son incompletos, carecen de índices, marcas, cruces y firma de quien los elaboro, y en muchos casos no hay planeación, ni cuestionarios de evaluaciones de control interno, que justifiquen claramente los alcances a las revisiones tanto de pruebas de procedimientos como de saldos, elemento normativo indispensable del trabajo del auditor.

e) No formular ni presentar dictamen

Contadores Públicos Certificados suspendidos por no formular ni presentar dictámenes, cuando si presentan aviso para dictaminar estados financieros y no presentan aviso de desistimiento, renuncia o sustitución para la formulación del mismo en el término señalado por el reglamento y el Código Fiscal de la Federación.

f) Determinación incorrecta del ajuste anual por inflación de deudas ocasionando deducciones en exceso.

g) Existen casos frecuentes en que se ha detectado que alguno contadores cuando se solicita exhibir papeles de trabajo proporcionan fotocopias de los registros auxiliares contables careciendo de índices, cruces, marcas conclusiones, etc., que evidencian una falta total de profesionalismo demeritando en forma general la actuación como auditor del contador público independiente.

h) En el estado de situación fiscal del contribuyente algunos contadores no revelan claramente el incumplimiento de contribuciones y la falta de presentación de declaraciones, indicando los adeudos que tiene el contribuyente con la Secretaría de Hacienda

i) Dividendos presuntos por conceptos de préstamos a accionistas que aparecen en la cuenta de deudores diversos y por los cuales no se retiene ni entera el ISR, para la autoridad estos dividendos presuntos detectados por a Administración Local de Auditoria Fiscal, califican que el CPR incurre en responsabilidad al no informar en su dictamen sobre la

naturaleza de dichos préstamos y considera que no se da cumplimiento a las normas de auditoría relativas a la revelación suficiente.

j) Determinación incorrecta de la amortización y actualización de pérdidas de ejercicios anteriores.

k) Deficiencia en la revisión de la prueba de nóminas, así como retenciones incorrectas del impuesto sobre la renta sobre salarios.

l) Algunos casos son también sobre la falta de evidencia sobre la revisión de las cuentas de inventarios y de anticipos a proveedores y otros rubros de los estados financieros.

m) No estuvo presente en la toma del inventario físico y no aplica procedimientos supletorios.

n) Durante la revisión presenta incompletos sus papeles de trabajo.

o) El dictamen enviado vía Internet, no contiene información.

p) No envía circularizaciones por cuentas por pagar o por cobrar; en caso de enviarlas y no recibe respuesta de las mismas, no aplica procedimientos supletorios.

q) En las Declaratorias de solicitud de devolución de saldos a favor del IVA, no cumple con las normas de ejecución de trabajo, ya que el Contador Público Certificado manifiesta que no está obligado a hacerlo, con el argumento de no tratarse de dictamen de Estados Financieros.

La problemática anteriormente mencionada, la cual fue corroborada con la misma Autoridad, nos dio los lineamientos para formular la hipótesis nula a comprobar, la cual es la siguiente:

“Por la falta de vigilancia de los mismos dictaminadores en la aplicación estricta de las normas y procedimientos de auditoría, principios contables, código de ética profesional, código fiscal de la federación y su reglamento los contadores públicos certificados incurren en importantes inconsistencias en el dictamen fiscal.”

Para poder dar respuesta a la hipótesis planteada se tomó como base la opinión de quienes día a día viven la experiencia en la elaboración de este trabajo. Es por ello que esta investigación recoge los testimonios de siete líderes de opinión en el tema: Contadores Públicos Certificados, Abogados en Materia Fiscal y Funcionarios Públicos, con el objeto de ofrecer un panorama más amplio y certero del mismo. Los informantes se seleccionaron por conveniencia y cada uno de ellos representó a diferentes sectores involucrados con el tema

investigado. Como método de investigación se utilizó la combinación de herramientas metodológicas: la investigación documental y la técnica de entrevista semiestructurada y para la interpretación de los resultados en método inductivo.

La interpretación de los resultados es la siguiente:

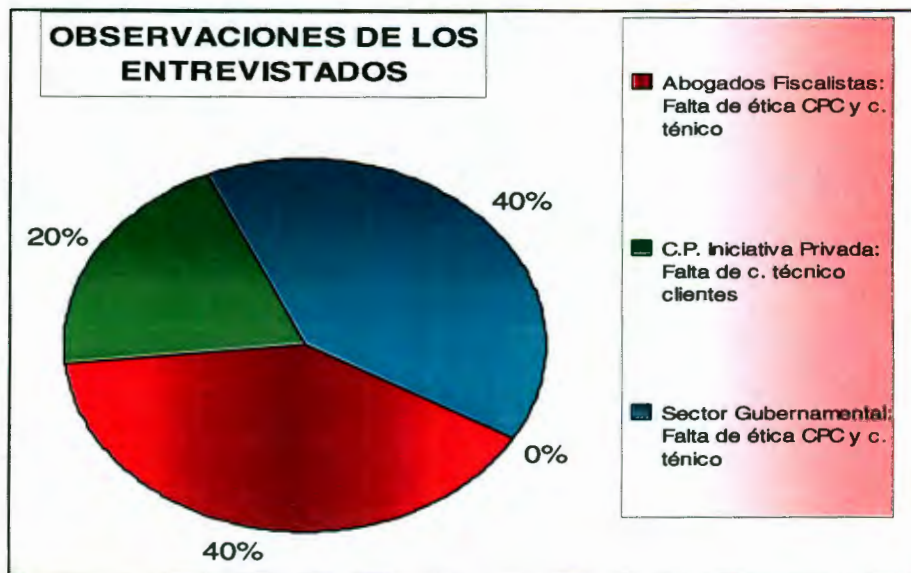
a) Cuadro C.1 Generales de los entrevistados. Primeramente se muestran los datos generales de los informantes cualitativos.

NOMBRE	PROFESIÓN	ORGANIZACIÓN	CARGO	SECTOR	OBSERVACIONES
Augusto Samuel Sánchez Neri	Contador Público	Deloitte S.C.	Gerente de Auditoría	Iniciativa privada. Firma de Contadores Públicos	
Rodolfo Francisco Muñoz Vega	Contador Público	Muñoz Lambarri y Cía., S.C.	Socio de Auditoría y de la Firma	Iniciativa privada. Firma de Contadores Públicos	
Mario Reyes Retana Popovich	Abogado	Jmsr abogados, S.C.	Socio de la Firma	Iniciativa privada. Firma de Abogados	
Miguel Juan Niño Rodríguez	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas	Jefe de Departamento	Gubernamental	
Dirección de Fiscalización del Estado	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría Finanzas del Estado	Director de Fiscalización del Estado	Gubernamental	El Director de Fiscalización del Estado, por la naturaleza de su actividad si participó en la entrevista, pero consideró importante no dar su nombre.
Lourdes Choo	Abogado	Administración Local de Recaudación (SAT) Querétaro	Asistencia al Contribuyente Departamento Jurídico	Gubernamental	La Lic. Por la naturaleza de su cargo no participó en la entrevista, sin embargo proporcionó información estadística muy importante para llevar a cabo la investigación. (Véase capítulo III)
Juan Mejía	Contador Público	Dirección de Fiscalización de la Secretaría Finanzas del Estado	Auditor	Gubernamental	

b) A continuación mostramos los resultados en porcentaje y estratificados por sector, referentes a la pregunta:

1. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?

Figura C.1 Observaciones de los entrevistados.



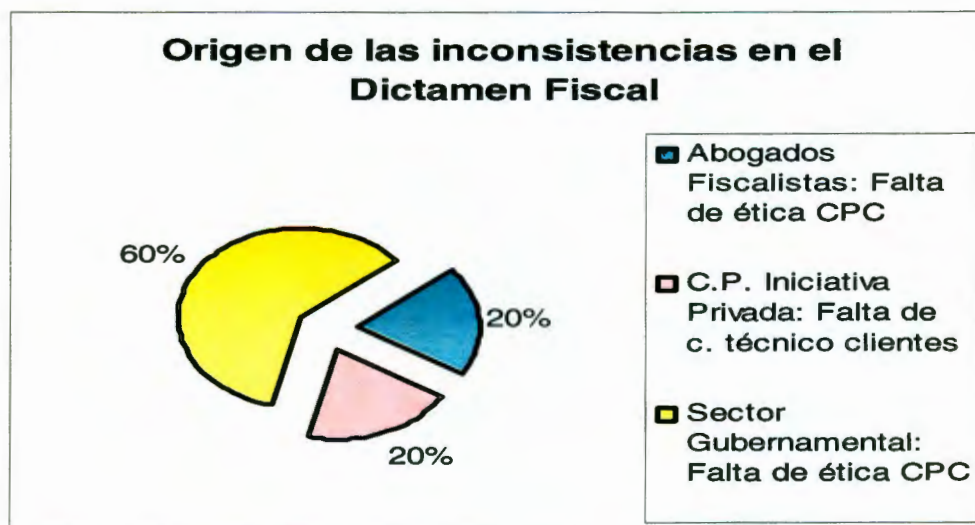
2. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

Figura C.2 Inconsistencias por parte de los Dictaminadores.



3. ¿Cuál es el origen de las inconsistencias en el Dictamen Fiscal?

Figura C.3 Origen de las inconsistencias en el Dictamen Fiscal



A raíz de los escándalos financieros anteriormente mencionados, en Estados Unidos se legisla una nueva Ley conocida con el nombre de los senadores que la impulsaron *Paul Sarbanes y Michael Oxley (Ley Sarbanes-Oxley)* la cual fue firmada por el presidente Bush el 30 de julio de 2002. El propósito de esta Ley es proteger al inversionista a través de la mejora en la exactitud y confiabilidad de las revelaciones hechas por las corporaciones. Uno de los puntos fundamentales de la *Ley Sarbanes-Oxley* se refiere a la obligación de crear un organismo llamado *Public Company Accounting Oversight Board*, mejor conocida por sus siglas como PCAOB. Este organismo recibió una aportación muy importante por parte del gobierno de los Estados Unidos, sin embargo se mantiene como un organismo independiente cuyos objetivos primordiales son:

1. Vigilar la actuación de los auditores de compañías públicas, sujetas a la Ley de Mercado de Valores en Estados Unidos (Securities Exchange Act.)
2. Establecer reglar para las auditorias.
3. Forzar a los Contadores Públicos independientes al cumplimiento de las normas a través de actos disciplinarios.

Este organismo ya se encuentra funciones en Estados, de hecho, algunas firmas mexicanas se han tenido que registrar ante el PCAOB, debido a que auditan compañías mexicanas listadas en alguna de las bolsas de valores de Estados Unidos o auditan compañías subsidiarias de compañías extranjeras listadas en las bolsas de valores antes citadas.

En este sentido ¿qué fue lo que realmente provocó esta situación que finalmente se tradujo en una pérdida de confianza en el servicio que presta el Contador Público independiente? Al respecto, a nivel mundial mucho se ha escrito y, finalmente, en esta investigación, como en la mayoría de los casos, se llega a conclusiones similares al hablar de integridad, ética, y valores morales. La evidencia empírica recolectada y analizada en la investigación, apunta a concluir que el origen de las inconsistencias en el dictamen fiscal tiene una mayor incidencia en problemas de tipo ético, con lo cual damos respuesta a la hipótesis inicialmente formulada.

BIBLIOGRAFÍA

- Código Fiscal de la Federación 2005.
- Biblioteca de Consulta Encarta Microsoft 2004.
- Diario Oficial de la Federación. 21 de abril 1959.
- DICCIONARIO Ilustrado Océano de la Lengua Española, 2003, MM Océano Grupo Editorial, S.A. , España.
- GARZA Mercado, Ario,1978, Manual de Técnicas De Investigación para Estudiantes de Ciencias Sociales, El colegio de México, México.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, 2004, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, Equus, México
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, 2004, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Comercializadora de Papeles Gráficos SA de CV., México.
- INTRODUCCIÓN a la Metodología de la Investigación,1993, Ed. Océano, México.
- LECHUGA Santilla, Efraín, 2005, Agenda Fiscal, Ediciones Fiscales Isef, S.A., México.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2004 y 2005.
- ORDOÑEZ, José Luis, 2003, El Dictamen Fiscal, Antecedentes, Reglamentación Y Estadísticas de Evaluación de La Actuación Profesional del Contador Certificado., Revista Fisco Actualidades ., Ediciones del IMCP, México.
- ORDOÑEZ, José Luis, 2004, Antecedentes, Normatividad y Estadísticas De Evaluación Profesional del Contador Público Registrado Al Emitir Un Dictamen Fiscal., Publicación del Colegio de Contadores Públicos de México, Vicepresidencia de Desarrollo y Capacitación Profesional Comisión de Auditoría Fiscal. 17 de febrero, México.
- SANCHEZ Miranda, Arnulfo,2003, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación, Línea Universitaria ISEF, México.
- Revista "Contaduría Pública", 2005, Editada por el Órgano Oficial de Difusión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Mayo, México.
- RODRÍGUEZ Gómez, Gregorio, 1996, et. al Metodología de la investigación cualitativa, Universidad de Deusto, Bilbao.

RUIZ Olabuénaga, José Ignacio, 1996, Metodología de la investigación cualitativa. Universidad de Deusto. Bilbao.

TÉLLEZ Trejo, Benjamín Rolando, El dictamen en la Contaduría Pública, Tomo I. Color, 2001, México.

SANDOVAL Casilinas, Carlos, 1996, Investigación Cualitativa, Programa de especialización en teoría, métodos y técnicas de investigación social. Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES), Colombia.

TENORIO, Baena Jorge, 1990, Introducción a la investigación social, McGraw-Hill, México.

FUENTES ELECTRONICAS

www.bibliojuridica.org/libros/1/348/3.pdf: 12 Mayo 2005.

www.imcp.org.mx : 26 de abril 2005

<http://www.investigalia.com/cualitativas.html>): 26 de abril al 11 de mayo 2005

<http://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo2.pdf>: 27 Abril 2005.

http://www.hemerodigital.unam.mx/ANUIES/colmex/foros/150/sec_5.htm: 15 Junio 2005.

www.sat.gob.mx.: 26 de abril al 11 de mayo 2005

www.schp.gob.mx :26 de abril al 11 de mayo 2005

www.dre-learning.com.mx/mdli/parte_4.htm 8 Junio 2005.

[www.Article-MethInvest-53\[1\].pdf](http://www.Article-MethInvest-53[1].pdf) : 2 Junio 2005.

ANEXOS

ENTREVISTAS SEMIESTRUCTURADA

ENTREVISTA NÚMERO UNO

1. Nombre completo:

Augusto Samuel Sánchez Neri.

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

Ejerzo la Opción.

3. Cargo que desempeña dentro de la organización.

Gerente de Auditoría.

4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.

Estudiante.

5. ¿Es usted Contador Público Certificado?

No.

6. En caso de que la respuesta sea negativa ¿participa de forma activa en la preparación de dictámenes fiscales?

Si...

7. ¿Qué tipo de entidades ha revisado?

De todo tipo, de bienes, y de servicios.

8. ¿A qué tipo de problemática se ha enfrentado a fin de presentar adecuadamente un dictamen fiscal ante la Autoridad?

Principalmente a que debido a que la autoridad ha automatizándolos procesos de captura y presentación del dictamen fiscal, muchas veces existen fallas y errores en los sistemas de soporte implementados por la autoridad y eso ocasiona ineficiencias en nuestro trabajo y errores en los datos del dictamen fiscal presentado.

9. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?

En control interno de los clientes, inexperiencia del personal del cliente, hasta los problemas que originan los cambios tan drásticos y continuos en las regulaciones fiscales.

10. ¿Cómo las ha solventado?

Con mucho trabajo y apoyo a los clientes, lo cual me ha permitido acrecentar mi propio conocimiento y experiencia.

11. ¿Ha usted amonestado o sancionado, o tiene conocimiento de que los dictaminadores que hay dentro de la Organización lo hayan sido?

No.

12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

Quizá existen, sobre todo entre las grandes firmas contra las prácticas de los despachos medianos.

13. ¿Cuál es el origen de tales inconsistencias?

El control de Calidad ejercido en su trabajo por los contadores independientes.

14. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

Es difícil dar una solución, creo que los despachos medianos y pequeños por su propia naturaleza y recursos carecen del personal experimentado y técnico suficiente.

Entrevista llevada a cabo el día 25 de mayo de 2005. Las respuestas fueron enviadas vía fax, desde el despacho en donde labora el entrevistado, la cual al calce se encuentra con nombre, firma y fecha del entrevistado.

ENTREVISTA NÚMERO DOS

1. Nombre completo:

Rodolfo Francisco Muñoz Vega

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

Muñoz Lambarri y Cía., S.C.

3. Cargo que desempeña dentro de la organización.

Socio en Auditoría

4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.

Actividades en el área de capacitación fiscal

5. ¿Es usted Contador Público Certificado?

No

6. En caso de que la respuesta sea negativa ¿participa de forma activa en la preparación de dictámenes fiscales?

Si

7. ¿Qué tipo de entidades ha revisado?

Sociedades Mercantiles en general (Personas morales contribuyentes de ISR),
Donatarias Autorizadas, Entidades Gubernamentales, etc.

8. ¿A qué tipo de problemática se ha enfrentado a fin de presentar adecuadamente un dictamen fiscal ante la Autoridad?

- Los cambios constantes de las disposiciones fiscales
- Problemas de las empresas por interpretaciones erróneas de la Ley
- Problemas de liquidez en las empresas al determinar correctamente sus impuestos

9. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?

Entiendo por observaciones como problemas y por mencionar algunos los comente en la respuesta anterior.

10. ¿Cómo las ha solventado?

Aplicando las Normas y Procedimientos de Auditoría dándole énfasis al criterio del Auditor, en base o función a la experiencia adquirida y sobre todo al marco legal de una auditoría fiscal.

11. ¿Ha usted amonestado o sancionado, o tiene conocimiento de que los dictaminadores que hay dentro de la Organización lo hayan sido?

No tengo ninguna sanción o amonestación, pero si conozco caso de sanciones o amonestaciones tanto de la Autoridad como del Colegio de Contadores

12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

No

13. ¿Cuál es el origen de tales inconsistencias?

No debe de haberlas, porque uno debe aplicar los mismos criterios de ley con un sustento de trabajo en las Normas y Procedimientos de Auditoría

14. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

Quizás no entendí el concepto de inconsistencia

ENTREVISTA NÚMERO TRES

1. Nombre completo:

Mario Reyes Retana Popovich

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

J. M S. R. ABOGADOS, S.C.

3. Cargo que desempeña dentro de la organización.

Socio

4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.

Prestación de servicios en diversos despachos de abogados, primeramente como pasante en derecho, y después como abogado

5. ¿Es usted Contador Público Certificado o Abogado especializado en Derecho Fiscal?

No

6. En el ejercicio de su profesión ¿se ha enfrentado a algún problema relacionado con la elaboración de dictámenes fiscales?

Si

7. En caso afirmativo, ¿nos podría decir cuál fue el origen de las inconsistencias?

Compraventa de acciones a menor precio que su valor nominal, y su pago de ISR por parte del adquirente extranjero

10. ¿Cómo las ha solventado dentro de su profesión?

Consultando con un contador publico certificado

12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

Si, por cuestiones de ética profesional y por cuestiones de capacitación o conocimiento profesional

13. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

Que se abran a la interpretación de las leyes Fiscales y una mayor fiscalización por parte de las Autoridades fiscales con la finalidad de concienciar a los certificadores de sus errores más importantes o comunes, y a su vez que éstos atiendan a sus clientes no por cantidad sino en calidad no dejándose llevar por la cuestión monetaria y la competencia con otros contadores públicos certificados.

Entrevista llevada a cabo el día 6 de junio de 2005, en las instalaciones de trabajo del Abogado a las 10.30 AM.

ENTREVISTA NÚMERO CUATRO

1. Nombre completo:

Miguel Juan Niño Rodríguez

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

Ejerzo la Opción

3. Cargo que desempeña dentro de la organización.

Jefe de Departamento

4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.

Estudiante.

5. ¿Es usted Contador Público Certificado?

No

6. En caso de que la respuesta sea negativa ¿participa de forma activa en la preparación de dictámenes fiscales?

No, anteriormente revisaba papeles de trabajo del CPR.

7. ¿Qué tipo de entidades ha revisado?

De todo tipo, de bienes, y de servicios.

8. ¿A qué tipo de problemática se ha enfrentado a fin de presentar adecuadamente un dictamen fiscal ante la Autoridad?

Se encontraba que en algunos casos el CPR no elaboraba papeles de trabajo o en su caso los elaboraba sin cumplir con los requisitos mínimos.

9. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?

El no elaborar el control interno de los clientes, inexperiencia del personal del despacho.

10. ¿Cómo las ha solventado?

Se le daba oportunidad de presentar posteriormente y en caso de no hacerlo se hacía constar en acta de hechos correspondiente, el caso se analizaba y si se estimaba conducente se amonestaba al CPR.

11. ¿Ha usted amonestado o sancionado, o tiene conocimiento de que los dictaminadores que hay dentro de la Organización lo hayan sido?

Si tengo conocimiento de amonestaciones a CPR.

12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

Si, en todos los despachos se puede dar inconsistencias originadas por la misma empresa o por la capacidad del CPR o de su personal.

13. ¿Cuál es el origen de tales inconsistencias?

Que la empresa no otorga la información completa y veraz al CPR por lo que el resultado de la información carece de calidad y la falta de un control de Calidad en el ejercicio del trabajo de los contadores independientes.

14. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

Que exista una sanción, dependiendo del origen de la inconsistencia, si proviene de la empresa o del trabajo del CPR, aplicando dicha sanción al responsable de la misma, así se obliga al CPR y a la empresa a realizar su trabajo con calidad.

Entrevista llevada a cabo el día 13 de junio de 2005.

ENTREVISTA NÚMERO CINCO

El funcionario público de la que tiene a su cargo Dirección de Fiscalización del Estado de Querétaro, no consideró conveniente la entrevista, sin embargo accedió a proporcionar información concreta respecto de las irregularidades mas frecuentes en que incurren los C. P. R. en la formulación de dictámenes para efectos fiscales:

a) Falta de comparecencia para dar cumplimiento oportuno al citatorio de revisión de P/T en el día y la hora que señala la autoridad. La nueva modificación a partir de enero de 2004 del C.F.F., en el artículo 57 del Reglamento, antepenúltimo párrafo, sanciona en forma directa con la cancelación del Registro del C. P. R

b) No dar contestación correcta y oportuna a las preguntas de los cuestionarios de la autoridad, durante la revisión de los P/T.

c) Falta de contestación correcta a los oficios donde se piden explicaciones a las observaciones en el proceso de la revisión a los P/T.

d) En algunos casos contestan, pero no respaldan documentalmente su respuesta, los P/T exhibidos son incompletos, carecen de índices, marcas, cruces y firma de quien los elaboro, y en muchos casos no hay planeación, ni cuestionarios de evaluaciones de control interno, que justifiquen claramente los alcances a las revisiones tanto de pruebas de procedimientos como de saldos, elemento normativo indispensable del trabajo del auditor.

e) No formular ni presentar dictamen

f) Contadores Públicos Certificados suspendidos por no formular ni presentar dictámenes, cuando si presentan aviso para dictaminar estados financieros y no presentan aviso de desistimiento, renuncia o sustitución para la formulación del mismo en el término señalado por el reglamento y el Código Fiscal de la Federación.

g) Determinación incorrecta del componente inflacionario de deudas ocasionando deducciones en exceso.

h) Existen casos frecuentes en que se ha detectado que algunos contadores cuando se solicita exhibir papeles de trabajo proporcionan fotocopias de los registros auxiliares contables careciendo de índices, cruces, marcas conclusiones, etc., que evidencian una falta total de profesionalismo demeritando en forma general la actuación como auditor del contador público independiente.

i) En el estado de situación fiscal del contribuyente algunos contadores no revelan claramente el incumplimiento de contribuciones y la falta de presentación de declaraciones, indicando los adeudos que tiene el contribuyente con la Secretaría de Hacienda

j) Dividendos presuntos por conceptos de préstamos a accionistas que aparecen en la cuenta de deudores diversos y por los cuales no se retiene ni entera el ISR, para la autoridad estos dividendos presuntos detectados por a Administración Local de Auditoría Fiscal, califican que el CPR incurre en responsabilidad al no informar en su dictamen sobre la naturaleza de dichos préstamos y considera que no se da cumplimiento a las normas de auditoría relativas a la revelación suficiente.

k) Determinación incorrecta de la amortización y actualización de pérdidas de ejercicios anteriores

l) Deficiencia en la revisión de la prueba de nóminas, así como retenciones incorrectas del impuesto sobre la renta sobre salarios.

m) Algunos casos son también sobre la falta de evidencia sobre la revisión de las cuentas de inventarios y de anticipos a proveedores y otros rubros de los estados financieros.

n) No estuvo presente en la toma del inventario físico y no aplica procedimientos supletorios.

o) Durante la revisión presenta incompletos sus papeles de trabajo.

p) El dictamen enviado vía Internet, no contiene información.

q) No envía circularizaciones por cuentas por pagar o por cobrar; en caso de enviarlas y no recibe respuesta de las mismas, no aplica procedimientos supletorios.

r) En las Declaratorias de solicitud de devolución de saldos a favor del IVA, no cumple con las normas de ejecución de trabajo, ya que el CPR manifiesta que no está obligado a hacerlo, con el argumento de no tratarse de dictamen de Estados Financieros.

Entrevista llevada a cabo el día 16 de junio de 2005 en las instalaciones gubernamentales a las 12.35 AM

ENTREVISTA NÚMERO SEIS

1. Nombre completo:

Lourdes Choo

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

Administración Local de Recaudación (SAT) en Querétaro. La Licenciada Choo por la naturaleza de su cargo no participó en la entrevista, sin embargo proporcionó información estadística y documental muy importante para llevar a cabo la investigación. (Véase Págs. 90, 91,92 y 93)

Entrevista llevada a cabo el día 16 de junio de 2005 en las instalaciones gubernamentales a las 9:23 AM

ENTREVISTA NÚMERO SIETE

Nombre completo:

Juan Mejía

2. Nombre de la Organización en donde presta sus Servicios (es opcional nombrarla)

Dirección de fiscalización de la Secretaria de Plantación y Finanzas

3. Cargo que desempeña dentro de la organización.

Auditor

4. Actividades anteriores desempeñadas antes de laborar en esta organización.

Auditor

5. ¿Es usted Contador Público Certificado?

No

6. En caso de que la respuesta sea negativa ¿participa de forma activa en la preparación de dictámenes fiscales?

No

7. ¿Qué tipo de entidades ha revisado?

Manufactureras, de servicios, comerciales, exportadoras, etc.

8. ¿A qué tipo de problemática se ha enfrentado a fin de presentar adecuadamente un dictamen fiscal ante la Autoridad?

9. ¿Cuáles son las observaciones más comunes a las que usted se ha enfrentado en el ejercicio de su trabajo?

Omisión del pago de impuestos, ya sea por desconocimiento de la ley, o por que en forma deliberada las empresas omiten el correcto pago de sus contribuciones.

10. ¿Cómo las ha solventado?

Se les invita a auto corregirse, pero en el caso de que no lo hagan se procede a emitir una liquidación que es documento en donde se plasma el importe del crédito fiscal determinado.

11. ¿Ha usted amonestado o sancionado, o tiene conocimiento de que los dictaminadores que hay dentro de la Organización lo hayan sido?

No

12. ¿Considera que existen inconsistencias por parte de los Dictaminadores en la elaboración del dictamen fiscal?

Si

13. ¿Cuál es el origen de tales inconsistencias?

Siento que a veces las pruebas que realizan en los diferentes rubros de la contabilidad de una empresa no llegan a reflejar la situación exacta de la misma, así como también siento que algunas veces el dictaminador no quiere lesionar en demasía los intereses de su cliente o en algunos otros casos simplemente el Cpr firma los dictámenes que otras personas elaboraron pero que al no contar con firma, realizan esta operación.

14. ¿Qué considera sea necesario para disminuir tales inconsistencias?

Se debe de tener un control mas rígido de la secretaria de hacienda sobre los dictámenes y los dictaminadores para que no se caiga en situaciones de falta de ética profesional,

“Control de calidad... cuestión de principios “. Artículo escrito por el C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas, Socio Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. Firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu. Extraído de la revista “Contaduría Pública”, Editada por el Órgano Oficial de Difusión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Mayo 2005, México.

En los últimos meses, constantemente hemos escuchado acerca del control de calidad al que las firmas de Contadores Públicos estarán sujetas y regidas por un nuevo organismo que se constituirá para tal efecto. Ante los ojos de terceros, esta situación luce poco entendible ya que al hablar de control de calidad siempre se piensa, y es lo normal, que es una actividad interna tendiente a mejorar el producto que se ofrece al público y no una revisión para verificar que el producto que se ofrece cumple con ciertas características.

En este sentido ¿qué fue lo que realmente provocó esta situación que finalmente se tradujo en una pérdida de confianza en el servicio que presta el Contador Público independiente? Al respecto, a nivel mundial mucho se ha escrito y, finalmente, en la mayoría de los casos se llega a conclusiones similares al hablar de integridad, ética, y valores morales, A continuación describen las etapas por las que ha caminado la Contaduría Pública se podrán resumir como a continuación:

1840	William Deloitte y W Coopers se ganan el respeto de la comunidad por su habilidad para detectar fraudes.
1930	La Security And Exchange Comisión hace obligatoria la revisión de los estados financieros de empresas públicas, por auditores independientes.
1930	Como resultado del gran escándalo financiero (Fraude Mckesson And Robbins) se fortalecen las normas de auditoría (procedimientos obligatorios, la confirmación de saldos de clientes y la observación de la toma física de los inventarios)
1975	Gran Guerra de precios entre firmas de contadores y búsqueda de nuevas áreas de oportunidad (consultoría)
1980- 1990	Se promueven las auditorías basadas en riesgo.
2000	Después de una serie de escándalos se crea una nueva autoridad que establece normas de auditoría que establece normas de auditoría y otras reformas.

Así las cosas, tomando como base la secuencia anterior, se observa que el prestigio y relevancia del profesional dedicado a la Contaduría Pública se fundamenta en la confianza que éste se ganó con el paso del tiempo, posteriormente al buscar nuevas fuentes de ingreso e incorporarse nuevas actividades, adicionales al examen de los estados financieros, y profesionales distinto al Contador Público se presenta un cambio de actitud en las firmas y éstas se toman más negociadoras; surgen las funciones de firmas y la relevancia que antes tenían los ingresos por la auditoría de los estados financieros sufre una sensible reducción como en muestra a continuación:

Porcentaje de los ingresos por área de servicio en las firmas de Estados Unidos De Norteamérica

FIRMA	1975			1990			2000		
	A	F	C	A	F	C	A	F	C
Arthur Andersen	66	18	16	35	21	44	43	31	26
/Andersen Consulting				48	38	14			
Arthur Andersen									
Peat Marwick (KPMG)	68	21	11	53	27	20	45	38	17
Price Waterhouse	76	16	8	51	26	23	33	18	49
Coopers And LYBRAND (PWC)	69	19	12	56	19	25			
Ernst And Ernst Arthur Young /E& Y)	73	17	10	53	25	22	44	30	26
Haskins And Sells	74	15	11	57	23	20	31	20	49
Touche Ross (D & T)	62	24	14						
A= Auditoria									
F= Fiscal									
C= Consultoria									

De lo anterior se desprende que, en la medida que los nuevos servicios fueron evolucionando, los ingresos derivados de lo que era la actividad preponderantemente, la auditoría de los estados financieros fueron decreciendo paulatinamente y obviamente el

público el general percibía la presencia del conflicto de intereses entre los diferentes servicios que proporcionaban la firmas de Contadores Públicos, situación que sin lugar a dudas eventualmente se presentaba. En la actualidad, como es sabido, la presentación de servicios diferentes al examen de los estados financieros está limitada.

Y en ese proceso de los años 1980-1990, época en que el papel del auditor también implicó el ser asesor, el especializarse por industria, para estar más en contacto con los clientes, los auditores participaban cada día más en las decisiones de las empresas. Como alguien comentó en algún momento: “Mi involucramiento con las actividades de los clientes, es cada más íntima.” Lo anterior, que en un momento determinado representa excelente atención y servicio, también se transformaba en – aun cuando fuese únicamente en apariencia – pérdida de independencia y objetividad, temas por demás actuales cuyas normas día a día son más exigentes.

A finales de la década de 1990 e inicio de la década de 2000, llegan las mega-fusiones de empresas, la globalización, etc. y las presiones que tiene las administraciones de las compañías, sobre todo en materia de utilidades, ingresos y precios de las acciones producen creatividad financiera y falta de transparencia en las operaciones de las entidades, buscando a través de especiales interpretaciones en los principios de contabilidad los argumentos para soportar las operaciones registradas. Lo anterior, aunado a la presión de los auditores para alcanzar metas económicas en sus firmas debilita su imparcialidad e integridad, y al final del día qué es lo que se tiene: un organismo que ahora dicta la conducta, que antes emitía la misma profesión. El orgullo que se tenía de pertenecer a una profesión autorregulada también se ha perdido.

A lo largo del presente artículo lo que se ha pretendido enfatizar es el hecho de que lo que ha perdido la presión ha sido resultado de un deseo de la misma por crecer, pero tan sólo en lo económico, los valores, como también recientemente lo mencionó Enrique Zamorano, se han descuidado.

Finalmente, en la actividad del Contador Público independiente, el primer paso y tal vez lo más importante, para tener calidad en los servicios que se proporcionan, son los valores éticos y morales de sus integrales, cuya obligación es heredarlos a las nuevas generaciones, el deseo de servir a la sociedad mediante una remuneración justa, el dinero debe ser consecuencia, no un fin, el reconquistar la confianza de la sociedad y continuar siendo el

propio Contador Público quien emita los lineamientos y pronunciamientos que regirán su actividad.

**“Organismo de vigilancia al control de calidad en las firmas de auditoría
“.Control de calidad... cuestión de principios “. Artículo escrito por el C.P.C. Jaime
Sánchez Mejorada, Vicepresidente de Práctica Externa del IMCP. Extraído de la revista
“Contaduría Pública”, Editada por el Órgano Oficial de Difusión del Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, A. C. Mayo 2005, México.**

A raíz de los escándalos financieros en Estados Unidos se legisla una nueva Ley conocida con el nombre de los senadores que la impulsaron Paul Sarbanes y Michael Oxley (Ley Sarbanes-Oxley) la cual fue firmada por el presidente Bush el 30 de julio de 2002. El propósito de esta Ley es proteger al inversionista a través de la mejora en la exactitud y confiabilidad de las revelaciones hechas por las corporaciones. Uno de los puntos fundamentales de la Ley Sarbanes-Oxley se refiere a la obligación de crear un organismo llamado Public Company Accounting Oversight Board, mejor conocida por sus siglas como PCAOB. Este organismo recibió una aportación muy importante por parte del gobierno de los Estados Unidos, sin embargo se mantiene como un organismo independiente cuyos objetivos primordiales son:

1. Vigilar la actuación de los auditores de compañías públicas, sujetas a la Ley de Mercado de Valores en Estados Unidos (Securities Exchange Act.)
2. Establecer reglas para las auditorías
3. Forzar a los Contadores Públicos independientes al cumplimiento de las normas a través de actos disciplinarios.

Este organismo ya se encuentra funciones en Estados, de hecho, algunas firmas mexicanas se han tenido que registrar ante el PCAOB, debido a que auditan compañías mexicanas listadas en alguna de las bolsas de valores de Estados Unidos o auditan compañías subsidiarias de compañías extranjeras listadas en las bolsas de valores antes citadas.

En otros países, estos organismos independientes para la vigilancia de las firmas de auditoría ya se crearon o están en ese proceso. De hecho la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO, por sus siglas en inglés) en octubre de 2002 emitió una declaración de su Comité Técnico llamada “Principios para la vigilancia del auditor” y en

donde menciona que: “La confianza del inversionista es fundamental para una operación exitosa de los mercados financieros. Esta confianza depende de que el inversionista tenga información financiera creíble y confiable cuando tome decisiones para poder invertir.” Y agrega: “ El auditor externo juega un papel crítico e incrementar la confiabilidad de la información financiera al probar que la información financiera preparada por la administración presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la compañía de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”. Adicionalmente, menciona: “Una vigilancia efectiva de la profesión contable y de los auditores independientes es crítica para la confiabilidad en y la integridad del proceso de reporte de la información financiera”.

Por lo antes expuesto, IOSO establece lo siguiente:

1. Un mecanismo que supervise que el auditor cumple con las competencias y cualidades que debe tener antes de ser autorizado para realizar auditorías o que las mismas sean mantenidas o mejoradas para que pueda continuar auditando.
2. Un mecanismo que supervise la independencia que tiene el auditor (de hecho y de apariencia) en relación con el cliente autorizado.
3. un mecanismo que permite revisar, los sistemas de control de calidad establecidos en la firma, y la calidad y adecuada aplicación de las normas de auditoría, éticas y de independencia.
4. Un mecanismo que asegure la existencia de medidas disciplinarias.
5. un nivel de autoridad suficiente para tomar medidas sobre problemas detectados y en su caso ejercer medidas disciplinarias.

El Organismo de vigilancia en México

La creación de un organismo como éste no es trabajo fácil y la complicación empieza desde la selección del nombre. en un principio, el nombre del organismo fue “ Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos”, el cual, es un nombre kilométrico y sin siglas que pudieran ayudar a recordarlo fácilmente; en otras palabras, un nombre mercadológicamente poco viable. En la actualidad, se está pensando

en “Consejo de Vigilancia para Firmas de Auditoría” o COVIFIA, el cual es un nombre más manejable, pero esto es un tema todavía en discusión.

El IMCP se ha dado a la tarea de difundir este proyecto a través de varios medios. Sin embargo, hay muchas preguntas en el aire que se responderán a continuación, según se encuentra diseñado el proyecto del organismo actualmente.

¿A quienes van dirigidas las revisiones de este organismo?

En Un principio, va ir dirigido a las firmas que auditen estados financieros de compañías reguladas, pero la idea es que, en muy breve plazo, se abra también a las que auditan a entidades gubernamentales, así como a las que auditen a grandes contribuyentes; además, en un mediano plazo, a otro tipo de contribuyentes.

Se espera que en un inicio (en un periodo de tres años) las firmas revisadas sean 40, aproximadamente.

¿Cual es el procedimiento del registro?

Las firmas interesadas en el registro deberán llenar un formato y proporcionar la documentación en él solicitada, por ejemplo, una descripción del sistema de control de calidad, número de socios, número de oficinas, etc. se pagará una cuota de registro (aún no determinada). Con base en ese formato se deliberará si se acepta el registro o éste es rechazado. Las firmas registradas deberán ser revisadas en un periodo de tres años y si los resultados de la revisión son satisfactorios al final el periodo de arranque de tres años se dará un certificado de cumplimiento con el Boletín 3020, Control de Calidad.

¿Por qué debo registrarme?

En las recientes modificaciones que se hicieron a los estatutos del Impuse concluyó una obligación de todos los socios (se agregó a las firmas como socios), la cual es “Someterse a las labores de verificación y vigilancia relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones fundamentales de control de calidad que lleve a cabo el IMPC, ya sea directamente o a través del Consejo Mexicano... o cualquiera que sea el nombre que se le designe, en los términos que se establezca en el reglamento correspondiente”. Por lo que una vez que sala como reglamento podrá ser una obligación para la firma el registrarse.

Adicionalmente, será necesario si se quiere auditar compañías reguladas, ya que la CNBV a través de sus circulares y disposiciones de carácter general ha establecido a las empresas como

requisito que sean auditadas por firmas que formen parte de programas de control de calidad autorizados por la propia Comisión.

¿Quién va financiar a este organismo?

Es una buena pregunta y a la vez un tema escabroso. En un principio se está buscando el apoyo de las compañías reguladas y de las firmas (las cuales van a aportar personal para hacer las revisiones, en un inicio, pero bajo supervisión de personal del organismo), así como de otros grupos y organismos interesados en el proyecto.

¿Que las firmas aporten personal para hacer las revisiones no podría traer problemas de independencia o hacernos caer en esquemas como el de peer review?

Se podrá considerar que pueden existir ciertos problemas de independencia, sin embargo, considerando que el personal que supervisará las revisiones y el que emitirá los certificados u opiniones es completamente independiente, esto se mitiga. Adicionalmente, esto es algo que desaparecerá paulatinamente mientras el organismo se estabiliza económicamente en los primeros años. Posteriormente (se proyecta que en no más de cinco años), las revisiones serán realizadas por personal propio del COVIFIA.

BIBLIOGRAFÍA

- Código Fiscal de la Federación 2005.
- Biblioteca de Consulta Encarta Microsoft 2004.
- Diario Oficial de la Federación. 21 de abril 1959.
- DICCIONARIO Ilustrado Océano de la Lengua Española, 2003, MM Océano Grupo Editorial, S.A. , España.
- GARZA Mercado, Ario,1978, Manual de Técnicas De Investigación para Estudiantes de Ciencias Sociales, El colegio de México, México.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, 2004, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, Equus, México
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, 2004, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Comercializadora de Papeles Gráficos SA de CV., México.
- INTRODUCCIÓN a la Metodología de la Investigación,1993, Ed. Océano, México.
- LECHUGA Santilla, Efraín, 2005, Agenda Fiscal, Ediciones Fiscales Isef, S.A., México.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2004 y 2005.
- ORDOÑEZ, José Luis, 2003, El Dictamen Fiscal, Antecedentes, Reglamentación Y Estadísticas de Evaluación de La Actuación Profesional del Contador Certificado., Revista Fisco Actualidades ., Ediciones del IMCP, México.
- ORDOÑEZ, José Luis, 2004, Antecedentes, Normatividad y Estadísticas De Evaluación Profesional del Contador Público Registrado Al Emitir Un Dictamen Fiscal., Publicación del Colegio de Contadores Públicos de México, Vicepresidencia de Desarrollo y Capacitación Profesional Comisión de Auditoría Fiscal. 17 de febrero, México.
- SANCHEZ Miranda, Arnulfo,2003, Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación, Línea Universitaria ISEF, México.
- Revista "Contaduría Pública", 2005, Editada por el Órgano Oficial de Difusión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Mayo, México.
- RODRÍGUEZ Gómez, Gregorio, 1996, et. al Metodología de la investigación cualitativa, Universidad de Deusto, Bilbao.

RUIZ Olabuénaga, José Ignacio, 1996, Metodología de la investigación cualitativa. Universidad de Deusto. Bilbao.

TÉLLEZ Trejo, Benjamín Rolando, El dictamen en la Contaduría Pública, Tomo I. Color, 2001, México.

SANDOVAL Casilinas, Carlos, 1996, Investigación Cualitativa, Programa de especialización en teoría, métodos y técnicas de investigación social. Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES), Colombia.

TENORIO, Baena Jorge, 1990, Introducción a la investigación social, McGraw-Hill, México.

FUENTES ELECTRONICAS

www.bibliojuridica.org/libros/1/348/3.pdf: 12 Mayo 2005.

www.imcp.org.mx. : 26 de abril 2005

<http://www.investigalia.com/cualitativas.html>): 26 de abril al 11 de mayo 2005

<http://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo2.pdf>: 27 Abril 2005.

http://www.hemerodigital.unam.mx/ANUIES/colmex/foros/150/sec_5.htm: 15 Junio 2005.

www.sat.gob.mx.: 26 de abril al 11 de mayo 2005

www.schp.gob.mx :26 de abril al 11 de mayo 2005

www.dre-learning.com.mx/mdli/parte_4.htm 8 Junio 2005.

[www.Article-MethInvest-53\[1\].pdf](http://www.Article-MethInvest-53[1].pdf) : 2 Junio 2005.