

EL CONTADOR PÚBLICO Y LA REFORMA DEL DICTAMEN FISCAL

Mariana Aranda Estrada
mariana_aranda_estrada@hotmail.com
Sergio Arcos Vázquez
sergio.arcos@uaem.mx
Jacqueline Quiroz González
jackyquiroz@gmail.com

Fecha de recepción: 27.11.2015

Fecha de aceptación: 28.12.2015

Resumen

El objetivo del presente trabajo es analizar de manera descriptiva y cualitativa la repercusión a la reforma de la no obligatoriedad del dictamen fiscal en el desarrollo de la profesión de la contaduría pública, específicamente en la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, dado que desde su génesis tuvo como objetivo coadyuvar al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; situación que favoreció una de las áreas de actuación del contador público. El presente análisis es un estudio de caso aplicado a una muestra de los socios autorizados para dictaminar en el Colegio de Contadores Públicos de Morelos A.C. cuyos datos obtenidos se procesaron en el paquete estadístico SPSS versión 15.

Palabras clave: Profesión, repercusión, contador público autorizado, dictamen fiscal

Abstract

The aim of this paper is to analyze in a descriptive and qualitative way the impact of the tax policy of no compulsory opinion tax in the development of the accountancy profession mainly in the auditing of the taxpayer's financial statements given that since its origin it had the aim of helping the taxpayer to meet their tax duties—situation which improves the accountant's life. The current analysis is a case study where only some accredited partners participated reviewing financial information. These partners are from the Colegio de Contadores Públicos de Morelos .A.C, the information was processed with the Statistical Package For the Social Sciences (SPSS) edition 15.

Keywords: Profession, impact, public, accountant, tax opinion

Introducción

I. Marco teórico

El origen etimológico de la palabra profesión proviene del latín *professio-nis* que significa la acción y el resultado de profesar (Larousse, 1984); sin embargo, actualmente el término es utilizado como el ejercicio de un oficio o el desempeño de un determinado género de trabajo de un modo habitual (Elizondo, 2003) y de acuerdo con el diccionario word reference que a la letra la define como el “empleo, oficio o actividad que se realiza habitualmente a cambio de un salario”, se concluye que para el presente trabajo el término profesión se refiere al desarrollo de un oficio o actividad ordinaria a cambio de una retribución económica.

Retomando un poco la historia, las distintas profesiones han sido clasificadas; como “las que no necesitan aptitud especial y en las que la requieren” de acuerdo con (Piorkowski en Ugarte 1926); de manera similar, tomando en consideración “la división fundamental de Santo Tomás de las artes serviles y liberales basada no en la exclusión sino en el predominio, bien del trabajo manual o bien de las facultades superiores”, se obtiene como resultado que las profesiones se clasifican en mecánicas y liberales, de igual forma que Santo Tomás, Ramón Llull en Da Costa(2006) clasificó las artes en mecánicas y liberales.

El término liberal fue asignado en sus orígenes a las artes, posteriormente a las profesiones, precisamente porque quienes las ejercían gozaban de libertad e independencia,(González,1960); sin embargo, el proceso creciente de las profesiones originó gran competencia profesional aunado a ésta “no sólo ha envilecido la retribución, sino que ha diluido el prestigio” (Fraga en González 1960), fase que prevalece en el siglo XXI con mayor énfasis, ya que debido al incremento de profesionistas y la competencia; los poseedores de títulos universitarios se han visto en la necesidad de cambiar el concepto de generar por el de obtener ingresos fuera del ejercicio libre de su profesión.

Para el presente trabajo se considera como profesión liberal la actividad que es desempeñada habitualmente a cambio de una retribución económica al servicio de la comunidad por individuos cuyos conocimientos, habilidades y actitudes fueron adquiridos durante el proceso enseñanza-aprendizaje en las instituciones

de educación superior y reforzados durante el ejercicio del servicio social y prácticas profesionales; por lo tanto, la contaduría pública es una profesión liberal y para su ejercicio el individuo debe de cumplir con requisitos académicos que culminan con el título profesional expedido por una institución universitaria, así como con requisitos sociales, tales como; satisfacer una necesidad pública y su actuación debe estar regulada por un conjunto de normas y requisitos legales establecidos en el artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). De igual manera debe existir un cuerpo colegiado que este al pendiente del bienestar y progreso de la profesión.

Así tenemos que el profesional de la contaduría pública cuenta con el título profesional, satisface un determinado interés público, dispone de un código de ética profesional y su existencia está fundamentada en el artículo 5º de la CPEUM que menciona: “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión,... que le acomode, siendo lícitos.” Siendo la Secretaría de Educación Pública (SEP) quién expide la cédula profesional con la que el contador puede ejercer libremente su profesión; así mismo el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP,2015) que es el organismo cuya misión es “Fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en beneficio de la sociedad.”, es la agrupación que se encarga de velar por la responsabilidad, comportamiento y establecimiento de estándares de calidad que debe cumplir el profesionista durante el ejercicio de la profesión.

Dentro de las actividades que el contador lleva a cabo se encuentran tipificadas dentro del Código de ética (IMCP, 2012) las realizadas tanto en el sector público como en el privado, las de docente y las correspondientes a la práctica independiente; que es en donde el término de profesión liberal es aplicado de forma primordial, de la práctica independiente se desprende un variado número de servicios que el profesionista de la contaduría pública desarrolla, tales como: contabilidad, finanzas, consultoría, contador general, contralor, gerente de presupuestos, gerente de finanzas, contador de impuestos, contador de costos, docencia, investigador, auditor, entre otros, (Romero, 2010), de los cuales el referido para el presente trabajo es el de contador público como auditor y específicamente es la auditoría de estados financieros para efectos fiscales. La característica fundamental de la información financiera presentada en los

estados financieros de acuerdo al CINIF (2015) en la NIF C-4 párrafo 3 es la utilidad y “es la cualidad de adecuarse a las necesidades comunes del usuario general”, esta información financiera es presentada a través de los estados financieros, cuyo objetivo es la toma de decisiones adecuada y dentro de los usuarios de la información financiera contenidos en el (CINIF) 2015 en la NIF A-3 párrafo 8 inciso c se encuentran entre otros; las “unidades gubernamentales [que son] las responsables de establecer políticas...fiscales...” por lo que, la información económico financiera preparada a través de la contabilidad ha pasado de ser utilizada de manera clásica por los dueños o inversionistas a otros sectores, en este caso específico por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP, 2016) que tiene como “...misión proponer, dirigir y controlar la política económica del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal...” esta Secretaria como dependencia del gobierno federal delega en el órgano desconcentrado: Sistema de Administración Tributaria ;(SAT,2016b) “...la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias...” Por lo tanto uno de los servicios del contador público es la auditoría que se origina por una necesidad social generada gracias el desarrollo económico nacional e internacional del país y la complejidad empresarial, en donde los dueños o inversionistas delegan la función de la administración de los recursos en manos de expertos, y dado que la transparencia de la información económico-financiera es una cualidad inherente de la misma, ésta debe quedar como tal ante los usuarios tanto internos como externos y que mejor que sea validada por la opinión del especialista en revisar y opinar sobre la situación y desarrollo de los conceptos y cifras presentadas en los estados financieros.

La auditoría es el “elemento clave de la cadena de información para garantizar la transparencia informativa, y se encuentra sometida a un proceso de revisión que afecta al concepto, contenido, alcance y responsabilidad de la actividad de los profesionales” que la lleven a cabo (Fernández, 2008). Para Porter y Burton (1983) la auditoría es el “examen de la información por una tercera persona distinta de quién la preparó y del usuario, con la intención de establecer la veracidad y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de la información para el usuario...” de acuerdo con Holmes (2000) “ es el examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos

financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos”

La definición del IMCP (2008) dice “es el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional, respecto a si dichos estados, presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados”

De acuerdo con el Marco de Referencia de las normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados emitido por el IMCP(2013) la auditoría es el trabajo de aseguramiento o examen objetivo de la información financiera preparada en todos los aspectos materiales por la administración de la entidad que emana de los estados financieros para incrementar el grado de confianza de los usuarios (que no sean la parte responsable) elaborados sobre un marco de información financiera aplicable en las circunstancias, cuya finalidad es emitir un informe que conlleva de manera clara una conclusión u opinión del Auditor. Derivado de lo anterior se aprecia que tanto la definición del IMCP. como la de las Normas de Auditoría se refieren propiamente a la revisión de los estados financieros; mas no así las primeras definiciones que se aplican de manera genérica a todo tipo de información; por lo tanto para estos efectos es aplicable la de las Normas de Auditoría, ya que el tema es el dictamen fiscal, y el dictamen es la opinión de un auditor en relación a lo manifestado en los estados financieros de los contribuyentes (Holmes, 2000); para efectos fiscales el IMCP (2014) describe al dictamen como un documento formal que contiene la opinión razonada de que la información presentada ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable cuyo objetivo consiste en otorgar confianza, tanto a los contribuyentes como a las autoridades fiscales sobre el razonable cumplimiento de las obligaciones impositivas por parte de los contribuyentes, dicha opinión proviene de la respectiva auditoría de los estados financieros realizada conforme a las normas internacionales de auditoría.

Fundamentos, antecedentes, evolución, impacto del dictamen fiscal en la profesión.

El artículo 31 fracción IV de la CPEUM establece a obligación de todos los mexicanos para contribuir al gasto público de la federación,... de manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes, de acuerdo con Yáñez y Ávila (2014) contribuir es dar o pagar a cada uno la cuota que le corresponda por una contribución mientras que gastar significa extender o emplear el dinero en una cosa; así mismo, el artículo 16 de la mencionada Constitución en su párrafo 16 menciona lo siguiente “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente... exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales,...” Por lo que el Estado tiene que vigilar que los ciudadanos contribuyan de manera proporcional y equitativa lo que corresponda, motivo que dio origen al nacimiento de la actividad denominada auditoría, para efectos fiscales realizada por un contador público independiente debidamente certificado y autorizado por los organismos correspondientes; actividad que es parte del ejercicio de la profesión liberal: contaduría pública y surge con el decreto presidencial publicado en el DOF del 30 de abril de 1959 (antecedentes y reglamentación de la dirección general de auditoría fiscal, (2016) en el que, se menciona “que la asistencia técnica de los contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar la buena fe y permitirá al fisco reorientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía...”

Esta actividad es una medida de fiscalización indirecta en apoyo a la Dirección Fiscal Federal; sin embargo, no significa que la autoridad correspondiente no pueda ejercer sus facultades previstas en el artículo 1º del mencionado decreto donde dice que “se establece a la Dirección Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes”; así mismo se origina la obligación para los contribuyentes de dictaminar sus estados financieros, utilizando la opinión del contador como un intermediario para facilitar la fiscalización a la Dirección correspondiente

Actualmente la Dirección Fiscal Federal es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. (AGAFF).

Como puede apreciarse a partir de 1959 el ejercicio de la contaduría pública como profesión liberal específicamente la actuación del contador público como independiente se ve favorecida, dado que es un profesionista que está reconocido por el ejecutivo para realizar la fiscalización de los contribuyentes que requieran de sus servicios para efectos de emitir un dictamen fiscal, situación que presenta mayor auge positivo a partir del 1º de enero de 1991 cuando entraron en vigor las disposiciones del art. 32-A del código fiscal de la federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo (IMCP, 07.2009/2010). Estas disposiciones tuvieron efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990; y fueron publicadas el 26 de diciembre de 1990, los efectos positivos en la profesión son importantes ya que se incrementa el número de contadores registrados ante la AGAFF de manera significativa y a la par un esfuerzo importante en materia de capacitación, siendo en 1992 cuando se incorpora dentro de la legislación fiscal el cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua (NEPC), o bien presentar un examen ante la autoridad; para ese entonces la NEPC ya gozaba de determinado prestigio pues había sido implementada desde 1979, dicho de otra manera esta norma es la base sobre la que descansa la confianza y credibilidad de la profesión (IMCP, 2012) norma vigente hasta diciembre de 2014 ya que a partir de enero de 2015 el IMCP (2015) la denomina Norma de Desarrollo Profesional Continuo (NDPC), en esta etapa la profesión contable tuvo un periodo de fortalecimiento y estabilización y culmina con la no obligatoriedad de dictaminar estados financieros a partir del 1º de enero de 2014 (Peña, 2013). Cabe hacer mención que Calderón (2010), publicó en el decreto del 30 de junio de 2010, facilidades administrativas en donde ya se hacía mención de la no obligatoriedad de la presentación del dictamen fiscal ya que en los considerandos establece:

Párrafos 9.- “Que algunos contribuyentes tienen la obligación de presentar un dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado, lo que si bien constituye un instrumento de fiscalización indirecta, tiene un costo importante para los contribuyentes, adicional al costo normal de sus registros contables y al cumplimiento de otras obligaciones fiscales;.”

Párrafo 10 “Que... se estima conveniente otorgar una facilidad administrativa a los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, ...consistente en que puedan optar por no presentar dicho dictamen, lo cual les permitirá reorientar los recursos [y] cubrir otras necesidades;”

Párrafo 11.- “Que la facilidad señalada en el considerando anterior no será aplicable a las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta,...”;

Párrafo 12.-“Que no se otorga la facilidad relacionada con la presentación del dictamen antes señalada en los casos de fusión o escisión de sociedades o tratándose de entidades de la Administración Pública Paraestatal,...”

El artículo 3º del Decreto dice:” -Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en los artículos 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación... se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado..., podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.”,

La aplicación del presente artículo esta manifestada en el artículo 2º transitorio del mismo decreto que a la letra menciona: “Lo dispuesto en el artículo tercero del presente Decreto será aplicable a los dictámenes sobre estados financieros que deban presentarse por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores”

Continuando con lo anterior el decreto presidencial publicado en el diario oficial de la federación del 9 de diciembre 2013 hace alusión a lo siguiente: las personas físicas y morales que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00 y su activo sea superior a \$79,000,000.00 o que haya tenido por lo menos 300 trabajadores, podrán optar por dictaminar sus estados financieros por un contador público autorizado, quedando exceptuadas las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal; sin embargo, también menciona que; los contribuyentes que ejerzan la opción de dictaminar no deberán presentar la Declaración Informativa sobre su Situación Fiscal (DISIF) referida en el artículo 32-H.

Por otra parte el artículo 32-H menciona que los contribuyentes que deberán cumplir con la DISIF ante las autoridades fiscales son las personas morales en los términos del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que en el último ejercicio fiscal anterior hayan declarado ingresos para efectos de la LISR iguales o superiores a \$644,599,005.00; así como los contribuyentes que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista o en bolsa de valores; las sociedades que pertenezcan al régimen opcional para grupos de sociedades; las entidades paraestatales de la administración pública federal, las personas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, y cualquier persona moral residente en México que tenga operaciones con residentes en el extranjero, siempre y cuando no opten por dictaminarse.

De lo descrito anteriormente surge la pregunta principal del tema a tratar, y es ¿Qué repercusión tiene en el desarrollo de la profesión liberal la no obligatoriedad del dictamen fiscal?; pero también se tienen otras ¿Los contadores públicos en general no son las personas idóneas para realizar los actos de fiscalización encomendados desde que se fundó la Dirección Fiscal Federal actualmente AGAFF?, ¿La eliminación de la obligatoriedad del dictamen fiscal contribuye al mejoramiento de la economía del país? ¿La no obligatoriedad de dictaminarse representa una disminución en costos económicos para el contribuyente? ¿La autoridad correspondiente dispone de los recursos humanos y económicos para realizar la investigación y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes?, ¿La entrega de la Declaración Informativa de la Situación Fiscal para algunos contribuyentes representa realmente una facilidad administrativa?

En relación a la frase “el dictamen fiscal ya no es necesario: SAT” y al comentario de que, de 100 dictámenes presentados por contadores autorizados el 98% presentó irregularidades, adicionando que actualmente los dictámenes generan costos adicionales para los contribuyentes, agregando además que el dictamen surgió como medio para ayudar a la autoridad ante la falta de cobertura y que, por lo tanto, ahora el SAT puede realizar auditorías más velozmente gracias a la tecnología e identificar a los que no están cumpliendo correctamente; se deriva que gracias a los dictámenes con irregularidades, el dictamen deja de cumplir el objetivo para el cual fue creado (Núñez, 2013) ; sin embargo, de acuerdo

al decreto de 1959 y al comentario de Ortega (2013) en el que se dice que el dictamen surgió si como un medio de fiscalización indudablemente; también surgió para que los contribuyentes reciban apoyo por parte de los contadores públicos y sus conocimientos; de manera tal que cuando el contador público en el desempeño de su revisión, observa diferencias de contribuciones por enterar, éstas son corregidas por él antes de presentar el dictamen fiscal, incluso son consideradas por él mismo al presentar la declaración anual a fin de evitar que sean observadas por el contador público en su dictamen fiscal y éste sea emitido sin salvedades; de ahí que el contador público que dictamina cumple más allá de apoyar en la fiscalización con los pagos de sus obligaciones fiscales también asesora contable y financieramente a los contribuyentes, pues revisa la situación y desempeño de las operaciones financieras que realiza cada contribuyente.

Sin embargo, la opinión respecto a los contadores públicos autorizados que realizan auditorías para efectos fiscales deja mucho que desear sobre su actuación profesional, ya que a raíz de la noticia publicada por el administrador general de auditoría fiscal federal (Luna,2016) donde declara el “SAT sanciona 671 contadores por error en dictamen” y peor aún exhortó a los contribuyentes a que denuncien irregularidades provenientes de la revisión de los mismos contadores y publica que al 31 de diciembre de 2014 la cantidad de sancionados fue de 900, para ese ejercicio; indicando que este número corresponde al 10% del total de contadores que emiten dictámenes y al 31 de diciembre de 2015 fueron 671 de un total de 3327, indicando asimismo que 428 fueron amonestados y 243 suspendidos y cancelados.

De acuerdo a la información estadística del SAT (2016a); el padrón de contadores públicos que emitieron dictámenes que presenta por los años siguientes es como sigue:

Año	Número de contadores públicos registrados
2010	6,023
2011	5,904
2012	5,883
2013	5,787
2014	5,304
2015	3,327

Fuente: Elaboración propia

Como puede observarse el 10 % del año 2014 corresponde a 530 contadores que de acuerdo a lo publicado fueron sancionados, cifra que no corresponde a la mencionada.

Por otra parte los contadores sancionados del periodo 2015 corresponden a un 20% del total registrado.

Deduciendo entonces dos aspectos importantes; el primero, no coinciden las cifras del 2014; y el segundo, en el 2015 se aprecia que los contadores de acuerdo al SAT, no cumplen satisfactoriamente con compromiso de apoyar tanto en la fiscalización a contribuyentes.

Otras cifras importantes son las de los contadores registrados:

Número de contadores autorizados para realizar dictámenes fiscales		
2009	2012	2013
*17,486 (SAT folio0610100170509)	**17,954	*18175 (SAT FOLIO0610100088113)

Fuente: *Yañez y Ávila (2014);** Grajela (2012)

De los 18,175 registrados de 2013, comparados con los que dictaminan que son al padrón del SAT 5787, la diferencia pudiera ser comprendida con el análisis presentado por Grajela (2012); en donde presenta:

De los 17,954 registros otorgados a marzo de 2012, se han cancelado 10,010, por las razones siguientes:

razones:

Fallecimiento	768
Peticiones voluntarias	403
Actuación profesional	218
Por no dictaminar (suspenden su práctica profesional)	8,621
TOTAL	10,010

Fuente: elaboración propia

La cifra que resulta de la diferencia entre los registrados y los cancelados es de 7944, que son los que debieran estar autorizados, razón por la que en el padrón del SAT; los que dictaminan son 5833.

Lo que da la pauta a comprender que la cifra de 18,175 registrados ante el SAT en 2013; requiere de un análisis como el del año anterior, de tal forma que además de no existir la obligatoriedad de dictaminarse a partir de 2010 y el no

disponer del análisis mencionado, justifica los datos presentados por el padrón del SAT.

II metodología

El presente estudio es un estudio de caso aplicado a una muestra representativa de 27 contadores de un total de 43 que son socios del Colegio de Contadores Públicos de Morelos y que se encuentran debidamente certificados y autorizados para realizar auditorías para efectos fiscales y emitir su opinión en el denominado dictamen fiscal. El estudio es de carácter cualitativo y análisis numérico descriptivo, para lo cual se utilizó el SPSS 15, de donde se obtienen datos comparativos sobre la repercusión de la reforma fiscal al dictamen en el desarrollo e ingresos de la profesión ya que el objetivo del tema es responder a la pregunta ¿Qué efectos tiene en el desarrollo de la profesión liberal la no obligatoriedad del dictamen fiscal? Para la obtención de la información se aplicó un cuestionario de 22 preguntas de elaboración propia al 62.7% de la población total que tiene registro para dictaminar y son socios del colegio; el cual consta de datos generales, formación profesional, situación laboral y las áreas de actuación profesional. El cuestionario fue aplicado de forma personal a cada uno de los participantes durante tres semanas, algunos de los ítems son una escala tipo Likert con tres opciones de respuesta como poco, mucho y nada; otros son de carácter informativo; a continuación se describe el instrumento

I Datos generales:

1 Edad 2 Género

II Formación profesional

3 Estudios realizados y año de obtención 4 ¿Está inscrito actualmente a algún curso o posgrado? 5 Nombre del curso o posgrado 6 ¿En qué medida las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) contribuyen a la realización de su trabajo? 7 ¿Cómo considera su capacitación en las TIC? 8 señale las TIC que utiliza en el desarrollo de sus actividades.

III Situación laboral

9 ¿Tiene más de un trabajo? 10 señale el sector en el que se desempeña 11 En relación al 100% de sus ingresos, señale en que porcentaje participan sus actividades en los siguientes sectores

IV 12 Áreas de actuación profesional, contabilidad, auditoría externa, auditoría interna, finanzas, organización fiscal, asesoría, auditoría administrativa y

operacional y alta dirección. 13 De las siguientes actividades como contador independiente señale con qué frecuencia las realiza. 14 Cómo función de la Contaduría Pública, señale el impacto que tiene la reforma al dictamen fiscal en el desarrollo de la profesión. 15 Debido a la reforma al dictamen fiscal, la repercusión en sus ingresos es, 16 Anote el número de auditorías para efectos fiscales que realizó durante los siguientes ejercicios; 17 ¿Cuál es la actividad de las empresas a las que realiza o realizó auditorías de estados financieros para efectos fiscales? 18 ¿Su registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) se encuentra vigente? 19 ¿Su registro de certificación en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos está vigente? 20 ¿En qué porcentaje considera que la adición del art. 32 H relativo a la Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal (DISIF) que tiene que hacer el propio contribuyente que no opte por dictaminarse conforme el Código Fiscal de la Federación, es una facilidad administrativa para él? 21 ¿Cuántas personas colaboran actualmente en su despacho contable? y 22 ¿Cuántas personas colaboraban en su despacho antes de la reforma al dictamen fiscal?

III resultados

El promedio de edad de los contadores que dictaminan, corresponde aproximadamente a 54 años.

El 88.9 % de los auditores certificados y autorizados son del género masculino y tan sólo el 11.1 % representa a las mujeres, lo cual indica que en el desarrollo de la actividad antes mencionada, son los hombres quienes preferentemente la realizan.

En relación con su formación profesional se tiene lo siguiente:

Formación profesional	Frecuencia	Porcentaje
Especialidad	11	40.7
Maestría	15	55.6
Doctorado	1	3.7
TOTAL	27	100

De donde es importante resaltar que los contadores auditores se preocupan por prepararse para el ejercicio de la profesión más no así en la investigación.

Relativo al uso de las Tecnologías de Información y Comunicación (TICs) como apoyo en el desarrollo de la auditoría, el 96.3 % reconoce que son de valiosa ayuda mientras que el 3.7 % comenta que es poco el apoyo.

Capacitación en el uso de las TICs		
	Frecuencia	%
Mala	1	3.7
Buena	11	40.7
Suficiente	13	48.1
Excelente	2	7.4
Total	27	100

Del total de los auditores el 51.9 % tienen más de un trabajo, solo el 48.1% se desempeñan como independientes.

Derivado de lo anterior se observa que el profesionista independiente se desenvuelve principalmente en el ámbito educativo.

Sector	Frecuencia
Gubernamental	6
Privado	1
Independiente	27
Educativo	11
Negocio propio	2

Como se ha mencionado con anterioridad el contador auditor cuenta con varias áreas de actuación profesional; sin embargo, sólo algunas de ellas se relacionan con las actividades que realiza como contador independiente; en la siguiente tabla se puede dar cuenta de lo mencionado:

Tabla de ANOVA						
		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
CONTABILIDAD * p13_1 1act indep conta de personas fisca	Inter-grupos	2.860	2	1.430	6.747	.005
	Intra-grupos	5.087	24	.212		
	Total	7.947	26			
ORGANIZACION * p13_1 1act indep conta de personas fisca	Inter-grupos	3.894	2	1.947	9.148	.001
	Intra-grupos	4.895	23	.213		
	Total	8.788	25			
ASESORIA * p13_1 1act indep conta de personas fisca	Inter-grupos	2.398	2	1.199	9.773	.001
	Intra-grupos	2.944	24	.123		
	Total	5.342	26			
CONTABILIDAD * p13_2 act indep conta de personas morales	Inter-grupos	3.422	2	1.711	9.076	.001
	Intra-grupos	4.525	24	.189		
	Total	7.947	26			
FISCAL * p13_3 auditoria externa a personas fisca	Inter-grupos	2.018	2	1.009	7.027	.004
	Intra-grupos	3.445	24	.144		
	Total	5.463	26			
CONTABILIDAD * p13_4 auditoria externa a personas morales	Inter-grupos	3.004	2	1.502	7.295	.003
	Intra-grupos	4.942	24	.206		
	Total	7.947	26			
AUDITORIA EXTERNA * p13_4 auditoria externa a personas morales	Inter-grupos	7.238	2	3.619	10.952	.000
	Intra-grupos	7.931	24	.330		
	Total	15.169	26			
FISCAL * p13_4 auditoria externa a personas morales	Inter-grupos	2.530	2	1.265	10.348	.001
	Intra-grupos	2.933	24	.122		
	Total	5.463	26			
CONTABILIDAD * p13_5 asesoría contable	Inter-grupos	4.625	2	2.312	16.706	.000
	Intra-grupos	3.322	24	.138		
	Total	7.947	26			
FISCAL * p13_5 asesoría contable	Inter-grupos	1.855	2	.927	6.168	.007
	Intra-grupos	3.608	24	.150		
	Total	5.463	26			
ASESORIA * p13_5 asesoría contable	Inter-grupos	3.980	2	1.990	35.093	.000
	Intra-grupos	1.361	24	.057		
	Total	5.342	26			

	Inter-grupos	1.950	1	1.950	8.130	.009
CONTABILIDAD * p13_6 asesoría fiscal	Intra-grupos	5.997	25	.240		
	Total	7.947	26			
	Inter-grupos	2.387	1	2.387	19.399	.000
FISCAL * p13_6 asesoría fiscal	Intra-grupos	3.076	25	.123		
	Total	5.463	26			
	Inter-grupos	3.094	1	3.094	34.414	.000
ASESORIA * p13_6 asesoría fiscal	Intra-grupos	2.248	25	.090		
	Total	5.342	26			
	Inter-grupos	2.718	2	1.359	6.239	.007
CONTABILIDAD * p13_8 auditoría gubernamental	Intra-grupos	5.228	24	.218		
	Total	7.947	26			

En el caso de la contabilidad con personas físicas esta se correlaciona con las áreas de actuación de contabilidad, organización y auditoría con una $p \leq 0.005$ para cada una de ellas. La referente a la contabilidad con las personas morales solo se relaciona con la de contabilidad ($p \leq 0.001$).

Para la auditoría externa a personas físicas, únicamente se relaciona con una significatividad de 0.004 con el área de fiscal; mientras que la auditoría externa a personas morales se relaciona con las áreas de contabilidad, fiscal y auditoría externa, con una $p \leq 0.001$ para las dos primeras y con una $p \leq 0.005$ para la tercera.

En relación con la asesoría contable, esta presenta relación con las áreas de contabilidad, fiscal y asesoría, con una $p \leq 0.001$, $p \leq 0.007$ y $p \leq 0.001$ respectivamente.

La asesoría fiscal únicamente se relaciona con las áreas de fiscal y contabilidad. Y finalmente la auditoría gubernamental solo presenta relación con el área de contabilidad con una $p \leq 0.010$.

El 88.9 % de los contadores opinó que el impacto a la reforma fiscal sobre la no obligatoriedad disminuyó su fuente de trabajo y sus ingresos, el 7.4% opina que permanece igual y el 3.7% manifiesta que hubo incremento tanto en el trabajo como en los ingresos.

El promedio de dictámenes es el siguiente en los últimos cuatros años.

Año	Promedio dictámenes
2012	11
2013	10
2014	4
2015	1

El promedio del personal antes de la reforma fiscal era 13 personas por auditor y actualmente es de ocho.

El 66.7% de los contadores opinan que la DISIF no es una facilidad administrativa, el 22.2% opinan que en un 25% es facilidad, el 7.4% que un 50 % y el 3.7% que es al 100%.

IV. Conclusiones

La no obligatoriedad de dictaminarse repercutió tanto en la demanda del trabajo de la profesión como en la disminución de los ingresos del contador independiente, trayendo consigo un menor consumo en el mercado interno de nuestro país, situación que afectará en la producción de bienes de consumo al no haber demanda de dichos bienes, de manera indirecta las personas contratadas también se vieron disminuidas; y existe la probabilidad de que los estudiantes no puedan acudir a los despachos contables a realizar sus prácticas profesionales, por lo que la calidad de los futuros contadores se verá afectada por las nuevas disposiciones fiscales relativas al dictamen fiscal.

El no tener que dictaminar provocará que los contadores pierdan el interés de estar autorizados por la AGAFF, desde luego tampoco buscarán certificarse, por lo que los colegios se verán afectados tanto como el IMCP.

En relación a los contadores sancionados, que en 2015 fueron el 20%, es recomendable enfatizar que es necesario que las Instituciones de Educación Superior redimensionen las Unidades de Aprendizaje (UA) de los planes de estudio, de acuerdo al código de ética profesional, conforme a las normas

internacionales de auditoría durante el ejercicio profesional; ya que es en las UA donde en su gran mayoría están las correspondientes al dictamen fiscal; lo cual requerirá de un análisis sobre las necesidades actuales de las entidades económicas y las actividades que realiza el contador.

El dictamen fiscal ofrece a las autoridades hacendarias un instrumento para complementar sus actos de vigilancia y recaudación de manera indirecta e incrementar sus ingresos; sin embargo, la misma autoridad ha generado desconfianza en los contribuyentes que se dictaminaban, al no observar la revisión secuencial, solicitando información directamente al contribuyente y no al auditor como debe ser.

La DISIF es sólo para contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta por lo que deben de presentarla contribuyentes que estén en el ámbito de la Administración General de Grandes Contribuyentes del SAT y se encuentren en los supuestos de este artículo. Por lo que se considera que sí es una facilidad administrativa, ya que la pequeña y mediana empresa por sus ingresos difícilmente caería dentro de la obligación de presentar dicha declaración informativa sobre su situación fiscal.

Referencias bibliográficas

ANTECEDENTES Y REGLAMENTACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL. (2016). In <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/5457/Capitulo1.pdf> (1st ed.). Retrieved from <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/5457/Capitulo1.pdf>

CALDERÓN, F. (2010). Decreto del 30 de junio de 2010. *Diario Oficial De La Federación*, una única página.

CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., (2015), *Normas de información financiera*, México, ed. Instituto mexicano de contadores públicos, A.C.

DA COSTA R. (2006) *Las definiciones de las siete artes liberales y mecánicas en la obra de Ramón Llull*, Brasil, Anales del Seminario de Historia de la Filosofía vol 23 (2006) pp. 131-164

ELIZONDO L. A. 2003, *Inducción a la profesión contable, selección y desarrollo*. México, ECASA.

FERNÁNDEZ V.S. (2008) *teoría y práctica de la auditoría i. concepto y metodología*, Madrid, Pirámide.

GONZALEZ, L. (1960), “*la independencia de las profesiones liberales*” en Revista de Estudios Políticos, No.113-114, pp.147-158.

GRAJELA.T.L (2012).*El dictamen fiscal como herramienta de fiscalización* en Revista contaduría pública 6-2012 Junio 2012 pp.58-59, edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

HOLMES A.W.(2000), *Principios básicos de auditoría*, México, CECSA

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (07.2009/2010), “*Dictamen Fiscal en México*” México, En boletín de prensa, México: Ed. Instituto mexicano de contadores públicos, A.C.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2008), Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar, México, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2012) *Dictamen fiscal pasado, presente y futuro*. En Revista Contaduría Pública. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2012), *Código de ética profesional México*, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2013) *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, México, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2014), “*Beneficios del dictamen fiscal*” México, En boletín de prensa, México: Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2015), *Norma de Desarrollo Profesional Continuo*, México, ed Instituto mexicano de contadores públicos, A.C.

LAROUSSE. (1984) Diccionario. *Pequeño ilustrado*. Argentina. Ed. Larousse.

LUNA (2016) SAT sanciona 671 contadores públicos por error en dictamen. *El Economista*, p. una única página. Retrieved from <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/02/18/sat-sanciona-671-contadores-publicos-error-dictamen>

NUÑEZ, A. (2013). El dictamen fiscal ya no es necesario: SAT. *El Economista*, p. una única página. Retrieved from <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2013/09/29/dictamen-fiscal-ya-no-necesario-sat>

ORTEGA, L.R. (2013) Y después del dictamen ¿Qué nos queda? En revista puntos_finos_11_2013, edit Thomson Reuters.

PEÑA, E. (2013). Decreto del 9 de diciembre de 2013. *Diario Oficial De La Federación*. Una página

PORTER T.W. Y BURTON J.C. (1983), *Auditoria un enfoque conceptual*, México, Limusa

ROMERO L.Á. (2010) *Principios de contabilidad*, México, Mc Graw Hill/ Interamericana de México S.A de C.V.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (2016) en <http://www.gob.mx/hacienda>, recuperado el 21 de febrero de 2016.

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2016a) en http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html, recuperado el 27 de febrero de 2016

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2016b) en http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx recuperado el 25 de febrero de 2016

UGARTE, E.E. (1926), *La orientación en las profesiones liberales*. En orientación profesional en estudios y conferencias, Congreso de Estudios Vascos (4o. 1926. Vitoria), San Sebastián: Eusko-Ikaskuntza, 1927, (pp. 99-119).

YAÑEZ, R.J Y AVILA, M, H (2014); *Dictamen de estados financieros para efectos fiscales: naturaleza jurídica, evolución e incongruencias*, en la Revista Contaduría y Administración, próxima publicación edit. Facultad de Contaduría y Administración UNAM

Mariana Aranda Estrada
mariana_aranda_estrada@hotmail.com

C.P y M.A.

Sergio Arcos Vázquez
sergio.arcos@uaem.mx

L.I y MA

Jacqueline Quiroz González
jackyquiroz@gmail.com

C.P