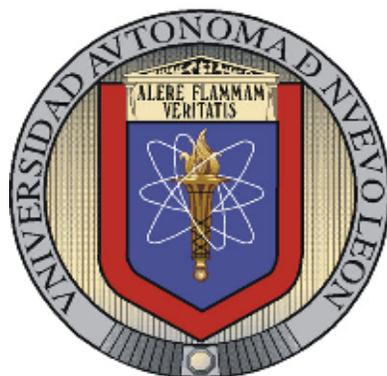


UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
División de Estudios de Posgrado



**ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONTROL INTERNO FISCAL Y SU INCIDENCIA
EN LAS CONTINGENCIAS FISCALES EN LA INDUSTRIA MANUFACTURERA
DE NUEVO LEÓN.**

Tesis Doctoral presentada por

Alfonso Hernández Campos

Monterrey, México.

Mayo 2011

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
DOCTORADO EN CONTADURIA

Los miembros del comité de tesis recomendamos que la presente tesis del M. I. Alfonso Hernández Campos sea aceptada como requisito parcial para obtener el grado académico de Doctor en Contaduría.

Comité de Tesis:

Dra. Martha del Pilar Rodríguez G.
Director de Tesis

Dr. Adrian Wong Boren
Asesor

Dr. Klender Aimer Cortez A.
Asesor

Dra. Adriana Verónica Hinojosa C.
Asesor

Dr. Juan Rositas Martínez
Asesor

DEDICATORIA

A Jessica y Alfonso

AGRADECIMIENTOS

Primeramente a Dios, al MIA Eliud G. Palacios Treviño Director de FACPYA, al Dr. Francisco Javier Jardines Garza Subdirector de Posgrado de FACPYA, a mis asesores doctorales, a mis maestros de doctorado y a todas aquellas personas que contribuyeron directa e indirectamente en la realización del presente trabajo de investigación.

Muchas Gracias a Todos

ABREVIATURAS y TÉRMINOS TÉCNICOS

ACC	Australian Criteria of Control
ALTEX	Altamente Exportadora
BM	Banco de México
CF	Contingencias Fiscales
CFF	Código Fiscal de la Federación
CAINTRA	Cámara de la Industria de la Transformación
CI:	Control(es) Interno(s)
CIF	Control(es) Interno(s) Fiscal(es)
CINIF	Comisión de Normas de Información Financiera
COCO	Control Committee of the Canadian
COMCE	Consejo Mexicano de Comercio Exterior Noroeste
COSO	The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
EDF	Estructura Departamental Fiscal
EF	Estado(s) Financiero(s)
EOF	Estrategias de Optimización Fiscal
ICE	Impuestos al Comercio Exterior
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
IMNL	Industria Manufacturera de Nuevo León
INEGI:	Instituto Nacional de Geografía y Estadística
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
JF	Juicios Fiscales
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIGIE:	Ley del Impuesto General de Importación y Exportación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
NIF	Norma(s) de Información Financiera
NL	Nuevo León
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PED	Procesamiento Electrónico de Datos
PIB	Producto Interno Bruto
PROSEC	Programa de Promoción Sectorial
RM	Resolución Miscelánea
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SEC	Securities and Exchange Commission
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SOX	Sarbanes-Oxley

TABLA DE CONTENIDO

ABSTRACT	01
CAPÍTULO 1 NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO	03
1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	03
1.1.1 Justificación de la Investigación y Declaración del Problema.....	08
1.1.2 Objetivo General de la Investigación.....	11
1.1.3 Objetivos Específicos de la Investigación.....	12
1.1.4 Principales Aportaciones.....	13
1.2 HIPÓTESIS GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.....	14
1.3 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
CAPÍTULO 2 REVISIÓN CONCEPTUAL DE LA LITERATURA	17
2.1 MODELO CONCEPTUAL.....	17
2.2 PROVISIONES Y PASIVOS CONTINGENTES.....	20
2.2.1 Generalidades.....	20
2.2.2 Normatividad Contable.....	20
2.2.3 Contingencias Fiscales.....	23
2.2.4 Consideraciones Finales.....	25
2.3 CONTROL INTERNO Y SU NORMATIVIDAD.....	26
2.3.1 Generalidades.....	26
2.3.2 Control Interno.....	28
2.3.3 Control Interno Fiscal.....	41
2.3.4 Normatividad Fiscal.....	42
2.3.5 Consideraciones Finales.....	46
2.4 JUICIOS FISCALES.....	48
2.4.1 Generalidades.....	48
2.4.2 Interpretación de las Normas Fiscales.....	49
2.4.3 Medios de Defensa del Contribuyente.....	50
2.4.4 Consideraciones Finales.....	53
2.5 ESTRATEGIAS DE OPTIMIZACIÓN FISCAL.....	53
2.5.1 Generalidades.....	53
2.5.2 Beneficios Explícitos e Implícitos de las Leyes Fiscales.....	59
2.5.3 Consideraciones Finales.....	60
CAPÍTULO 3 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	62
3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	62
3.2 POBLACIÓN DE ESTUDIO.....	63
3.3 JUSTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES DE ESTUDIO.....	68
3.3.1 Selección de las Variables: Expertones.....	69
3.3.2 Metodología de Expertones y Lógica Borrosa.....	71
3.3.3 Instrumento para la Recolección de la Información.....	84
CAPÍTULO 4 ANÁLISIS DE RESULTADOS	85
4.1 GENERALIDADES.....	85
4.2 PREMUESTREO.....	85

4.3 TAMAÑO DE LA MUESTRA.....	88
4.4 ANÁLISIS DE DATOS BAJO LA METODOLOGÍA DE EXPERTONES.....	89
4.4.1 Contingencias Fiscales.....	90
4.4.2 Juicios Fiscales.....	93
4.4.3 Estructura del Departamento de Fiscal.....	94
4.4.4 Control Interno Fiscal.....	95
CAPÍTULO 5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..	96
5.1 CONCLUSIONES	96
5.1.1 Marco Teórico.....	96
5.1.2 Expertón.....	97
5.1.3 Muestra.....	97
5.1.3 Cuestionario.....	98
5.2 RECOMENDACIONES.....	101
5.3 LINEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS.....	102
APÉNDICES	101
APÉNDICE 1: ENCUESTA A BIG FOUR.....	102
APÉNDICE 2: CARTA A CAINTRA.....	108
APÉNDICE 3: INSTRUMENTO DE MEDICIÓN (ENCUESTA).....	109
BIBLIOGRAFÍA	115

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Resumen de modificaciones al ISR, IVA, IETU, ICE y CFF por el ejercicio de 2008.....	05
Figura 2:	Relación porcentual de ingresos derivados de impuestos presupuestados en México para el ejercicio de 2009.....	09
Figura 3:	Modelo conceptual de las contingencias fiscales.....	19
Figura 4:	Comparativo de la aportación porcentual al PIB nacional de la industria manufacturera nacional y de la aportación de la IMNL al PIB de NL a precios corrientes en valores básicos.....	65
Figura 5:	Comparativo de la aportación porcentual al PIB nacional de la Industria manufacturera nacional al PIB de NL s precios de 2003 en valores básicos.....	66
Figura 6:	Ubicación de la CAINTRA como parte del Consejo Coordinador Empresarial.....	67
Figura 7:	Relación de número de gerentes y socios encuestados de las Big Four y su antigüedad.....	73
Figura 8:	Relación de encuestas requeridas y contestadas en el premuestreo.....	86
Figura 9:	Resumen de resultados de encuestas aplicadas a industrias pequeñas.....	87
Figura 10:	Relación de pesos de las variables en las CF según expertón.....	90
Figura 11:	Relación de pesos promedios del expertón como porcentaje del 100%.....	91
Figura 12:	Promedio de JF bajo el análisis del expertón.....	93
Figura 13:	Relación de JF según expertón como porcentaje del 100%.....	94
Figura 14:	Relación de la EDF para empresas medianas y grandes según el premuestreo Vs. La opinión de las Big Four.....	94
Figura 15:	Relación del grado de implementación del CIF según el expertón.....	95

LISTA DE TABLAS

Tabla 1:	Estructura fiscal como porcentaje del PIB 2006 en países de la OCDE.....	11
Tabla 2:	Resumen de elementos de las contribuciones por tipos de impuestos federales.....	46
Tabla 3:	Ejemplos de beneficios fiscales explícitos e implícitos en materia del ISR, IVA, IETU e ICE para 2009.....	60
Tabla 4:	Relación del PIB nacional y de NL por actividad en 2009 en millones de pesos corrientes.....	64
Tabla 5:	Resumen de resultados de la Estructura Departamental Fiscal (EDF) por tamaño de Industria.....	74
Tabla 6:	Resumen de resultados de encuestas respecto a la EDF.....	75
Tabla 7:	Conversión a escala endecadaria.....	76
Tabla 8:	Conversión de datos de expertos a valores endecadarios.....	76
Tabla 9:	Conversión de datos de expertos a valores endecadarios (número de veces).....	77
Tabla 10:	Conversión de datos de conteo a probabilidades.....	78
Tabla 11:	Conversión de probabilidades simples a acumuladas.....	78
Tabla 12:	Resumen de resultados de la EDF por tamaño de industrial.....	79
Tabla 13:	Resumen de resultados de incidencia en las contingencias fiscales por tamaño de Industria.....	80
Tabla 14:	Resumen de resultados en materia de ISR por tamaño de industria.....	81
Tabla 15:	Resumen de resultados en materia de IVA por tamaño de industria.....	82
Tabla 16:	Resumen de resultados en materia de IETU por tamaño de industria.....	82
Tabla 17:	Resumen de resultados en materia de ICE por tamaño de industria.....	83
Tabla 18:	Resumen de resultados en materia de Juicios Fiscales por tamaño de industria.....	84
Tabla 19:	Determinación del resultado de la regresión.....	92

ABSTRACT

Derivado de la revisión de la literatura a nivel nacional e internacional, se constató que es escasa la información relativa a los Controles Internos (CI) en las organizaciones, y más aún, aquellos relacionados con aspectos fiscales. En el caso de México lo anterior es relevante, ya que cada vez son más frecuentes las modificaciones a las normas fiscales, por lo que existe el riesgo de no mostrar en la información financiera la totalidad de las Contingencias Fiscales (CF) en los Estados Financieros (EF), pudiendo ocasionar distorsiones en el análisis de información, que para la toma de decisiones, realizan los usuarios de la misma.

A partir de esta declaración deriva el objetivo principal de este estudio el cual consiste en conocer el grado de implementación de los controles internos fiscales en la industria manufacturera de Nuevo León, así como su incidencia en las Contingencias Fiscales mostradas en sus Estados Financieros o notas. Por otro lado, para efectos de cumplir con el rigor metodológico del presente estudio, se incluyen otras variables que contribuyen a la explicación de la existencia de las Contingencias Fiscales, tales como los Juicios Fiscales (JF) y las Estrategias de Optimización Fiscal; todas éstas, variables que se explican en el capítulo 2.

Se elaboró un conceptual que muestra las interrelaciones entre las variables independientes objeto de estudio, el cual puede observarse en la figura 3.

Por otro lado, se elaboraron dos encuestas de las cuales, la primera se aplicó a 8 expertos de las Big Four con la finalidad de conocer su opinión sobre el estado que guarda el control interno fiscal de la Industria Manufacturera de Nuevo León así como su incidencia en las contingencias

fiscales, lo anterior permitió justificar las variables de nuestro estudio. La segunda encuesta se aplicó a las empresas Medianas y Grandes de la Industria Manufacturera de Nuevo León para efectos de determinar el impacto de nuestras variables de estudio en la existencia de las Contingencias Fiscales reflejadas en los Estados Financieros y sus Notas. Cabe señalar que la segunda encuesta¹ consta de 58 reactivos y se envió a la totalidad de los correos electrónicos que contienen la base de datos de la Cámara de la Industria de la Transformación (CAINTRA) de Nuevo León, de las cuales nos contestaron 12 industrias medianas (las cuales son coincidentes con el resultado del premuestreo) y 14 industrias grandes las que superan por mucho los requerimientos del premuestreo (4 encuestas).

Los resultados del Expertón y de los análisis de regresión que se realizaron con la combinación de múltiples variables, indican que la variable que mejor explicó la variable independiente (Contingencias Fiscales) es la Estructura Departamental Fiscal.

Por otra parte se observó que el grado de implementación del Control Interno Fiscal en la Industria Manufacturera de Nuevo León en las empresas grandes (85%) es superior, en promedio, respecto a las empresas medianas (82%) en un 3%.

¹ La cantidad de correos que se enviaron fueron 976 (298 para la industria grande y 678 para la industria mediana) constituyendo el total de la población objeto de este estudio. La encuesta final se conforma de 6 bloques, en el primero se abordan los aspectos generales de la industria y del encuestado, en el segundo se abordan los reactivos relacionados con las contingencias fiscales, en el tercero se señalan los reactivos relativos a los controles internos fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, en el cuarto los reactivos en materia del control interno del Impuesto al Valor Agregado, en el quinto se relacionan los reactivos sobre el control interno en materia del Impuesto Empresarial a Tasa Única y en el bloque 6 se incluyen los reactivos relativos a los controles internos en materia de los Impuestos al Comercio Exterior. Para mayor detalle observe el apéndice 3 incluido al final del presente documento.

CAPITULO 1

NATURALEZA Y DIMENSION DEL ESTUDIO

En México cada vez son más frecuentes las modificaciones a las normas financieras y fiscales, por lo que existe el riesgo latente de no revelar la totalidad de las contingencias en los Estados Financieros (EF), lo anterior pudiese ocasionar una toma de decisiones no apegada completamente a la realidad por parte de los usuarios de dicha información. Los controles internos organizacionales han existido como una herramienta cuya finalidad es la de garantizar la confiabilidad de la información financiera y fiscal, por tal motivo han evolucionado paralelamente con los cambios en la normatividad que los origina, de tal forma que derivado de su existencia o inexistencia, inciden en la determinación de las contingencias que se reflejan en los EF y sus notas. Lo anterior conlleva a cuestionarnos ¿cuál es el grado de implementación de esos controles internos desde la perspectiva fiscal en la Industria Manufacturera de Nuevo León? y, en su caso, ¿cuál es el impacto de éstos en las cifras reflejadas en los EF bajo el concepto de Contingencias Fiscales?

En el presente capítulo se aborda la justificación del problema de investigación, sus antecedentes, los objetivos con sus respectivas preguntas de investigación, la hipótesis general de la investigación, así como sus principales aportaciones y sus limitaciones.

1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Desde la aportación de Fray Luca Bartolomeo Pacioli del concepto de la partida doble en el año de 1494 DC (Paccioli, 1494) hasta nuestros días, la información financiera que emana de la

contabilidad requiere ser revelada de manera suficiente en los estados financieros para efectos de la adecuada toma de decisiones de sus usuarios (CINIF, 2009: p. 10) para lograr lo anterior, las organizaciones han tenido que desarrollar una diversidad de actividades que les ayuden a incorporar los aspectos cuantitativos y cualitativos de sus operaciones; lo que inherentemente implica el establecimiento de una serie de controles internos que le permitan detectar oportunamente cualquier aspecto que deba reflejarse en las cifras de los EF y/o en sus notas.

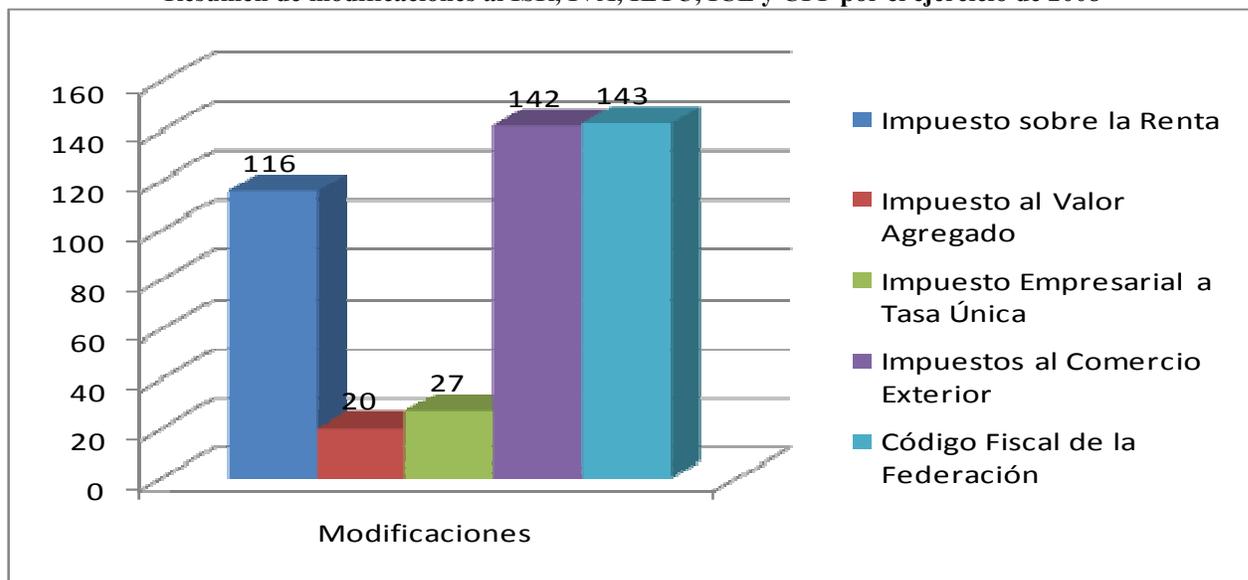
La presente investigación, se focaliza en los controles internos diseñados para una de las áreas de la Contaduría Pública; la fiscal. Lo anterior en virtud a que la misma ha cobrado relevancia en los últimos años por la gran diversidad de normatividad que la regula aunado al hecho de los diferentes cambios que se han suscitado en la misma por la aplicación de diversos enfoques que ha tomado la Política Fiscal Mexicana (Margain, 2004).

Tal y como se mencionó en el párrafo anterior, los cambios en la normatividad fiscal, han motivado la necesidad de implementar una gran cantidad de controles internos los cuales requieren adecuarse oportunamente en la medida que la normatividad financiera y fiscal cambie. A éste tipo de controles los denominaremos Controles Internos Fiscales (CIF) simplemente por su connotación fiscal.

Para efectos de poder dimensionar los constantes cambios en la normatividad fiscal, podemos comentar a raíz del análisis de la figura 1 que se muestra más adelante, que tan sólo en el año de 2008 la normatividad fiscal federal que regula al Impuesto Sobre la Renta (ISR), al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), al Impuesto al Valor Agregado (IVA), a los Impuestos al Comercio Exterior (ICE) y al Código Fiscal de la Federación (CFF) han sufrido aproximadamente

448 modificaciones, derivadas ya sea, de la ley de la que se desprenden, sus reglamentos o su respectiva Resolución Miscelánea (RM).

Figura 1
Resumen de modificaciones al ISR, IVA, IETU, ICE y CFF por el ejercicio de 2008



Fuente: Elaboración propia con datos de diversas publicaciones en el Diario Oficial de la Federación en el ejercicio de 2008.

Por otra parte, y no menos importante, los cambios en la normatividad financiera también repercuten directa o indirectamente en los controles internos fiscales ya que en México, al igual que otros países de América latina tal como Colombia (Sierra, 2008), para la determinación de sus principales impuestos federales se toma como punto de partida, la información que la contabilidad financiera produce; por consiguiente, cualquier cambio en la misma implica necesariamente al menos una probable adecuación a los controles internos fiscales establecidos para que continúen cumpliendo con el objetivo para el que fueron creados.

Al referirnos al Control Interno, necesariamente tendremos que hablar sobre la existencia de los diversos organismos internacionales que emiten su normatividad, algunos de ellos son:

- En los Estados Unidos es el COSO (The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission²).
- En Canadá es el COCO³ (Control Committee of the Canadian).
- En Inglaterra es el Turnbull Report⁴ (Internal Control Guidance for Director son the Commbined Code),
- Por parte de Austalia es el ACC⁵ (Australian Criteria of Control)
- En Sudáfrica el King Report⁶ (King Committee on Corporate Governance) y
- En México, es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), dentro de las normas y procedimientos de auditoría, emitió específicamente el boletín 5030 referente a la metodología para el estudio y evaluación del control interno (IMCP1, 2009).

En relación al control interno se ha producido una gran cantidad de literatura científica, principalmente enfocada a la auditoria de estados financieros. Entre los investigadores que abordan el control interno en esta área de la contaduría destacan los siguientes:

- 1) Durandez (1980) señala los nuevos compromisos del auditor independiente dictados por la SEC (Securities and Exchange Commission).
- 2) Quintanar (1985) aborda sobre las preguntas clave que deben de realizarse en la evaluación del CI en las auditorias financieras.
- 3) Pons (2007) señala la contribución de la Auditoría de informática en los controles internos Auditoría Informática, una aproximación a la mejora del Control Interno (Pons, 2007).

² Para mayor información véase: <http://www.coso.org/>

³ Es emitido por: The Canadian Institute of Chartered Accountants, su sitio oficial es: <http://www.cica.ca/>

⁴ Es emitido por : the Institute Chartered Accountants in England & Wale, su sitio oficial es : http://www.icaew.com/index.cfm/route/158423/icaew_ga/en/Home/Institute_of_Chartered_Accountants_in_England_and_Wales

⁵ Véase para mayor información: <http://www.iaa.org.au/content/FINALVersionAccountabilityandControlStatementMay2004.pdf>

⁶ Para mayor información véase: http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf

- 4) Rodríguez et al (2000) propone el uso de algoritmos matemáticos en el uso de cuestionarios y diagramas de control interno.
- 5) Luque (2009) aborda el concepto del uso de las firmas privadas de auditoría (outsourcing) en la implementación de los controles internos.

Otras líneas de Investigación que se han abordado otros autores son:

- 1) Reig & Sansalvador (2000) señala que en materia de control interno se justifica la aplicación de la lógica borrosa⁷ en virtud a la subjetividad de la información financiera, por tal motivo es susceptible su utilización en el análisis de los CIF.
- 2) Durand (2004) aborda la obligatoriedad del informe sobre el Control Interno reglamentado por COSO.
- 3) Vilorio (2005) hace también referencia al contenido del informe COSO.
- 4) Albi (1986) aborda la revelación de las contingencias fiscales en el informe de auditoría, sin embargo su elaboración data desde 1987 por lo que se evidencia un vacío en la producción de literatura científica de éste concepto.

En lo que respecta al Control Interno Fiscal no se encontró evidencia científica alguna de que se haya abordado esta línea de investigación.

⁷ El concepto de lógica borrosa es el resultado de la traducción al español del concepto inglés denominado Fuzzy Logic.

Por lo antes expuesto, y en virtud a que no encontramos información científica que aborde los CIF y las contingencias fiscales, se justifica el presente estudio el cual constituye el intento por llenar ese vacío literario.

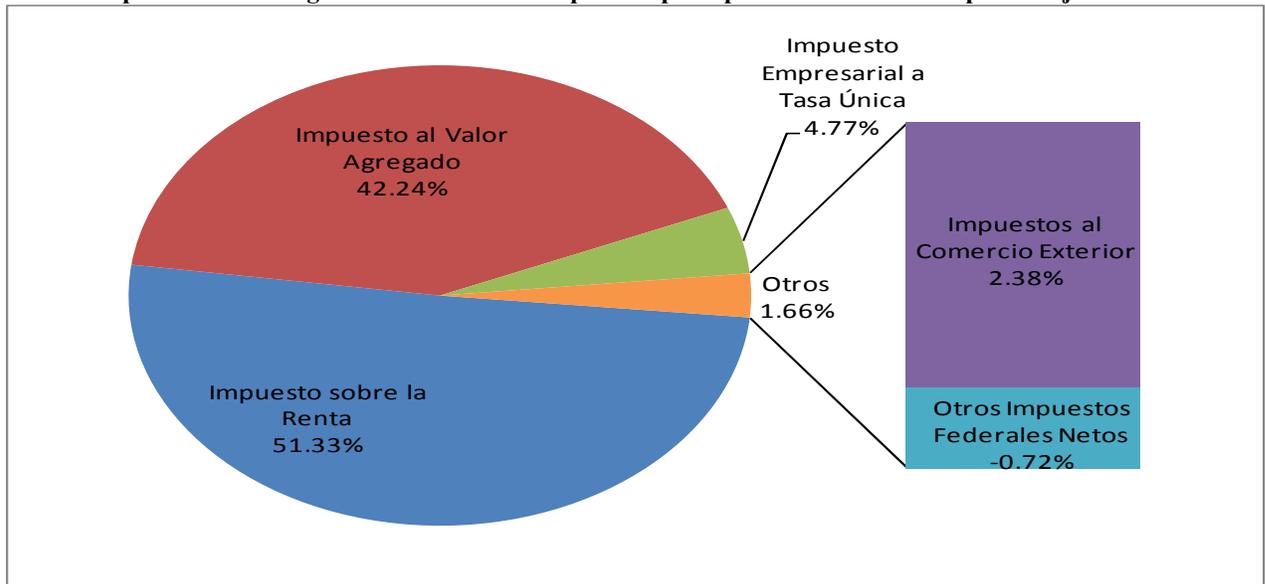
Por lo anterior, se hace necesario el análisis crítico de los CIF (concepto que se explicará a detalle en el capítulo 2), para revisar si estos existen en las organizaciones y si se han implementado completamente en la actualidad de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, y en su caso, si esto ha incidido y que impacto tiene en la existencia de contingencias fiscales en los estados financieros de la Industria Manufacturera de Nuevo León (IMNL).

1.1.1 Justificación de la Investigación y Declaración del Problema

Los constantes cambios en la normatividad fiscal y las modificaciones e incorporaciones de nuevos boletines contables, han propiciado que la contabilidad de las empresas produzca información financiera analítica, e inherentemente, exigente respecto a la existencia de Controles Internos Fiscales que brinden seguridad a los usuarios de la misma, en su toma de decisiones. Por lo anterior, el objetivo general del presente estudio, es evidenciar el grado de implementación de los CIF en las organizaciones y su impacto en la existencia de las Contingencias Fiscales en las mismas. Para tal, se investigará el CIF en las empresas industriales, respecto a los 4 impuestos federales más importantes en México: el ISR, el IVA, el IETU y los ICE lo anterior, tal y como se desprende del análisis de la figura 2 que se muestra a continuación:

Figura 2

Relación porcentual de ingresos derivados de impuestos presupuestados en México para el ejercicio de 2009.



Fuente: Elaboración propia con datos del artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2009⁸.

De la figura que antecede se puede apreciar que el ISR y el IVA son, porcentualmente hablando (93.57%), los impuestos más importantes desde el punto de vista de los planes de recaudación para el ejercicio de 2009. Respecto al concepto de Otros Impuestos Federales Netos que se observa en la figura con signo negativo es en virtud a que se espera una recaudación negativa para efectos del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Cabe señalar que, según el presupuesto de ingresos tributarios para el ejercicio de 2009, México esperaba recaudar \$1,161,191.1 millones de pesos (DOF1, 2008), lo que evidentemente indica la relevancia en la determinación de los mismos y consecuentemente la existencia de los Controles Internos Fiscales que coadyuvan a ello.

⁸ Para el ejercicio de 2011 el dictamen de discusión de la Ley de Ingresos para el ejercicio de 2011 de fecha 25 de Octubre de 2010 señala que por los impuestos seleccionados para su análisis (ISR, IVA, IETU e ICE) en la presente investigación representan el 91% de los ingresos por impuestos.

Hablando propiamente del Control Interno en México, existe un vacío importante en lo que respecta a su normatividad, ya que solo se aborda desde el punto de vista contable a través de los boletines 3050 y 5030 de las Normas y Procedimientos de Auditoría (IMCP1, 2009) emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) respecto a las revisiones de las cuentas contables que integran los EF; sin embargo, si hablamos del Control Interno Fiscal, éste ni siquiera existe como tal; tampoco encontramos evidencia científica de su existencia al momento del presente estudio en la literatura internacional tal y como lo mencionamos en el apartado de antecedentes.

Lo anterior es preocupante desde el punto de vista del manejo eficiente de los recursos financieros de los negocios ya que se pueden estar tipificando contingencias fiscales reveladas o no en los Estados Financieros o sus Notas que un adecuado Control Interno Fiscal pudiese eliminarlas, por lo que al evitar que las mismas se materialicen, se destinen esos recursos financieros al fortalecimiento de la competitividad de la industria.

Por otro lado, la mayoría de las economías del mundo requieren de los ingresos tributarios para sufragar una parte de su gasto público, si hablamos por ejemplo, de los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el 2006 (OCDE, 2009: p. 105), la media aritmética de recaudación respecto al Producto Interno Bruto de cada País miembro es alrededor del 23.38% tal y como se muestra en la tabla 1 (13.09 % corresponde a Impuestos Directos y 10.28% respecto a Impuestos Indirectos). Por consiguiente, uno de los usuarios interesados en la existencia de Controles Internos Fiscales, en virtud a su recaudación fiscal, es el fisco mexicano, quien de Conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) (DOF,

2009) que lleva a cabo las funciones de recaudación a través de la fiscalización del Servicio de Administración Tributaria (SAT) con fundamento en el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (DOF2, 2009).

Tabla 1
Estructura fiscal como porcentaje del PIB 2006 en países de la OCDE

Numero	País	Impuestos Directos (ISR)				Impuestos Indirectos y Especiales				Total Impuestos
		PIT	CIT	Total	% Total Imp.	VAT	SGS	Total	% Total Imp.	2006
1	Australia	11.40	6.60	18.00	59%	3.90	3.60	7.50	25%	30.60
2	Austria	9.30	2.20	11.50	28%	7.70	3.20	10.90	26%	41.70
3	Belgium	13.10	3.70	16.80	38%	7.30	3.30	10.60	24%	44.50
4	Canada	12.10	3.70	15.80	47%	3.10	2.90	6.00	18%	33.30
5	Czech R.	4.20	4.80	9.00	24%	6.60	3.70	10.30	28%	36.90
6	Denmark	24.50	4.30	28.80	59%	10.20	5.20	15.40	31%	49.10
7	Finland	13.20	3.40	16.60	38%	8.60	4.50	13.10	30%	43.50
8	France	7.70	3.00	10.70	24%	7.20	3.20	10.40	24%	44.20
9	Germany	8.70	2.10	10.80	30%	6.30	3.30	9.60	27%	35.60
10	Greece	4.70	2.70	7.40	24%	7.10	2.80	9.90	32%	31.30
11	Hungary	6.80	2.30	9.10	25%	7.60	4.20	11.80	32%	37.10
12	Iceland	14.00	2.40	16.40	40%	11.30	4.40	15.70	38%	41.50
13	Ireland	8.90	3.80	12.70	40%	7.90	3.20	11.10	35%	31.90
14	Italy	10.80	3.40	14.20	34%	6.30	3.80	10.10	24%	42.10
15	Japan	5.10	4.70	9.80	35%	2.60	2.10	4.70	17%	27.90
16	Korea	4.10	3.80	7.90	29%	4.50	4.00	8.50	32%	26.80
17	Luxembourg	7.50	5.00	12.50	35%	5.60	4.20	9.80	27%	35.90
18	México	0.00	0.00	0.00	0%	4.20	7.20	11.40	55%	20.60
19	Netherlands	7.40	3.40	10.80	27%	7.30	3.50	10.80	27%	39.30
20	N. Zealand	14.90	5.80	20.70	56%	9.00	2.30	11.30	31%	36.70
21	Norway	9.10	12.90	22.00	50%	8.00	3.30	11.30	26%	43.90
22	Poland	4.60	2.40	7.00	21%	8.10	4.20	12.30	37%	33.50
23	Portugal	5.50	3.00	8.50	24%	8.90	5.10	14.00	39%	35.70
24	Slovak Rep.	2.50	2.90	5.40	18%	7.60	3.20	10.80	36%	29.80
25	Spain	6.90	4.20	11.10	30%	6.40	2.90	9.30	25%	36.60
26	Sweden	15.70	3.70	19.40	40%	9.10	3.20	12.30	25%	49.10
27	Switzerland	10.50	3.00	13.50	46%	3.90	2.20	6.10	21%	29.60
28	Turkey	3.80	1.50	5.30	22%	5.50	6.00	11.50	47%	24.50
29	UK	10.60	3.90	14.50	39%	6.70	3.60	10.30	28%	37.10
30	USA	10.20	3.30	13.50	48%		1.70	1.70	6%	28.00
		267.80	111.90	379.70		198.50	110.00	308.50		1,078.30
Total de Países excepto Mexico		29.00			Total de Países		30.00			30.00
Proporción de Imp. Directos (ISR)		13.09%			Proporción Imp. Indirectos		10.28%			35.94%
		Proporción de Impuestos Directos e Indirectos respecto al PIB						23.38%		
								Proporción de todos los Impuestos		
PIT: Personal Income Tax (Impuesto al Ingreso Personal) CIT: Corporate Income/Profits Tax (Impuesto Corporativo Ingresos/utilidades) VAT: Value Added Tax (Impuesto al Valor Agregado) SGS: Specific Good & Services (Específico sobre Bienes y Servicios)										

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE publicados en 2009.

1.1.2 Objetivo General de la Investigación

La presente investigación tiene como objetivo general determinar el grado de implementación de los Controles Internos Fiscales en la Industria Manufacturera (Industrias Grandes y Medianas) así

como evaluar su impacto en las Contingencias Fiscales reflejadas en los Estados Financieros o sus Notas.

1.1.3 Objetivos Específicos de la Investigación

Para lograr el objetivo general se desprenden las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Cuáles son las variables que influyen en la existencia de las Contingencias Fiscales de la IMNL?
- ¿Cuál es el modelo conceptual que relaciona los factores determinantes con la existencia de las Contingencias Fiscales?
- ¿Cuáles son los principales aspectos económicos del sector industrial en Nuevo León?
- ¿Cuál es el grado de existencia de las Contingencias Fiscales en la IMNL?
- ¿Cuál es el grado de Implementación de los Controles Internos Fiscales en materia de ISR, IVA IETU e ICE en la IMNL?
- ¿Cuál es el impacto de las variables que afectan las Contingencias Fiscales?

De las preguntas de investigación se derivan los siguientes objetivos específicos:

- Determinar y analizar las principales variables que influyen en la existencia de las Contingencias Fiscales de la Industria Manufacturera.
- Desarrollar un modelo conceptual, generado a partir de la literatura revisada y de la opinión de expertos, que relacione los factores determinantes de la existencia de las Contingencias Fiscales.

- Realizar una investigación de campo para contrastar estadísticamente las interrelaciones hipotéticas derivadas del modelo conceptual.
- Describir los principales aspectos económicos del sector industrial en Nuevo León.
- Determinar la existencia de las Contingencias Fiscales en la Industria Manufacturera de Nuevo León.
- Determinar el grado de implementación de los CIF en materia de ISR, IETU, IVA, e ICE en la Industria de Manufacturera de Nuevo León (IMNL).
- Evaluar el impacto de las principales variables que afectan las Contingencias Fiscales.

1.1.4 Principales Aportaciones

Aportación Teórica:

Se contribuirá a la Contaduría en General en relación a la generación del conocimiento científico en México respecto a las áreas de Auditoría, Fiscal, Legal, Contabilidad, Administración y Finanzas, en virtud a que el Control Interno Fiscal se relaciona directa o indirectamente con [estas](#) disciplinas. Por otro lado, aportará literatura científica como un intento de llenar un vacío relativo a su escasez actual. Por consiguiente, en esta tesis se plantean:

- Definiciones de los siguientes conceptos:
 - Contingencias Fiscales.
 - Control Interno Fiscal.
 - Estrategias de Optimización Fiscal.
- Las principales variables que afectan el Control Interno Fiscal.

- Propuestas de un control interno fiscal general por tipo de impuesto objeto de este estudio.

Aportación Metodológica:

- Implícitamente, al utilizar la estadística Multivariante y el Expertón (Lógica Borrosa), se contribuirá a la aplicación práctica de la metodología y estadística a la Contaduría.
- Se propone un modelo conceptual y se enfatiza en la cuantificación del impacto de las variables que afectan la CF.

1.2 HIPÓTESIS GENERAL DE INVESTIGACIÓN

La hipótesis general que se plantea en la presente investigación es la siguiente:

Hi: La falta de Control Interno Fiscal, de Estructura Departamental Fiscal, la existencia de Juicios en materia Fiscal, y el uso de Estrategias de Optimización Fiscal no acordes al criterio de la autoridad fiscal, inciden positivamente en la existencia de Contingencias Fiscales en la Industria Manufacturera de Nuevo León.

Hipótesis Nula:

Ho: La falta de Control Interno Fiscal, de Estructura Departamental Fiscal, la existencia de Juicios en materia Fiscal, y el uso de Estrategias de Optimización Fiscal no acordes al criterio de la autoridad fiscal, no inciden positivamente en la existencia de Contingencias Fiscales en la industria Manufacturera de Nuevo León.

1.3 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.

Se parte del supuesto de que las variables de tipo administrativo son medibles, por lo cual se parte de un enfoque positivista y cuantitativo válido (McShane & Von, 2005).

Otro supuesto relevante es que las personas que llenaron el cuestionario son personas con suficiente calidad profesional y organizacional. Este supuesto se valida ya que se trata de Directores, Gerentes, Contralores, Jefes y Encargados, quienes poseen valores, conocimiento y experiencia suficiente y por lo tanto, sus respuestas son apegadas a la realidad. Se presume también su participación voluntaria al momento que les garantizamos mantener la confidencialidad aunado al hecho de que se les ratificó nuestro compromiso de no publicar ni difundir datos individuales.

El Control Interno Fiscal se abordará en la encuesta solamente por los principales impuestos federales que se pagan en México: ISR, IETU, IVA e ICE, ya que éstos prácticamente representan el 100% de los ingresos presupuestados para el ejercicio de 2009, por lo que consideramos que se cumple el objetivo de cubrir el Control Interno Fiscal en materia de impuestos federales.

La información a analizar se hará solamente por el ejercicio de 2009 (corte transversal), ya que nuestro estudio se enfoca en conocer el grado de implementación de los Controles Internos Fiscales en las empresas y su incidencia en la existencia las Contingencias Fiscales.

Los Controles Internos Fiscales propuestos se abordaran desde una perspectiva general debido a la gran cantidad de normatividad vigente aunado al hecho de la diversidad de los tipos de actividades y operaciones que los negocios pudiesen tener.

Las Contingencias Fiscales a utilizar son aquéllas que se reflejan en los Estados Financieros y sus notas, por lo que no incluye aquéllas que por desconocimiento o por su grado de posibilidad remota de ocurrencia, no se reflejen en los EF.

La muestra incluirá las industrias que se encuentran agremiadas a la Cámara de la Industria de la Transformación (CAINTRA) del estado de Nuevo León con excepción de las Microempresas las que en virtud a su tamaño difícilmente contarían con la capacidad de contar con controles internos fiscales. Se evaluará la factibilidad de que nuestro estudio contemple a las industrias pequeñas, sin embargo, su inclusión dependerá de la disposición de las mismas al momento de realizar el premuestreo. Por lo antes expuesto los resultados obtenidos de esta investigación serán aplicables a esta muestra.

CAPITULO 2

REVISIÓN CONCEPTUAL DE LA LITERATURA

En el presente capítulo se abordará el modelo conceptual con sus respectivas variables de estudio, las cuales servirán como punto de partida para la investigación de campo que se analizará en los capítulos 3 y 4 posteriores.

En lo que respecta a las variables de estudio se analizará primeramente a la variable dependiente es decir, las Contingencias Fiscales desde la perspectiva de la normatividad contable nacional e internacional. Posteriormente se abordarán las variables independientes, en nuestro caso el Control Interno Fiscal, la Estructura Departamental Fiscal, las Estrategias de Optimización Fiscales y los juicios Fiscales.

Derivado del análisis anterior, se justificarán desde el punto de vista teórico para efectos del presente estudio.

2.1 MODELO CONCEPTUAL

La finalidad de un modelo conceptual es interrelacionar gráficamente las variables más relevantes del problema a investigar (Sekaran, 1992). Tal y como se mencionó con anterioridad las variables objeto de nuestro estudio son:

- a) [Grado de existencia de](#) Contingencias Fiscales (CF)

- b) Grado de Implementación del Control Interno Fiscal (CIF)
- c) Cantidad de personal en la Estructura del Departamento de Fiscal (EDF)
- d) Grado de utilización de Estrategias de Optimización Fiscal (EOF) y,
- e) Grado de Existencia de Juicios Fiscales (JF)

La fórmula funcional de nuestra ecuación de regresión, entendiéndose como tal la ecuación matemática con que se estima (Schmidt, 2005 pp. 137-139), La relación de causalidad de las variables antes citadas se muestra a continuación:

$$CF = f(CIF, EDF, EOF, JF)$$

Esta ecuación supone una relación lineal de causalidad, por ende se utilizará el análisis de Regresión Multivariada o Estadística Multivariante. Para estos efectos, según Luque (2000) la Estadística Multivariante consiste en un conjunto de métodos estadísticos cuya finalidad es analizar simultáneamente un conjunto de datos multivariantes en el sentido de que hay varias variables medidas para cada individuo u objeto estudiado.

Otro concepto de modelo multivariado, señala que es aquél que tiene más de una variable del lado derecho y nos permiten estimar relaciones en las cuales dos o más variables afectan a una variable dependiente (Schmidt, 2005 pp. 137-139).

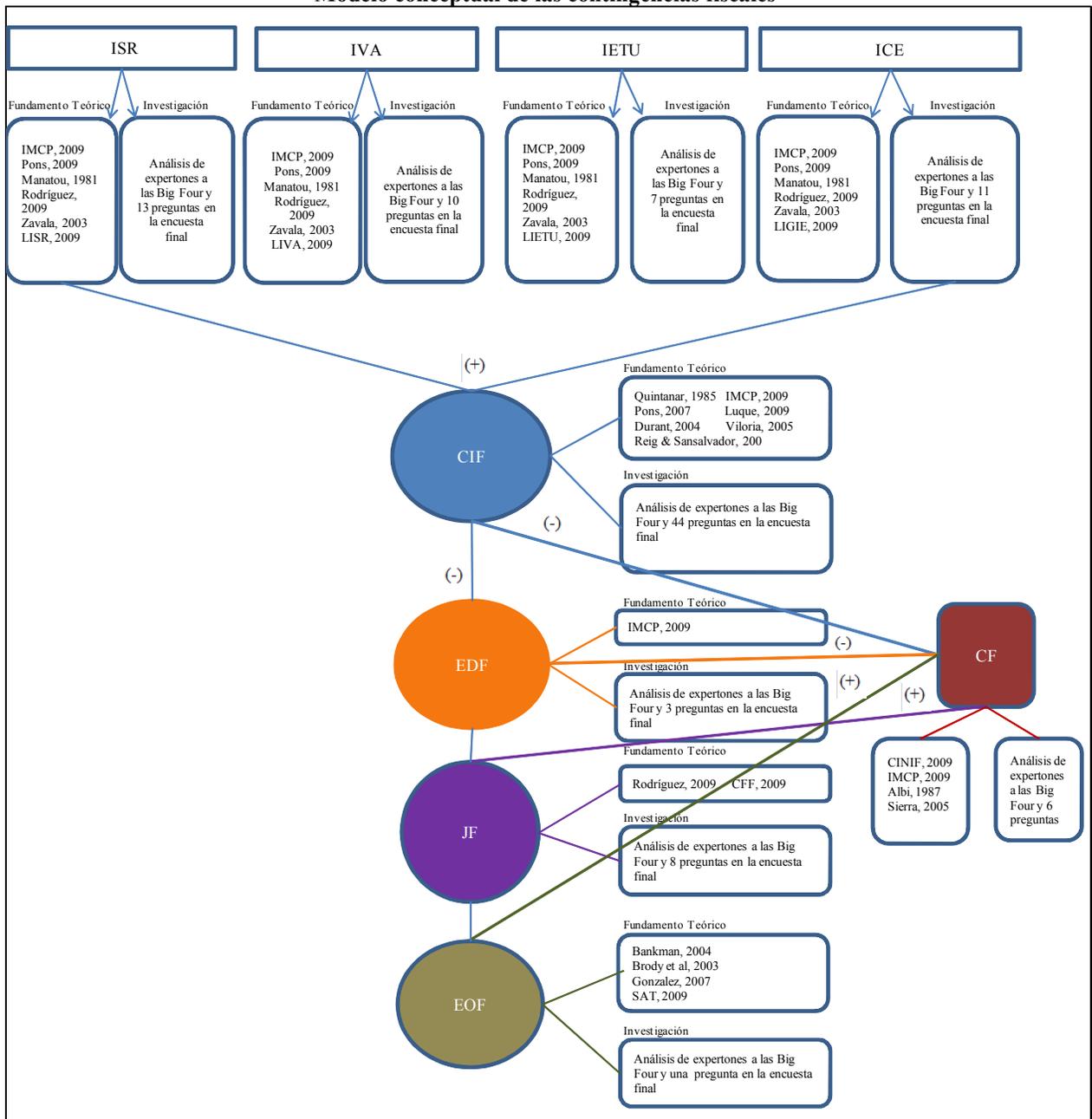
Por otro lado, el CIF para efectos de nuestro estudio, depende a su vez de la relación de causalidad con los impuestos federales que analizaremos, tal y como se muestra a continuación:

$$CIF = f(ISR, IETU, IVA, ICE)$$

De la ecuación que antecede se desprende, que el grado de implementación del Control Interno Fiscal se encuentra en función del grado de implementación del ISR, IETU, IVA e ICE.

Para efectos de nuestra investigación, el modelo conceptual se refleja en la figura siguiente:

Figura 3
Modelo conceptual de las contingencias fiscales



Fuente: Elaboración propia con datos del marco teórico.

Derivado del análisis anterior, se justificarán desde el punto de vista teórico para efectos del presente estudio.

2.2 PROVISIONES Y PASIVOS CONTINGENTES

2.2.1 Generalidades

En virtud de que la información financiera constituye una herramienta esencial para la toma de decisiones según lo dispone la Norma de Información Financiera (NIF) A-3 (CINIF1, 2009), se requiere que la misma incluya la totalidad de las transacciones que realice el ente económico; si esto lo traducimos a los pasivos derivados de contingencias y específicamente aquéllos de naturaleza fiscal, la información financiera tendría que recoger la totalidad de las contingencias fiscales y manifestarlas, de conformidad con la normatividad aplicable, en los Estados Financieros (EF) ya sea a través de un pasivo contingente en el Estado de Situación Financiera mejor conocido como Balance General o bien mediante notas a los mismos, en donde señalen dichas circunstancias. También es importante que la información financiera revele adecuadamente las contingencias fiscales ya que los Estados Financieros que emanan de dicha información son objeto de revisiones por parte de auditores internos y externos e incluso, de la misma autoridad fiscal.

2.2.2 Normatividad Contable

La normatividad contable en México se emite por el Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Información Financiera (CINIF) desde el primero de junio de 2004 y dentro de su

normatividad, la que específicamente regula a los pasivos contingentes es la norma NIF C-9 (Pasivo, Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes y Compromisos). Para efectos de nuestro estudio nos referiremos únicamente a las Provisiones y a los Pasivos Contingentes.

Los conceptos de Provisiones y Pasivos contingentes que se señalan en la NIF C-9 (IMCP2, 2009) prácticamente son los mismos que señalan las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), lo anterior se desprende del análisis de la NIC 37 la cual señala los siguientes conceptos (NCS Software, 2009):

“Provisión: Es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un Pasivo Contingente es:

- (a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia a de ser confirmada sólo por la ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa o bien
- (b) Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se han reconocido contablemente porque:
 - (i) No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
 - (ii) El importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.”

Al respecto hemos utilizado el apéndice A de la NIF C-9 el cual muestra los casos en los que se debe crear una provisión o revelarse mediante una nota a los estados financieros, o bien los casos

en los que se tiene que crear una provisión acompañada de una nota. Dicho apéndice se muestra a continuación:

APÉNDICE A- Provisiones, Pasivos Contingentes, Activos Contingentes y Reembolsos PROVISIONES Y PASIVOS CONTINGENTES		
En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, pueda producirse una salida de recursos económicos para pagar: (a) una obligación presente o (b) una obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.		
Existe una obligación Presente que probablemente exija una salida de recursos económicos.	Existe una obligación posible o una obligación presente que puede, pero probablemente no, exigir una salida de recursos económicos.	Existe una obligación posible o una obligación presente, en la que se considera remota la salida de recursos económicos.
Se procede a reconocer una provisión (Párrafo 78). Se exige revelar información complementaria sobre la provisión (Párrafos 138 y 139).	No se reconoce provisión (Párrafo 141). Se exige revelar información complementaria sobre el Pasivo Contingente (Párrafo 149).	No se reconoce Provisión (Párrafo 141) No se exige revelar información complementaria (párrafo 149).

Fuente: Apéndice A de la NIF C-9 del año de 2009.

Del apéndice anterior se desprende claramente que si la salida de recursos económicos es remota, entonces no hay obligación de reflejar en los estados financieros ya sea vía provisión o nota la existencia de esa posible obligación. Lo anterior resulta cuestionable en virtud a que desde nuestro punto de vista, no estaría de más informar mediante notas a los estados financieros la existencia de cualquier posible obligación aún y cuando no exista una probabilidad alta de que se materialice vía salida de recursos económicos. Una recomendación del presente estudio pudiese ser el establecimiento de al menos una Nota a los Estados Financieros en la que se aclare la naturaleza del Pasivo Contingente cuando la cuantificación de la misma pueda poner en riesgo el principio de negocio en marcha de la entidad por caer en el supuesto de disolución previsto en el artículo 229 fracción V de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) en relación a la pérdida de las dos terceras partes de su capital social nominal.

El hecho de revelar cualquier información que pudiese afectar las cifras de los Estados Financieros o sus Notas, se apoya en el supuesto de los recientes escándalos fiscales que se han suscitado alrededor del mundo y que de alguna manera han incidido en la falta de revelación suficiente por la supuesta existencia de la inmaterialidad.

Lo anterior fue abordado por González (2007: p. 102), quien cita a la tesis de Bankman (2004) y hace el señalamiento respecto a la poca difusión de los escándalos fiscales por el uso de los tax shelters⁹ comparado con los escándalos contables que se han difundido. Asimismo son diversos los artículos que abordan el caso Enron, de los cuales, hay uno que destaca y va en función al cuestionamiento si \$ 51 Millones podrían ser inmateriales respecto a ingresos de \$105 Millones (Brody et al, 2003). Lo anterior nos lleva a pensar de que en tanto exista alguna posibilidad por remota que ésta sea que la empresa deje de operar o se pierda total o parcialmente el valor de sus acciones, derivado en este caso de una contingencia fiscal, se debería revelar en los EF. Lo anterior en virtud a que, prácticamente en México, no existe jurídicamente el concepto de materialidad, mejor conocido como importancia relativa, en cuanto al entero de los impuestos.

2.2.3 Contingencias Fiscales

El término de Contingencias Fiscales (CF) no es un concepto que la normatividad contable en México recoge directamente, sino se obtiene en función de la aplicación de la NIF C-9 (IMCP2, 2009) al hablar de provisiones y pasivos contingentes, focalizándolas en aquéllas de índole fiscal. En el análisis de la literatura sólo encontramos un concepto de contingencias fiscales abordado

⁹ Éste concepto se abordará con mayor detalle en la sección de Estrategias de Optimización Fiscal.

por Albi (1986: p. 195) el cual considera como contingencias fiscales “a todo lo que supone la falta de pago y/o de reconocimiento de la obligación correspondiente respecto a cualquier impuesto debido, o que pudiera ser debido por la empresa”. Sin embargo, un concepto más amplio del COF de conformidad a la normatividad fiscal en México sería la definición que proponemos a continuación y que se basa en el concepto de Albi (1986), la NIF C-9 y el artículo 6to. del Código Fiscal de la Federación (CFF):

Es el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por las normas fiscales ó por criterios normativos fiscales que implican la causación y entero de las contribuciones, que pueden o no estar representadas cuantitativamente en los Estados Financieros y/o en sus notas de conformidad con la normatividad contable y cuyo origen surge del desconocimiento, falta de cumplimiento o bien de la aplicación de criterios o interpretaciones jurídicas distintas a las contenidas en los preceptos jurídicos fiscales o de los criterios de las autoridades fiscales en un momento dado y cuya existencia puede derivar en una salida de recursos económicos del contribuyente sujeto del tributo.

Consideramos que es un conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas porque así lo señala el artículo 6 del CFF para la causación y entero del tributo. Por su parte tal y como se señala en el apéndice A de la NIF C-9, un pasivo contingente puede o no ser revelada en los EF y o sus Notas, bajo este orden de ideas, pueden existir contingencias fiscales que aun existiendo no se revelen, inclusive puede ser que las mismas las desconozca el contribuyente (en nuestro caso la IMNL). Por su parte una Contingencia Fiscal, para que funja como tal, requiere necesariamente implicar una salida de recursos económicos que en un momento dado llegue a distorsionar la información reflejada en los EF o sus Notas.

La existencia de las contingencias fiscales puede ser diverso (Albi, 1986: p. 95), así podemos encontrar contingencias derivadas de la aplicación de criterios diferentes del contribuyente respecto a los de las autoridades fiscales, o bien, por no pago de los tributos en las fechas que señalan las disposiciones fiscales, lo que traería en consecuencia el pago de los accesorios (multas, actualizaciones y recargos en los términos del artículo 21 del CFF); también podríamos encontrar contingencias fiscales por la diversidad de los criterios contables con respecto a los fiscales e incluso se pueden derivar de cuestiones no relacionadas directamente dentro de la contabilidad (gastos, inversiones no deducibles, etc.) (Albi, 1986: p. 95).

2.2.4 Consideraciones Finales

Como se mencionó con antelación, las contingencias fiscales deben de reflejarse en los Estados Financieros, ya sea a través de provisiones o notas a los mismos, independientemente de que tengan un grado de certeza probable, posible o remota de que sucedan en los términos de la NIF C-9. Lo anterior se fundamenta en que los usuarios de la información financiera requieren que los Estados Financieros producto de la misma contengan todos los elementos que puedan afectar su decisiones, incluyendo las Contingencias Fiscales¹⁰.

Tal y como se mencionó en el apartado de limitaciones de nuestra investigación, sólo abordaremos las contingencias fiscales que se revelan en los estados financieros y/o en sus notas, por lo que no serán objeto de nuestro análisis aquellas contingencias que tenga la organización

¹⁰ El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados mejor conocidos por sus siglas en Ingles (AICPA), emitió un análisis de interpretación de la FIN 48 la cual constituye un intento no oficial de interpretación de los pasivos por impuestos inciertos.

derivadas del incumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables que no se hayan revelado o presentado en los Estados Financieros (EF). Por otro lado, tampoco abordaremos en el presente estudio el hecho de considerar la adecuada clasificación en los EF de las contingencias fiscales es decir, si las mismas se debiesen revelar como notas o como provisiones en los términos del apéndice A, transcrito con anterioridad.

2.3 CONTROL INTERNO Y SU NORMATIVIDAD

2.3.1 Generalidades

Los controles internos coadyuvan a la confiabilidad o fiabilidad de la información financiera que la contabilidad produce, por tal motivo antes de abordar el concepto de control interno, es necesario comentar algunos aspectos relevantes de la misma.

El concepto de contabilidad se ha estudiado por los grandes tratadistas desde la perspectiva tradicional, es decir como una técnica y más recientemente como una enfoque social (Gomes, 2008), sin embargo para fines de nuestro estudio, lo que nos interesa de ambos enfoques es que de los mismos se desprende la naturaleza cambiante de la contabilidad (Littleton, 1966); y por consecuencia la necesidad de cambios en sus Controles Internos.

La información financiera que produce la contabilidad ha ido adecuándose a las necesidades cambiantes de los usuarios, así por ejemplo el concepto de contabilidad histórica tuvo que dar lugar a la contabilidad con efectos de la inflación en países inflacionarios. Por su parte, los

cambios constantes en las normatividades contables y fiscales han propiciado que el concepto de contabilidad se haya diversificado dependiendo de los usos que de la misma se den, así por ejemplo podemos encontrar a la Contabilidad Administrativa, de Gestión, Financiera, Fiscal, etc. Para efectos de nuestro estudio sólo nos referiremos a las áreas financiera y fiscal de la Contaduría en virtud a que los mismos nos ayudarán a comprobar nuestra hipótesis de investigación.

El concepto de contabilidad financiera en nuestro país se encuentra regulado en la Norma de Información Financiera (NIF) A-1 (CINIF1, 2009), la cual define a la contabilidad como la “técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera”. De la definición anterior se desprende el registro de las operaciones y su consecuente producto que es la información financiera, esta última reflejada fundamentalmente, a través de lo que conocemos como Estados Financieros (EF). Dentro de la norma en comento se señala a la confiabilidad como una de las características cualitativas de los EF; y se asocian a ese concepto características secundarias tales como la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la información suficiente. Para fines de nuestro estudio la característica de información suficiente destaca en virtud de que la misma se materializa en la revelación de las contingencias fiscales que tienen las organizaciones.

El concepto de contabilidad fiscal en México se obtiene en virtud a la normativa que la define la cual es de naturaleza fiscal; el artículo que la fundamenta es el 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF) para 2009 (en virtud de que éste ordenamiento es de aplicación supletoria de

conformidad con el artículo 1 del citado Código). El artículo citado establece que la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables, papeles de trabajo, cuentas especiales, libros y registros sociales así como, por la documentación comprobatoria fiscal.

Como se puede apreciar en el concepto anterior, el concepto de contabilidad financiera prácticamente es el punto de partida para la contabilidad fiscal, ya que a la primera solo se le añadiría el cumplimiento de los requisitos fiscales que los propios ordenamientos jurídico-fiscales establezcan.

Tal como señala Sierra (2008), la correlación entre contabilidad y fiscalidad ha sido evidente no obstante que la contabilidad busca suministrar información financiera y económica a diversos usuarios en tanto que, la segunda busca generar información financiera al Estado con el objeto de fijar impuestos.

Con lo antes expuesto queda de manifiesto que la contabilidad fiscal parte de la contabilidad financiera, por tal motivo para garantizar esa característica de confiabilidad de la que hablamos con antelación, se requiere que ambos tipos de contabilidad demanden la existencia de Controles Internos.

2.3.2 Control Interno

Partiendo de un enfoque Administrativo, se contempla dentro de su proceso la etapa de control, así lo pone de manifiesto uno de sus pioneros Henry Fayol (Fayol, 1961). No obstante lo anterior,

una de las áreas de la contaduría que lo ha aprovechado es la auditoría para efectos de determinar el alcance que le dará a sus pruebas de cumplimiento o sustantivas (IMCP1, 2009). Por ello, ha clasificado los controles de las organizaciones en dos tipos: controles administrativos y controles contables, siendo éstos últimos a los que se le da mayor énfasis (Viloria, 2004).

El control interno administrativo se define como “el plan de organización y registros que se refieren al proceso de decisiones conducentes a la autorización de las transacciones por la gerencia. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada e integra la responsabilidad de realizar los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones” (Federación de Colegios de Contadores publicos de Venezuela, 1998). Para efectos de nuestro estudio nos enfocaremos a los controles contables, es decir, a aquellos derivados de la Contabilidad Financiera y Fiscal.

Tal y como se mencionó en el capítulo primero, los principales organismos internacionales que emiten normatividad en función del control interno son: en Estados Unidos es el COSO, en Canadá el COCO, en Inglaterra el Turnbull Report, el ACC en Australia, en Sudáfrica el King Report y en México el IMCP.

Existen diversas definiciones respecto al control interno, no obstante nos concentraremos en solo tres de ellas. La primera nos la proporciona el boletín 3050 de las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidas por el IMCP, la cual señala que:

“La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una organización” (IMCP3, 2009).

De la definición anterior se desprende que como medios del control interno son las políticas y procedimientos y como finalidad, el hecho de proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una organización. Pareciera ser que el **concepto es limitado** si analizamos la segunda definición de control interno que señala la normatividad española:

“El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices por la Dirección” (Barquero, 2008).

De la definición anterior se observan como medios el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos y como fines: que los activos estén debidamente protegidos (salvaguarda de activos), registros contables fidedignos (utilidad financiera fiable útil para la toma de decisiones) y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la organización (Barquero, 2008).

Una tercera definición de control interno la aporta el informe COSO el cual es utilizado por buena parte de las compañías que cotizan en los Estados Unidos de América y son controladas por la

SEC (Security and Exchange Commission) a raíz de la obligatoriedad impuesta por la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) de informar respecto al control interno contable (Durand, 2004) y la cual señala al control interno como el “Proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos dentro de las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables (Barquero, 2008).

Como comenta Barquero (2008), prácticamente las definiciones entre la normatividad americana (COSO) y la normatividad española son bastante parecidas, solo destaca el hecho de que el cumplimiento de las leyes y normas aplicables no se refleja directamente en la normatividad española. Pero si se analiza el concepto de control interno de la normatividad mexicana frente a ambas definiciones, se observa la generalidad del mismo y por consecuencia su ambigüedad. Desde éste punto de vista, el concepto se debe adecuar al de la normatividad americana en virtud de que muchas empresas mexicanas que cotizan en los Estados Unidos y por ende, les aplica esa normatividad de forma extraterritorial.

Por otro lado, el Boletín 5030 de las normas y procedimientos de auditoría señala cinco elementos que componen la estructura del control interno:

- 1) El ambiente de control: Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Para Barquero, el entorno de control “ es todo aquello que hace referencia a la integridad y valores éticos, filosofía de la dirección, comité de auditoría y auditoría interna, estructura organizacional,

delegación de autoridad, prácticas de recursos humanos, etc.; éstos factores también son señalados en el boletín 3050 de la siguiente manera:

- a. Actitud de la administración hacia los CI establecidos. De conformidad con el boletín 3050, la efectividad del control interno depende en gran medida de la integridad y de los valores éticos del personal que diseña, administra y vigila el CI de la entidad. Lo anterior es aplicable desde el punto de vista fiscal en virtud a que si el personal que diseña no administra y vigila los CI con integridad y ética y en apego a las disposiciones normativas fiscales, difícilmente la determinación de los impuestos estará exenta de Contingencias Fiscales (CF).
- b. Estructura de organización de la entidad. Según el boletín 5030, si el tamaño de la estructura organizacional es insuficiente existe un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles. Aterrizando éste concepto a la determinación de los impuestos, si ni siquiera existe una Estructura Departamental Fiscal suficiente de acuerdo al tamaño y complejidad de las operaciones que la organización maneje, desde el punto de vista fiscal, difícilmente no existan CF.
- c. Funcionamiento del consejo de administración y sus comités. De conformidad con el boletín 3050, estos fungirán como fortalecedores de los controles si son participativos y son independientes de la dirección. La vigilancia de un organismo diferente a quienes ejecutan las funciones fiscales, contribuye al fortalecimiento de los controles internos y al aseguramiento de calidad de la información fiscal que se

produzca ya que fungen como candado de seguridad en la adopción de la normatividad fiscal vigente, y en consecuencia contribuyen a la inexistencia de CF.

- d. Métodos para asignar autoridad y responsabilidad. Según el boletín 3050, estos deben ser acordes a los objetivos y metas organizacionales. Las autorizaciones para cambios de políticas y prácticas fiscales debe ir acorde con las metas y objetivos organizacionales, pero sobre todo con las disposiciones fiscales aplicables de tal forma que no se generen CF.
- e. Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento las políticas y procedimientos. La función del departamento de auditoría interna se vuelve relevante ya que, a través de sus revisiones fiscales, supervisan y evalúan el adecuado cumplimiento a las normas fiscales, lo que coadyuva a una adecuada determinación de los impuestos y por ende contribuyen a la inexistencia de las CF.
- f. Políticas y Prácticas del Personal. De conformidad con el boletín 3050, se refiere a que la existencia de políticas y procedimientos para contratar, entrenar promover y compensar a los empleados fortalecen al ambiente de control. Evidentemente la existencia de políticas para contratar personal en el área de fiscal así como su entrenamiento en la medida que la normatividad fiscal cambie, incide en la inexistencia de CF.

g. Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad. La existencia de canales de comunicación con los cualquier ente externo relacionado (clientes, proveedores, etc.) fortalecen el ambiente de control, lo anterior según el boletín 3050. Una atención adecuada y oportuna a los cambios de criterios en la aplicación de la normatividad fiscal por parte de las autoridades fiscales (a través de sus criterios fiscales normativos o de la resolución miscelánea fiscal) contribuye a la inexistencia de CF.

2) La evaluación de riesgos. Según el Boletín 3050, consiste en la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudiesen evitar que éstos se presenten razonablemente de conformidad con las NIF o cualquier otra base de confiabilidad aceptada. Los riesgos se producen por:

a. Cambios en el ambiente operativo. De conformidad con el multicitado boletín, se refieren a los cambios en las reglas o en la forma de realizar las operaciones. Los cambios en la forma de realizar las operaciones de venta pueden incidir en el reconocimiento del ingreso en forma inadecuada y en consecuencia generar contingencias fiscales.

b. Nuevo Personal. La existencia del personal nuevo en el área fiscal implica el riesgo de que tenga una interpretación diferente respecto a la aplicación de la normatividad fiscal y en consecuencia contribuir a la existencia de las contingencias fiscales.

- c. Sistemas de Información nuevos o rediseñados. Los cambios en los sistemas pueden provocar que los cálculos de los impuestos que parten del sistema anterior fallen, por lo que cualquier cambio en los sistemas debe ser revisado con minuciosidad por el responsable de fiscal y con ello contribuir a la inexistencia de las contingencias fiscales.

- d. Crecimientos acelerados. Los crecimientos acelerados pueden forzar a que los controles no se lleven a cabo, por lo que el área de fiscal debe estar atento a las necesidades o modificaciones de los mismos de manera oportuna y contribuir con eso a la inexistencia de CF.

- e. Reestructuraciones Corporativas. Si derivado de éstas existen cambios en la separación y segregación de funciones de naturaleza fiscal, puede crear riesgos asociados con el CI y contribuir a la existencia de CF.

- f. Cambios en las NIF. Como se señaló en el capítulo primero, la contabilidad fiscal parte de la contabilidad financiera, en consecuencia cualquier cambio en la misma debe de incluir un análisis de los impactos que puede ocasionar en la determinación de los impuestos; si bien es cierto, los cambios en la normatividad contable no deben de incidir fiscalmente hablando, al tomar como base los sistemas contables se puede generar un efecto fiscal no deseado y consecuentemente generar CF.

- g. Personal con antigüedad en el puesto. El hecho de tener antigüedad en el puesto fiscal puede generar excesos de confianza y por ende ignorar los controles, lo que inherentemente incide en la existencia de CF.
 - h. Operaciones en el Extranjero. Las transacciones que se realicen en el extranjero implican el conocimiento fiscal de la normatividad que en esos países se genera, para fines de no caer en CF por incumplimiento a dichos ordenamientos.
- 3) Los sistemas de información y comunicación. Se refiere a los sistemas de información consistentes en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica; al concepto anterior emitido, por el boletín 3050 solo le agregaríamos el hecho de que sea para fines fiscales.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, se debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración. Sobre dichas transacciones se deben separar aquellas que no tienen impacto fiscal e incluir las que no producen dichas transacciones por tener requerimientos específicos que las leyes fiscales exijan; a éste proceso se le conoce comúnmente como llevar a cabo una conciliación contable-fiscal.

- b) Describan oportunamente todas las transacciones con el detalle necesario que permitan su adecuada clasificación. Desde el punto de vista fiscal éste concepto plasmado en la normativa 3050 es necesario para fines de determinar correctamente aquellas transacciones que afecten los impuestos, aunado al hecho de que también contribuye en la elaboración de la conciliación contable fiscal antes citada.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias. Para fines fiscales la Ley monetaria en su artículo primero señala que la unidad de sistema monetario en México es el peso (Diario Oficial de la Federación, 1931), por lo que se deben convertir las operaciones denominadas en moneda extranjera en pesos y por supletoriedad el CFF establece que deben de reflejarse al tipo de cambio en los términos señalados en el artículo 20.
- d) Registren las operaciones en el periodo correspondiente. Lo anterior es trascendente ya que los impuestos objeto de éste estudio son por periodos mensuales o anuales, y en caso de que no se paguen oportunamente se tendrán que generar actualizaciones y recargos en los términos del artículo 21 del CFF, lo anterior sin perjuicio de las multas que le aplique en los términos del citado ordenamiento.
- e) Presenten y revelen dichas transacciones en los estados financieros. Desde la perspectiva fiscal, las omisiones en el pago de los impuestos deben ser reflejadas en los EF, de hecho para cierto grupo de contribuyentes, se exige un dictamen financiero

para fines fiscales y en el mismo se emite una declaratoria avalada por un dictaminador externo respecto al adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales¹¹.

- 4) Los procedimientos de control. Se refieren, según menciona el boletín 3050 del IMCP, a los procedimientos y políticas que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad, los procedimientos de control pueden ser preventivos (evitan errores en el desarrollo de las transacciones) o detectivos (detectan errores o desviaciones que los preventivos no pudieron). Ambos tipos de procedimientos tienen como objetivos:
 - a. Debida autorización de transacciones así como de actividades. Desde la perspectiva fiscal es conveniente la supervisión constante de las operaciones fiscales a través de una persona con conocimiento fiscal que lleve a cabo la autorización, de tal forma que a través de éste control preventivo se contribuya a la inexistencia de CF.
 - b. Adecuada segregación de funciones y responsabilidades. Desde el punto de vista fiscal es importante una clara definición de las funciones que realiza cada persona involucrada en la contabilidad fiscal, la percepción de lo anterior es fácil de perderse en virtud a que existe una alta dependencia entre la contabilidad financiera con la fiscal tal y como se comentó con antelación (relación entre contabilidad y fiscalidad).

¹¹ Véase el artículo 32-A del CFF para conocer los contribuyentes que en México se encuentran obligados a dictaminarse para efectos fiscales.

- c. Establecimientos de dispositivos de seguridad que protejan los activos.
- 5) La vigilancia. Según el boletín 3050, consiste en la responsabilidad de la administración de establecer y mantener Controles Internos, así como vigilarlos, con el objeto de verificar si éstos están operando efectivamente y si deben ser modificados cuando existen cambios importantes. La existencia de un departamento de auditoría interna e incluso externa que evalué las operaciones, en nuestro caso las de índole fiscal contribuye, a la inexistencia de contingencias fiscales.

Los factores anteriores también los encontramos en el informe COSO¹².

Es importante señalar, tal como lo dispone el boletín 3050, que los elementos de control antes citados deben de considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad. El tamaño de la industria puede implicar la causación de mayores impuestos federales, por lo que se espera que a mayor tamaño, tendrán mayores recursos financieros para la implementación de mayores Controles Internos Fiscales.
- Característica de la actividad económica en la que opera.
- Organización de la entidad.
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas.
- Problemas específicos del negocio.
- Requisitos legales aplicables.

¹² Para mayor información acuda a la siguiente dirección web: <http://www.coso.org/IC.htm>

Lo anterior es relevante en virtud de que las industrias, para efectos del establecimiento de los controles internos, deberán evaluar el costo beneficio de la implementación de los mismo, claro está que como se mencionó con antelación, para las empresas que cotizan en los Estados Unidos no es opcional su implementación ya que en caso de su inexistencia los auditores tendrían que revelar en su informe, dicha situación. Por otro lado, ya se han publicado estudios en el sentido de que los controles internos los establezcan firmas de auditores externos (Luque, 2009: pp. 57-62), en cuyo caso puede resultar más benéfico para las compañías si éstos últimos resultan en costo menor.

Un aspecto importante a destacar es el Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el CI, ya que evidentemente la dependencia de las organizaciones en los sistemas de información que utiliza para controlar sus procesos (los cuales pueden ser complejos y diversos), hoy en día da como nuevos objetivos del Control Interno el validar los accesos sobre la información, la gestión de autorizaciones y los mecanismos de registro de actividad sobre dicha información (Pons, 2007: pp. 97-100).

Tal y como se comentó con antelación, la relación entre contabilidad y fiscal es estrecha, por lo que la determinación de los impuestos federales en México parte de lo que la contabilidad recoge, en consecuencia cualquier cambio que se dé en los mismos ya sea por cambio de normatividad financiera o contable, aspectos fiscales, procesos de autorización, etc. Se debe analizar bajo la perspectiva de una posible afectación en la determinación o cálculo de los impuestos federales.

2.3.3 Control Interno Fiscal

Como se comentó con antelación, los controles internos surgen como una respuesta respecto al adecuado cumplimiento en la normatividad contable y en consecuencia contribuyen a generar la fiabilidad de la misma. Si hablamos desde el punto de vista fiscal, inherentemente los controles internos fiscales contribuyen a la fiabilidad o confianza en la determinación de los tributos.

El concepto de Control Interno Fiscal es una inferencia de los controles internos contables traducidos a la normatividad fiscal vigente, por consiguiente y en virtud a la inexistencia de una definición propia, podemos tomar como punto de partida las definiciones del control interno contable que se citaron con antelación. Una propuesta de conceptualización del el Control Interno Fiscal es la siguiente:

Es aquél que comprende el plan de organización y el conjunto de políticas y procedimientos fiscales establecidos por el consejo de administración, la dirección, el personal fiscal y legal así como del resto del personal relacionado de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar la certeza en cuanto a la determinación y entero de los impuestos de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes.

De la definición anterior se desprenden como medios: el plan de organización y el conjunto de políticas y procedimientos fiscales y como finalidad la certeza en la determinación y entero de los impuestos. Es importante recordar, que en México no existe el concepto de seguridad razonable

para efectos fiscales, en virtud a que cualquier diferencia que derive en alguna omisión de impuestos tiene que ser solventada a menos que la facultad de las autoridades fiscales para cobrarla haya caducado de conformidad con el artículo 67 del CFF. Se considera que la definición anterior resulta aplicable tanto a impuestos federales, estatales o municipales, sin embargo solo se hará referencia a los controles internos fiscales federales relativos al ISR, IVA, IETU e ICE.

Como se mencionó con anterioridad existe escasez de literatura referente al tema de los CIF, de ahí se deriva el interés de tratarlo, es por ello que en el capítulo cuarto se aborda de manera amplia el control interno fiscal relativo a los impuestos objeto de estudio. La única normatividad que aborda aspectos de control interno fiscal es, como se mencionó con anterioridad, es Ley Sarbanes-Oxley (SOX) que exige, a través de la sección 404, se revele por parte del auditor el control interno en materia de impuestos cuando éstos no se ajusten a las disposiciones fiscales aplicables.

2.3.4 Normatividad Fiscal

El análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es necesario en virtud de que en ella descansa el fundamento para el pago de los impuestos en México, siendo el artículo 31 fracción IV. En dicho artículo se destaca la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. Por consecuencia las organizaciones en México se encuentran obligadas constitucionalmente al pago

de los impuestos. Por su parte también el CFF en su artículo primero señala la obligación de pago de impuestos así como su aplicación supletoria.

Por aplicación supletoria, el artículo 2 del CFF en su fracción I señala como impuestos a “las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo”. La fracción II se refiere a las aportaciones de seguridad social, la fracción III señala a las Contribuciones de Mejora y la fracción IV establece a los Derechos.

La legislación civil federal señala como personas morales en su artículo 25 fracción III a las sociedades civiles o mercantiles (DOF, 2007). Por lo anterior las sociedades mercantiles son personas morales y en consecuencia serán objeto de nuestro análisis aquellas que formen parte de de la Cámara de la Industria de la Transformación de Nuevo León (CAINTRA)

Para fines del estudio, solo se investigan los Controles Internos Fiscales de las Sociedades Mercantiles, para dichos efectos el artículo primero de la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce como sociedades a las siguientes:

- 1) Sociedad en nombre colectivo
- 2) Sociedad en Comandita Simple
- 3) Sociedad de Responsabilidad Limitada
- 4) Sociedad Anónima
- 5) Sociedad en Comandita por acciones

6) Sociedad Cooperativa

Una clasificación de los impuestos se da dependiendo de quién se beneficia con ellos (Federación, Estados o Municipios) de conformidad a la facultad impositiva que les da la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así podemos encontrar impuestos Federales, Estatales y Municipales. Para efectos de nuestra investigación solo se abordan los principales cuatro impuestos federales.

Para poder determinar cuáles son los principales 4 impuestos federales que se causan en México, en función a su recaudación esperada, nos tendremos que remitir a la Ley normativa de los mismos, la Ley de Ingresos de la Federación. Para estos efectos, el artículo primero del citado ordenamiento, respecto al ejercicio fiscal 2009, señala la totalidad de los ingresos fiscales que se esperan recibir: mismos que tal y como se mencionó con antelación, son:

- 1) El Impuesto Sobre la Renta en adelante ISR, cuya disposición jurídica es la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).
- 2) El Impuesto al Valor Agregado, en adelante IVA, siendo su origen la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)
- 3) El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), cuyo origen es la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU).
- 4) Los Impuestos al Comercio Exterior cuyo origen es la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (LIGIE).

Al hablar de impuestos inminentemente se requiere conocer sus elementos, con la finalidad de saber si nos encontramos en el supuesto jurídico o de hecho previsto por la ley para su causación, dichos elementos son : El Sujeto, El Objeto, La Base y La tasa o tarifa. A continuación se describen brevemente los mismos.

Sujeto: Se refiere a quienes les aplica el impuesto y se clasifican en dos tipos: el Sujeto Activo representado por el Estado y el Sujeto Pasivo el cual se refiere a las personas físicas y morales según el artículo primero del CFF (Rodríguez, 2009).

Objeto: Sobre lo que se grava el Impuesto (Rodríguez, 2009).

Base: Se refiere al monto sobre el cual se aplica la tasa o tarifa (Zavala, 2003: p. 154).

Tasa o tarifa: La Tasa es un Gravamen fijo representado como porcentaje y la Tarifa es el conjunto de cuotas y tasas que en base a rangos de ingresos se aplica a la base del impuesto (Zavala, 2003: p. 154).

En el caso de los impuestos objeto de éste estudio para las personas morales, dichos elementos se encuentran concentrados en la tabla 2 que se muestra a continuación:

Tabla 2
Resumen de elementos de las contribuciones por tipos de impuestos federales vigente para el 2009

Impuesto	Sujeto	Objeto	Base	Tasa
ISR	Según el artículo 1 de la LISR, se refiere a las Personas Morales residentes en México y en el Extranjero bajo los supuestos señalados en el mismo artículo.	Ingresos bajo los supuestos establecidos en el propio artículo 1 de la LISR.	El Resultado Fiscal en los términos del artículo 10 de la LISR.	28% en los términos del artículo 10 de la LISR. Para el ejercicio de 2011 la tasa es del 30%.
IVA	Según el artículo 1 de la LIVA se refiere a las personas morales que en territorio nacional realicen actos o actividades en los términos de ese artículo.	Los actos o actividades efectivamente cobrados siguientes: 1) Enajenación de bienes. 2) Presten servicios independientes. 3) Otorguen el uso o goce temporal de bienes. 4) Importen bienes o servicios.	Valores determinados en los términos de la LIVA	Tasa general 15 % (Artículo 1 LIVA). En el 2011 la tasa es del 16%. Tasa en región fronteriza 10% (Artículo 2 LIVA). Para 2011 la tasa es del 11 % Tasa 0% para ciertos actos o actividades en los términos del artículo 2-A de la LIVA.
IETU	De conformidad con el artículo 1 de la LIETU se refiere a las Personas Morales con establecimiento permanente por la realización de ciertas actividades señaladas en el artículo 1 de referencia.	Las actividades siguientes: 1) Enajenación de bienes. 2) Presten servicios independientes. 3) Otorguen el uso o goce temporal de bienes.	Total de ingresos percibidos por las actividades objeto de la LIETU disminuido por las deducciones permitidas por las mismas.	Las siguientes tasas. 1) 16.5 % para 2008. 2) 17% para 2009 y 3) 17.5% para 2010 en adelante. Lo anterior de conformidad con el artículo 1 de la LIETU y artículo cuarto transitorio 2008.
ICE	Según el artículo 1 de la Ley aduanera, son sujetos quienes introduzcan o extraigan del territorio nacional los bienes y servicios señalados en el objeto.	Bienes y servicios señalados en el artículo 1 de la LIGIE	Valores señalados en los términos de la LIGIE.	Diversas tasas en los términos de la LIGIE.

Fuente: Elaboración propia con datos de leyes respectivas para 2009 y 2011 publicadas en el Diario Oficial de la Federación en diversas fechas.

2.3.5 Consideraciones Finales

Tal y como se mencionó con antelación, desde nuestro particular punto de vista, un adecuado Control Interno Fiscal en las organizaciones contribuye a garantizar la disminución de las

Contingencias Fiscales en las organizaciones; el mismo debe observarse desde los aspectos contables hasta los aspectos fiscales, en virtud de que la contabilidad fiscal se basa principalmente de los aspectos contables de los negocios. Adicionalmente desde el punto de vista de la auditoria, la falta de efectividad de los controles internos ocasiona que los auditores se basen en mayores pruebas de cumplimiento que sustantivas (IMCP1, 2009). En consecuencia, su trabajo se reduciría y por lo tanto, deberían de disminuirse también, sus honorarios. Por otra parte las autoridades fiscales se verían beneficiadas con la existencia de controles internos fiscales ya que sus revisiones a los contribuyentes serían más ágiles y menos costosas.

La existencia de controles internos fiscales es una decisión de la administración en virtud de los costos implícitos en su implementación, aunque realmente los controles fiscales, parten de los controles contables adecuándoles los requerimientos que las autoridades exigen para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo que no debería de ser éste una limitante de su existencia. Por su parte, cuando se habló de Controles Internos Contables, se señaló ciertas limitaciones en su implementación tales como el tamaño de la empresa, los costos y beneficios etc., definitivamente éstos aspectos se deberán tomar en cuenta respecto a los CIF, sin embargo en materia fiscal no existe el concepto de importancia relativa (materialidad o certeza razonable) por lo que la autoridad fiscal presupone que los Impuestos Federales se determinan de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, independientemente de la existencia o inexistencia de los CIF.

Para fines de nuestro estudio, la variable de control interno fiscal así como la Estructura Departamental Fiscal, inciden en la existencia de las Contingencias Fiscales de la IMNL por lo que se someterá estudio mediante cuestionamientos.

2.4 JUICIOS FISCALES

2.4.1 Generalidades

Para Manautou (1981), los impuestos deben de cumplir fundamentalmente cuatro principios: el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad y el de economía. El principio de justicia indica que el pago del impuesto va en función a la capacidad económica del sujeto y que se aplique a todos los que se encuentran en la situación generadora del mismo.

El principio de certidumbre indica que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales (objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones). El principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago para el contribuyente y el principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa (Manautou, 1981).

De los conceptos anteriores el que nos interesa para efectos de nuestro estudio, es el relacionado con la certeza en los elementos esenciales de los impuestos en virtud a que la naturaleza misma de las leyes las hace generales y por ende cabe la interpretación de las mismas. Obviamente si hablamos del contribuyente, al tener como obligación el proteger los activos de la empresa, es probable que adquiera una interpretación o criterio diferente a las autoridades fiscales. Lo anterior nos llevaría al hecho de pensar que la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación determine créditos fiscales a cargo del contribuyente y si el mismo no está de acuerdo, utilizará los medios de defensa que tenga a su alcance para impugnarlos. En relación a lo anterior, estos

créditos fiscales se reflejarían en los Estados Financieros o en sus Notas en los términos señalados por el boletín C-9 en su apéndice A.

2.4.2 Interpretación de las Normas Fiscales

El hecho de interpretar una norma fiscal no es fácil, de hecho existen antecedentes que para el mismo Albert Einstein era complicado su entendimiento, lo anterior tal y como lo demuestra su frase célebre: ““The hardest thing in the world to understand is the income tax”¹³.

Las leyes fiscales deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria (Rodríguez, 1998: p. 42). Al respecto, el artículo 5 del CFF señala que “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”. Por su parte, la suprema Corte de justicia de la nación señala que en la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea loable ampliarlos o restringirlos (Nación, 1917-1965).

Por consecuencia si una norma fiscal es ambigua dará entrada a la interpretación y por ende a un criterio que puede no ser coincidente con el de las autoridades fiscales.

¹³ Esta frase se obtuvo de la siguiente liga de internet: http://www.quotationspage.com/quotes/Albert_Einstein/31

Es importante señalar que como resultado de la interpretación se pueden generar los siguientes resultados (Zavala, 2003: p. 6):

- 1) Que el contribuyente sea afectado o beneficiado
- 2) Que la autoridad sea afectada o beneficiada

Para fines de nuestro estudio, nos interesa solamente el caso dos en el supuesto de que la autoridad, al verse afectada en sus intereses, ejerza sus facultades de revisión y le finque créditos fiscales al contribuyente lo que puede derivar en la existencia de juicios fiscales independientemente que los mismos sean derivados de interpretaciones ajenas a los criterios de las autoridades fiscales. Por cierto, algunos de éstos criterios la autoridad los denomina criterios no vinculativos o criterios fiscales indebidos¹⁴ y se encuentran en su página web para que los contribuyentes los observen en el cálculo de sus impuestos, lo anterior es criticable ya que pudiese ser que dichos criterios no provengan específicamente de las leyes y en consecuencia su aplicación será opcional para el contribuyente.

2.4.3 Medios de Defensa del Contribuyente

De la revisión de la literatura no encontramos algún concepto de juicios fiscales, por lo que para fines de este estudio consideraremos como tales al conjunto de medios de impugnación interpuestos ante las autoridades fiscales o judiciales correspondientes dentro de los plazos y con

¹⁴ Véase para mayor información: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3967.html

los requisitos que para dichos efectos se señalen, cuya finalidad es la defensa de los intereses de los contribuyentes los que evidentemente no son coincidentes con el de las autoridades fiscales.

De la definición anterior se destaca la oportunidad en la presentación de los medios de defensa (Rodríguez, 1998: p. 200) y los requisitos para la presentación de los medios de defensa, ya que jurídicamente hablando, los plazos en materia fiscal son muy importantes y producen como consecuencia el consentimiento del acto¹⁵, es decir, el contribuyente acepta el crédito fiscal y tendría que afectar sus recursos económicos mediante al pago del mismo.

De lo anterior surge la pregunta ¿Cuáles son los medios de defensa fiscales que tiene el contribuyente?, la respuesta a este cuestionamiento es relativamente compleja puesto que habría que preguntarnos cual es impuesto que se impugna, para poder analizar los medios de defensa previstos en la Ley que le da origen, para después identificar aquéllos que se aplican de otras leyes de forma supletoria. Para efectos de nuestro estudio solo mencionaremos algunos de ellos ya que solamente nos interesa conocer que tanto inciden los mismos dentro de las cifras reflejadas en las contingencias fiscales independientemente del tipo de medio de defensa que se utiliza para impugnar los créditos fiscales

Algunos medios de defensa que tradicionalmente representan impugnaciones a créditos fiscales son:

- a) Recurso de Revocación. Su fundamento radica en el artículo 116 del CFF (para mayor información acudir al título V Capítulo I, sección primera del CFF). Éste recurso no

¹⁵ El artículo 124 fracción IV del CFF señala el concepto de consentimiento del acto entendiéndose como tal el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto. El recurso de revocación sobre el cual habla éste artículo debe interponerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes en que haya surtido efectos la notificación (con ciertas excepciones), lo anterior de conformidad al artículo 121 primer párrafo del CFF.

resuelve situaciones de constitucionalidad, sino más bien aquéllas resoluciones que determinen contribuciones, las que dicten las autoridades aduanera o bien, los actos de autoridades fiscales que establezcan créditos fiscales, etc. de conformidad al artículo 116 del CFF y se interpone ante la autoridad competente o quien emitió el acto impugnado, lo que en éste último caso resulta cuestionable ya que la misma autoridad que lo emite es quien resuelve.

- b) Juicio Contencioso Administrativo. Su fundamento es el artículo 2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. En virtud a que el recurso de revocación es optativo, el juicio contencioso administrativo procede en los mismos casos o supuestos que los señalados en el recurso de revocación, la característica importante de éstos reviste en el hecho de que se interpone ante una autoridad diferente a la que emitió el acto impugnado (Tribunal Fiscal Federal de justicia Fiscal y Administrativa).
- c) Juicio de Amparo. Su fundamento es el artículo 1 de la Ley de Amparo. Si resuelve situaciones de constitucionalidad, tales como falta de proporcionalidad, equidad, legalidad y contribución al gasto publico de los impuestos (Rodríguez, 1998: p. 42)

Existen otros medios de defensa (recurso de revisión, de queja, etc.) cuyo análisis ameritaría un estudio completo al respecto, sin embargo para fines de nuestro estudio lo relevante es que se señale la existencia de éstos y su incidencia en las contingencias fiscales (Provisiones Contingentes o Notas a los EF).

2.4.4 Consideraciones Finales

Para fines de nuestra investigación, la variable de Juicios Fiscales, que se integra por el Recurso de Revocación, por el Juicio Contencioso Administrativo y por el Juicio de Amparo, se someterá a su estudio para efectos de determinar si existe alguna incidencia en la existencia de las Contingencias Fiscales de las organizaciones.

El presente estudio no tiene como finalidad la de señalar si la interpretación de la norma jurídica es correcta o no, simplemente lo que se pretende es detectar que tanto afecta ésta interpretación en la existencia de juicios fiscales y consecuentemente en las contingencias fiscales reflejadas en los EF o sus Notas.

2.5 ESTRATEGIAS DE OPTIMIZACIÓN FISCAL

2.5.1 Generalidades

En virtud a que uno de los objetivos del Control Interno es proteger los activos de las empresas, éstas se han preocupado en buscar la forma de optimizar sus recursos financieros, el área fiscal no es la excepción; por tal motivo, y en virtud de la complejidad y variedad de los mismos incluyendo las interpretaciones diferentes en cuanto a su determinación, las empresas han utilizado una diversidad de estrategias tendientes a eliminar, disminuir, aumentar, atenuar o diferir su carga tributaria, haciéndose valer de esquemas que la propia ley establece de manera explícita ó implícita (derivados de la interpretación de la misma). También es cierto que con el ánimo de

disminuir la carga tributaria, algunos contribuyentes han utilizado la planeación fiscal abusiva, en los Estados Unidos de América la denominan Tax Shelter y en Gran Bretaña Tax Schemes (González, 2007).

Los Tax Shelters se refiere a una asesoría fiscal comercializada de la que se desprenden dos características relevantes (González, 2007):

- 1) Ser Abusiva: En cuanto que el agresor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente.
- 2) Ser Agresiva: En función a que las soluciones no se establecen para un solo cliente, sino más bien se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal.

Los aspectos importantes a considerar en un Tax Shelter son (Bankman, 2004):

- 1) Reduce la Tributación.
- 2) Distorsiona la realidad económica.
- 3) Funciona bajo una lectura literal de la norma.
- 4) No es consistente con una lectura finalista de la norma.
- 5) Se comercializa.

Del análisis de las anteriores características se observa que se asemejan a los conceptos que señala González, solo que Bankman lo especifica con mayor detalle.

Por lo antes expuesto, se hace necesario el análisis de las Estrategias de Optimización Fiscal (EOF) en virtud de que las mismas se podrían tipificar como Tax Shelters y consecuentemente no coincidir con los criterios de las autoridades fiscales, pudiendo dar lugar a la existencia de Contingencias Fiscales.

Para éstos efectos de México, el portal del SAT lista en su anexo 26, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, mejor conocidos como criterios fiscales indebidos según el SAT. En materia de ISR señala 16 criterios indebidos y para IVA solamente uno (SAT, 2009).

No hay que olvidar que la aplicación de la norma tributaria es vigilada por las autoridades fiscales dentro de la relación jurídica tributaria. Para dichos efectos existen dos tipos de sujetos:

1) El Sujeto Pasivo, que tal como se mencionó con antelación, es el que se representa normalmente por el contribuyente el cual determina y entera sus impuestos, y

2) El Sujeto Activo, quien es representado normalmente por la autoridad fiscal, en nuestro caso la SHCP a través del SAT quien principalmente gestiona el cobro de los mismos y revisa su determinación en apego a las disposiciones fiscales vigentes.

Por otro lado, en México, existen dos conceptos que en el ámbito de la contaduría pública se manejan frecuentemente respecto al tema de las EOF, el primero de ellos se refiere al concepto de Evasión fiscal y el segundo a la Elusión Fiscal. Ambos conceptos fueron abordados, según un seminario de planeación fiscal llevado a cabo en el 2007 en el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, de la siguiente manera:

Evasión Fiscal: “Se presenta cuando el contribuyente se sustrae el pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir violando la Ley, ya sea por que realice de lo que está prohibido u omite efectuar lo que se ordena. Tales como no efectuar el entero del impuesto retenido o utiliza documentación apócrifa para comprobar deducciones”.

Elusión Fiscal: “Consiste en sustraer al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la Ley, o ejerciendo alguna opción legal con menor impacto tributario en el resultado de la operación”.

De los anteriores conceptos se desprende el hecho que en la Evasión Fiscal se utilizan conductas ilícitas, concepto que se asemeja a la definición de Tax shelter citado con anterioridad; en tanto que para la Elusión Fiscal se realizan conductas con apego a las leyes aplicables.

En México el CFF en su artículo 108 señala que “Comete el delito de defraudación fiscal quien con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”. Al respecto el mismo artículo señala las sanciones que pueden alcanzar de tres meses a 6 años de prisión.

Por su parte en el artículo 109 Fracción IV del citado ordenamiento señala que se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, a quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Respecto al concepto de simulación fiscal, el mismo no es señalado en el CFF, por lo que se aplica supletoriamente el

Código Civil para el Distrito Federal el cual en su artículo 2180 como un acto simulado a aquél “... en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

El detalle emerge cuando la autoridad fiscal no está de acuerdo con las interpretaciones o criterios que tienen los contribuyentes en la determinación y entero de sus impuestos, por lo que en consecuencia surge la existencia de créditos fiscales con cargo al contribuyente, el cual tiene dos decisiones o los paga, o bien los impugna por algunos de los medios de defensa que se mencionaron con antelación.

Del concepto de elusión fiscal se desprenden las Estrategias de Optimización Fiscal, también conocidas como Estrategias Fiscales o Planeaciones Fiscales, en virtud a que éstas se encuentran dentro del marco jurídico permitido. El concepto de Planeación Fiscal (EOF) fue abordado en el seminario de planeación fiscal llevado a cabo en agosto de 2007 en el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, de la siguiente manera:

“Es el conjunto de actos y actividades a realizar o dejar de hacer para lograr optimizar el cumplimiento de la obligación tributaria dentro del marco de las disposiciones legales vigentes que tiene una razón fundamental de negocios y sustentación legal”.

Al concepto anterior solo le agregaríamos para hacerlo específico los argumentos jurídicos (Tesis, Jurisprudencias, Criterios Específicos, Derecho Federal Común, Etc.), los Fiscales (Los señalados directamente por las norma tributaria (Beneficios Explícitos y Beneficios Explícitos de las Leyes Fiscales, Reglamentos, Resoluciones Misceláneas, etc.), Los Argumentos Contables (Los que

derivan de las NIF aplicables) y los de cualquier índole (Pudiendo ser los criterios propios de la autoridad fiscal manifestados a través de sus normativas internas e incluso las publicadas en su página web).

Por otro lado, consideramos relevante incorporar los objetivos de las EOF tales como atenuar, abatir o diferir la carga tributaria, mismos que fueron citados en el seminario de planeación fiscal llevado a cabo en agosto de 2007 en el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Por otro lado, se incorporó el elemento de aumentar la carga tributaria ya que puede ser posible adelantar los impuestos ya que en un momento dado, la tasa impositiva es relativamente menor que la que se causaría en el ejercicio posterior de causación; lo anterior obviamente previo análisis financiero respecto al valor del dinero en el tiempo¹⁶.

De conformidad a lo anterior, proponemos el siguiente concepto:

Una estrategia de optimización fiscal es el conjunto de argumentos jurídicos, fiscales, contables y de cualquier índole permitida utilizados por los contribuyentes con la finalidad de situarse en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma tributaria que más se ajuste a sus necesidades económicas y cuya finalidad es la de eliminar, atenuar, abatir, aumentar o diferir su carga tributaria en un momento dado, bajo una razón de negocios.

¹⁶ La propuesta de reforma fiscal emanada del ejecutivo para el año del 2010 contempla un incremento de 2 puntos porcentuales en la tasa del ISR, por lo que de aprobarse, la tasa de éste impuesto se incrementaría del 28% al 30%.

2.5.2 Beneficios Explícitos e Implícitos de las Leyes Fiscales

En virtud a que uno de los objetivos de la administración de las empresas es la optimización de la carga tributaria, se requiere que el fiscalista (persona que determina y entera los impuestos en las organizaciones), analice todas las áreas de oportunidad que señalen las disposiciones fiscales incluyendo aquéllas del orden judicial (Tesis, jurisprudencias, etc.).

Para llevar a cabo lo anterior, los fiscalistas han focalizado su atención en dos conceptos que se han desarrollado en el ámbito de la contaduría en México, ellos son los Beneficios Explícitos y los Implícitos. Ambos términos fueron definidos, en el seminario de planeación fiscal llevado a cabo en agosto de 2007 en el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, de la siguiente manera:

“Los Beneficios Explícitos son los que se detectan del articulado de las Leyes y otras disposiciones fiscales”. Al respecto solo agregaríamos en el concepto de otras disposiciones fiscales, a que las mismas incluyen los reglamentos de las Leyes Fiscales, las resoluciones misceláneas fiscales, los tratados para evitar la doble imposición fiscal, los decretos de índole fiscal, etc. “Los Beneficios Implícitos son los que derivan de la integración de las leyes, producto del análisis cuidadoso, correlación e interpretación de las disposiciones aplicables al caso de estudio”.

Como resultado del análisis de los impuestos objeto del presente estudio, se obtuvieron algunos ejemplos de beneficios implícitos y explícitos, los cuales se señalan en la tabla 3 que se muestra a continuación:

Tabla 3

Ejemplos de beneficios fiscales explícitos e implícitos en materia del ISR, IVA, IETU e ICE para 2009

Beneficio	ISR	IVA	IETU	ICE
Explícito	<ul style="list-style-type: none"> Deducciones del artículo 29 LISR. Estímulos Fiscales en los términos del título V de la LISR. Ingresos Exentos para las personas físicas en los términos del artículo 109 de la LISR. 	<ul style="list-style-type: none"> La tasa del 0% en los términos del Art. 2-A de la LIVA. Tasa menor a la general por ser región fronteriza. 	<ul style="list-style-type: none"> Deducciones en los términos del artículo 5 de la LIETU. Acreditamiento del crédito IETU en los términos del artículo 8 y 11 de la LIETU. Ingresos Exentos en los términos del artículo 4 de la LIETU. 	<ul style="list-style-type: none"> Devolución Inmediata del IVA según Decreto para el fomento y operación de las empresas Altamente Exportadoras (ALTEX). Reducción en el Impuesto General de Importación por aplicar el Programa de Promoción Sectorial (PROSEC).
Implícito	<ul style="list-style-type: none"> Aprovechamiento de las pérdidas fiscales derivadas de fusión. Diferimiento de deducciones para optimizar los pagos provisionales de ISR con un nuevo coeficiente de utilidad. 	<ul style="list-style-type: none"> Confirmaciones a la autoridad fiscal respecto a la aplicación de tasa 0%. 	<ul style="list-style-type: none"> Aprovechar el concepto de intermediario Financiero para optimizar el pago del IETU según el Art. 3 fracción II de la LITU y la Regla Miscelánea I. 4. 4. Argumentos de inconstitucionalidad de la LIETU por no apegarse al principio de proporcionalidad del artículo 31 fracción IV de la CPEUM. 	<ul style="list-style-type: none"> Inicio de denuncia de práctica desleal en materia aduanera.

Fuente: Elaboración propia con datos de diversas disposiciones fiscales vigentes en el ejercicio de 2009

2.5.3. Consideraciones Finales

El análisis de las decisiones de las organizaciones respecto a la optimización de su carga tributaria es relevante ya sea porque la EOF implementadas pueden ser no coincidentes con los criterios de las autoridades fiscales, o bien por qué ciertas formas de interpretar las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes se consideran criterios fiscales indebidos. Lo anterior puede dar lugar a la existencia de contingencias fiscales, razón por la cual son objeto de nuestro estudio.

Es importante señalar que el estudio en relación a las EOF enfatiza el hecho de demostrar cuál es el impacto de las mismas en las Contingencias Fiscales, por lo que no es relevante para nuestros propósitos el determinar cual o cuales han sido las EOF que las organizaciones han implementado, aunado al hecho de que difícilmente se obtendría esta información en el instrumento de recolección de datos en virtud de que pueden ser fortalezas de competitividad.

CAPÍTULO 3.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente capítulo se describe el tipo de investigación y se señala el trabajo de campo, mediante la metodología de expertones, de las variables objeto de este estudio las cuales se ratificaron una vez abordado el marco teórico en el capítulo 2.

Por otro lado, se define como instrumento de recolección de datos, un cuestionario y se lleva a cabo el muestreo mediante la aplicación de la encuesta final a diversos grupos de empresas grandes, medianas y pequeñas. Con los datos recolectados se llevan a cabo inferencias estadísticas respecto a los resultados obtenidos y, lo más importante, se obtiene el tamaño de la muestra representativa de la población.

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación es de tipo correlacional y transaccional multivariable. Es correlacional ya que establece una relación entre variables de causa y efecto. Para efectos de ésta investigación las variables independientes o de causa son: las EOF, la EDF, los JF y el CIF; respecto a la variable dependiente (variable de efecto) son las contingencias fiscales. Por otro lado, de acuerdo con Hernández et al. (2003), la investigación es transaccional en virtud a que se analiza en un momento determinado, en éste caso para el ejercicio de 2009.

Por otro lado, nuestra investigación de campo incluye, la justificación de las variables de estudio mediante la opinión de expertos de las Big Four mediante la metodología de expertones. En éste

trabajo se consideran Grandes Auditoras, a las multinacionales de auditoría referenciadas en la literatura previa como las Big 8/6/5 y que desde el 2002, son conocidas como Big Four, en concreto PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernest & Young y Deloitte & Touche (Martínez et al, 2007). Para efectos de lo anterior las variables cualitativas se convertirán en valores cuantitativos a través de escalas endecadarias y se utilizará tanto para los Big Four como para la encuesta final a empresas de la muestra, el cuestionario como instrumento de recolección de datos.

En adición a lo anterior, y en virtud de que tal y como se observará con mayor detalle más adelante, nuestra ecuación funcional es multivariada ya que presenta más de una variable independiente.

3.2 POBLACIÓN DE ESTUDIO

En México, la concentración de la actividad económica se encuentra diversificada dependiendo de las operaciones que realizan las organizaciones, así podemos encontrar empresas industriales, comerciales, de servicios, de la construcción, financieras, etc.; para efectos de determinar que tanto aportan éstas actividades en beneficio de nuestro país, se han utilizado una serie de indicadores de entre los que destaca el uso de la aportación de las mismas al Producto Interno Bruto (PIB); éste ha sido utilizado, entre otras cosas, para efectos de medir la recaudación fiscal de un País, el porcentaje respecto al mismo en inversión tecnológica, así mismo para medir a los estados y sus sectores respecto a su contribución al mismo.

Para efectos de determinar nuestra población se procedió a obtener la contribución de cada sector al PIB nacional, los resultados se muestran en la siguiente tabla:

Tabla 4
Relación del PIB nacional y de NL por actividad en 2009 en millones de pesos corrientes

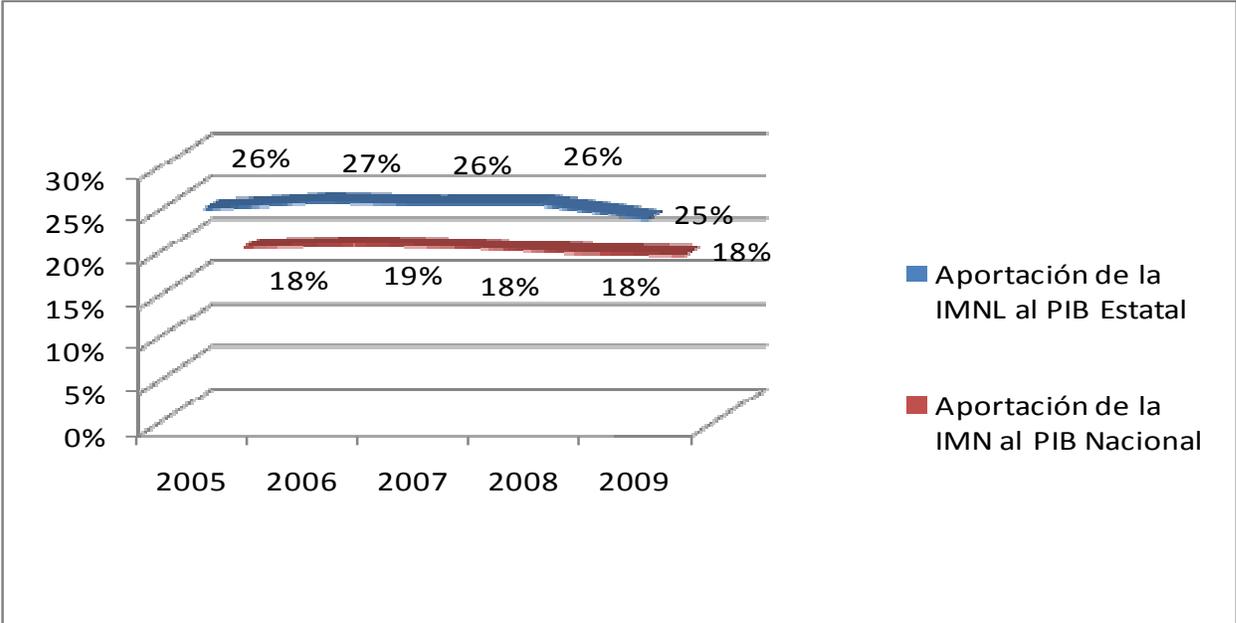
Sector		PIB nacional por actividad	Estructura Porcentual	Media Nacional (MN)	PIB estatal por actividad	Porcentaje Sobre MN
Número	Nombre					
11	Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza.	\$ 415,550	4%	\$ 12,986	\$ 7,108	55%
21	Minería	905,336	8%	28,292	8,732	31%
22	Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	137,570	1%	4,299	13,046	303%
23	Construcción	822,686	7%	25,709	80,047	311%
31,33	<i>Industrias Manufactureras</i>	<i>1,992,708</i>	<i>18%</i>	<i>62,272</i>	<i>208,663</i>	<i>335%</i>
43 y 46	Comercio	1,743,273	15%	54,477	131,164	241%
48-49	Transportes, correos y almacenamiento	767,843	7%	23,995	66,420	277%
51	Información en medios masivos	387,360	3%	12,105	30,004	248%
52	Actividades de Gobierno	432,683	4%	13,521	52,303	387%
53	Servicios Inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	1,228,802	11%	38,400	85,799	223%
54	Servicios Profesionales, científicos y técnicos	381,806	3%	11,931	40,581	340%
55	Dirección de corporativos y empresas	48,215	0%	1,507	5,236	348%
56	Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	288,884	3%	9,028	32,539	360%
61	Servicios educativos	593,156	5%	18,536	35,022	189%
62	Servicios de Salud y de asistencia social	352,485	3%	11,015	29,647	269%
71	Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	42,959	0%	1,342	3,116	232%
72	Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	263,475	2%	8,234	11,706	142%
81	Otros servicios excepto actividades de gobierno	289,207	3%	9,038	15,790	175%
93	Actividades de Gobierno	504,472	4%	15,765	18,316	116%
	Servicios de Intermediación financiera medidos indirectamente	-215,090	-2%	-6,722	-27,187	404%
	Total	\$ 11,383,381	100%	\$ 355,731	\$ 848,051	238%

Fuente: Elaboración propia con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)¹⁷

¹⁷ Esta información se publicó en el sistema de Cuentas Nacionales de México, en ellas se muestra el PIB por actividad y estados por el periodo de 2005-2009, si desea mayor información se puede remitir al siguiente documento en línea: Fuente <http://www.inegi.org.mx/sistemas/biblioteca/detalleSCNM.aspx?c=16877&upc=0&s=est&tg=54&f=2&pf=Cue>

Como se desprende de la tabla que antecede, es el sector de la industria manufacturera la que mayor aporta al PIB nacional en el 2009. Por su parte, Nuevo León (NL) contribuye en un 10.47% en dicho sector. Es importante señalar que NL supera a la media nacional ya que su porcentaje es de un 335% respecto a la misma. Por otro lado y no menos importante, el sector manufacturero ha mantenido su contribución al PIB, lo anterior lo podemos observar en la figura siguiente:

Figura 4
Comparativo de la aportación porcentual al PIB nacional de la industria manufacturera nacional y de la aportación de la IMNL al PIB de NL a precios corrientes en valores básicos.

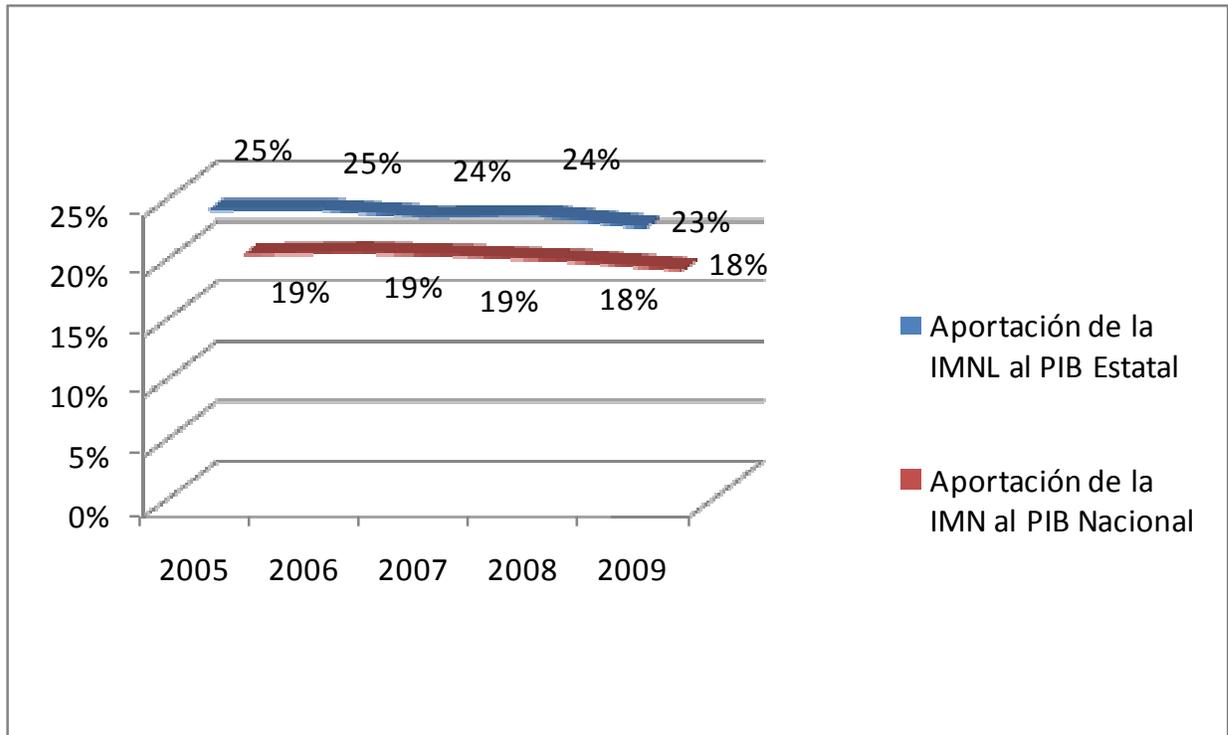


Fuente: Elaboración propia con datos publicados por el INEGI.

Como se puede apreciar de la figura que antecede la aportación de la IMN al PIB Nacional oscila en niveles del 18% en los años de 2005 al 2009. Por su parte la IMNL aporta a su PIB aproximadamente el 26%. Si tomamos como base la misma información a valores de 2003 la IMN aporta un 19% al PIB Nacional en tanto que la IMNL aporta a su PIB Estatal un 24%. Lo anterior según se desprende de la figura siguiente:

Figura 5

Comparativo de la aportación porcentual al PIB nacional de la industria manufacturera nacional y de la aportación de la IMNL al PIB de NL a precios de 2003 en valores básicos



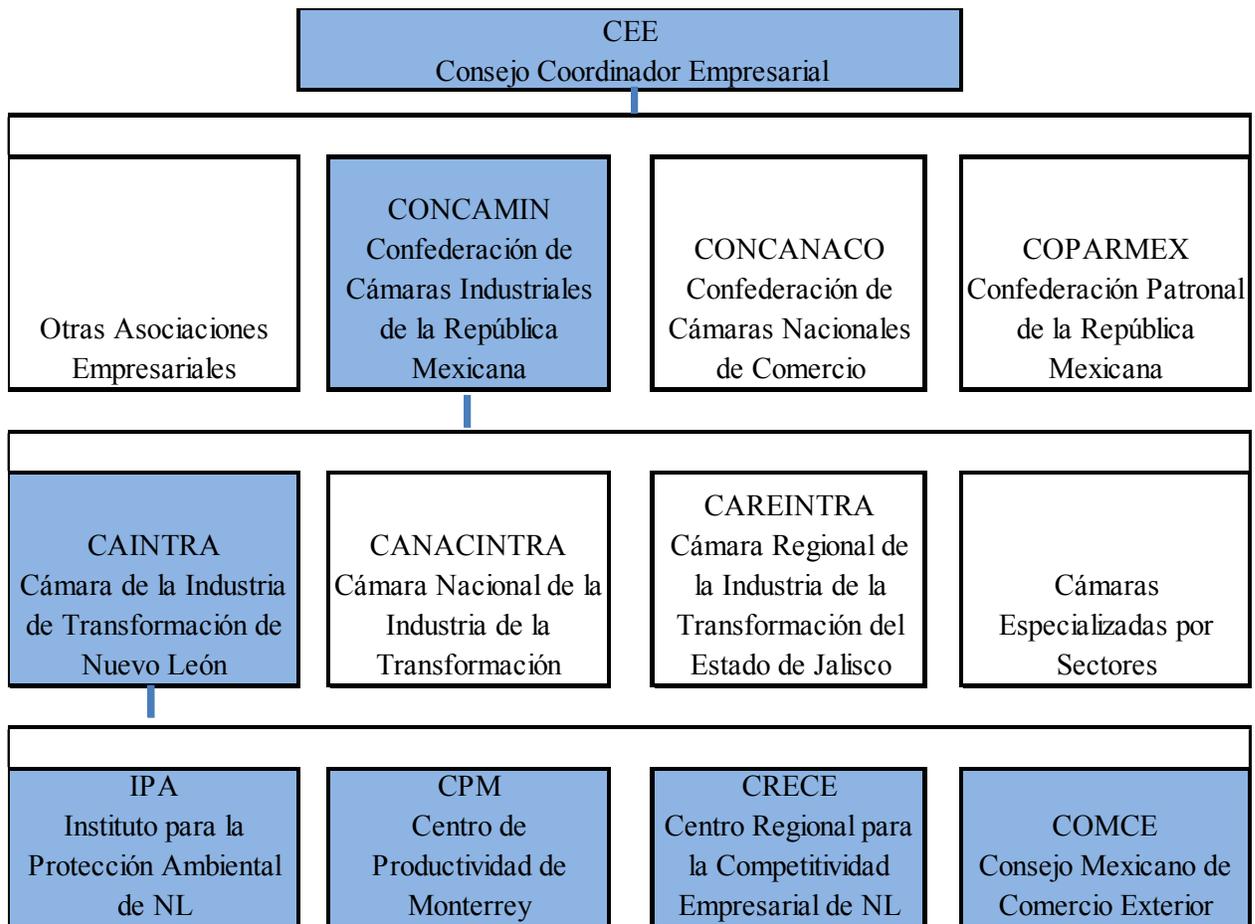
Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI

Con lo anterior queda por demás evidente la importancia del sector manufacturero en México y en NL, motivo por el cual se justifica su selección para efectos de nuestro estudio.

Por otro lado la industria manufacturera se encuentra representada en México por el Consejo Coordinador Empresarial, del cual se desprenden confederaciones, cámaras, etc. tal y como se refleja en la siguiente figura:

Figura 6

Ubicación de la CAINTRA como parte del consejo coordinador empresarial



Fuente: Cámara de la Industria de la Transformación (CAINTRA), Nuevo León¹⁸.

De la figura que antecede se observa que la cámara que agrupa a la industria en N.L. es la CAINTRA, por tal motivo la base de industrias activas constituirá nuestra población.

La CAINTRA, según su página oficial¹⁹, es la Cámara que representa y brinda servicios a la industria en N. L. desde 1944 y su objetivo es “Representar, Defender, Servir y Promover los

¹⁸ Ésta figura se puede localizar en la siguiente dirección electrónica de la CAINTRA de NL : http://www.caintra.org/portal3/index.php?option=com_content&task=view&id=152&Itemid=45

¹⁹ Para mayor información Véase: <http://www.caintra.org>

intereses de los Socios, buscando contribuir significativamente en el éxito de las empresas afiliadas”. Los socios que se encuentran agremiados a dicha cámara ascienden a 5,797²⁰, distribuidas por tamaño conforme a los siguientes parámetros de Industria:

- a) Grandes: 298
- b) Medianas: 678
- c) Pequeñas: 1,452
- d) Microempresas: 3,369²¹

3.3 JUSTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES DE ESTUDIO

Para fines de seleccionar las variables que inciden en la existencia de las Contingencias Fiscales reflejadas en los estados financieros o sus Notas de las empresas de la industria de transformación se abordó el análisis de la literatura existente y cuyo contenido se manifiesta en el capítulo segundo de éste estudio.

Por otro lado, con la finalidad de reforzar la selección de las mismas, decidimos recolectar la opinión de las Big Four ubicadas en Nuevo León. La selección de las Big Four, se derivó a la existencia de diversos estudios que abordan la concentración de los servicios de auditoría por las Grandes Auditoras alrededor del mundo, uno de los artículos que agrupa un número considerable de los mismos fue el ganador del VI premio de Investigación Contable “José María Fernández

²⁰ Éste dato se obtuvo el día 14 de octubre del 2009 según base de datos que nos fue proporcionada por la CAINTRA.

²¹ Tal como se mencionó en el capítulo 1, las microempresas no serán objeto de nuestro estudio en virtud a que a las mismas difícilmente podrían soportar los costos de contar con controles internos fiscales.

Pirla” en España, denominado Análisis de la Estructura de los Servicios en España (García et al, 1998).

En México, la concentración de los servicios de auditoría, prácticamente arroja los mismos resultados que los realizados a nivel mundial (Toscano, 2011), por ello la importancia en la obtención de la opinión de los especialistas en la materia, principalmente en el área de impuestos.

3.3.1 Selección de las Variables de Estudio: Expertones

En México la información financiera de organizaciones no es de carácter público, con excepción de las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), sin embargo realmente son pocas las empresas que cotizan a la fecha²², por ende la muestra utilizando la base de datos de la BMV difícilmente sería representativa de la realidad, sobre todo si la estratificamos a la industria de la transformación o manufacturera.

Al no ser pública la información de las empresas de la industria de la transformación, se requiere obtener la información contactando directamente a una muestra de las empresas, para ello utilizamos como instrumento de recolección de datos, los cuestionarios.

Para elaborar las preguntas del cuestionario nos basamos en el marco teórico sustentado en el capítulo segundo, además consideramos la opinión de los expertos en la materia que nos corroboraran que nuestras variables de estudio fueran las adecuadas. Para esto último,

²² Según consulta a la página oficial de la Bolsa Mexicana de Valores (<http://www.bmv.com.mx/>) con fecha 17 de noviembre de 2009 son sólo 130 empresas las que cotizan en ella, de las cuales 26 pertenecen al sector industrial distribuidas en los siguientes subsectores: Bienes de equipo 6, Suministros y servicios comerciales: 2, Transportes: 4 y Construcción: 14.

consideramos el uso de los “Expertones” como técnica para unificar la opinión de los especialistas, la cual está sustentados a través del análisis de Lógica Borrosa, también conocida como Fuzzy Logic por su conversión al idioma inglés. El concepto de Expertones y de Lógica Borrosa se abordará con mayor detalle en el siguiente punto.

El hecho de aplicar la Lógica Borrosa para nuestro estudio se sustenta en que finalmente la variable dependiente que se pretende probar son las contingencias fiscales las cuales se encuentran inmersas, tal y como se señaló en el capítulo 2, dentro de la contabilidad, específicamente en el estado de situación financiera, también conocido como balance general. Por su parte, la contabilidad maneja datos no siempre exactos y precisos, por lo que la lógica borrosa surge como una mejor posibilidad para modelizar en un entorno de incertidumbre y subjetividad (Reig et al, 2000).

$$CIF = f(ISR, IETU, IVA, ICE)$$

Como se comentó con antelación, las variables que pretendemos demostrar que tienen incidencia en la existencia de las contingencias fiscales que se reflejan en los estados financieros o en las notas de las empresas de la industria de la transformación en Nuevo León son:

- a) Grado de Implementación del Control Interno Fiscal
- b) Cantidad de personal en la Estructura del Departamento de Fiscal
- c) Grado de utilización de Estrategias de Optimización Fiscal y,
- d) Grado de Existencia de Juicios Fiscales

Respecto a la adecuada Estructura del departamento Fiscal, es decir el número ideal que en promedio debe contener un departamento de fiscal en la industria de la transformación, no

encontramos literatura que abordara ese tema por lo que se adicionó en la encuesta aplicada a los expertos conjuntamente con las variables de estudio citadas en los incisos anteriores.

3.3.2 Metodología: Expertones y Lógica Borrosa

Las opiniones de expertos no quedan exentas de cierto grado de subjetividad que pueden ser eliminadas en parte con la aplicación de los expertones. Esta metodología fue creada por Kaufmann (1987) y permite una buena agregación de la opinión de varios expertos ya que éstos expresan sus opiniones con la libertad que proporcionan los intervalos de confianza y la lógica borrosa. Es un método que ayuda a captar las experiencias, sensaciones e intuiciones que la ciencia hasta el momento, no ha podido determinar con razonamientos lógicos.

En este trabajo de investigación no se trata de sustituir el conocimiento contable sobre las contingencias fiscales sino queremos ir más allá mediante la aplicación de una metodología que ha tenido buenos resultados en el análisis financiero y económico Kaufmann & Gil-Aluja (1993), Salazar (2009).

El origen de la Lógica Borrosa se encuentra en los trabajos que en 1965 realizó el profesor de la Universidad de California L. Zadeh²³ y constituye hoy una teoría matemática construida con todo rigor que permite el tratamiento de la subjetividad y/o la incertidumbre. Su desarrollo ha planteado si es mejor utilizar un modelo cierto pero que difícilmente represente la realidad o un modelo borroso que constituye un buen reflejo (Zadeh, 1965).

Estos métodos pueden incorporar variables cualitativas y cuantitativas para representar adecuadamente las situaciones complejas de los elementos que intervienen en cualquier tipo de investigación. En estas metodologías encontramos una de ellas que resuelve la introducción de variables cualitativas. Esta metodología se basa en que cada experto tiene una opinión válida basadas en estudios y experiencia aunque existan diferencias de respuestas por el efecto de la

²³ Para mayor información puede acudir al documento electrónico siguiente: <http://www.cs.berkeley.edu/~zadeh/papers/Fuzzy%20Sets-1965.pdf>

subjetividad, por esta razón al agruparlas se podrá llegar a una respuesta precisa. Una respuesta basada en el conocimiento de varios expertos en un tema estudiado es el denominado Expertón.

La aplicabilidad de esta metodología se sustenta en que la opinión recolectada de los expertos en función al cumplimiento de las disposiciones fiscales implícitamente involucra una afectación en la contabilidad de las empresas, principalmente en sus EF. Por su parte, la contabilidad maneja datos no siempre exactos y precisos por ejemplo en el registro de contingencias en los estados financieros o sus notas, por lo que la lógica borrosa surge como una mejor posibilidad para modelizar en un entorno de incertidumbre y subjetividad (Reig et al, 2000).

Para aplicar esta metodología diseñamos un procedimiento el cual consiste en siete etapas que a continuación se describen brevemente

Etapa 1 Crear un perfil de expertos: Determinación del perfil de las personas que muestren características de los expertos. Este procedimiento es necesario para determinar las variables necesarias de la investigación.

Etapa 2 Recolección de datos y elaboración de matriz: Se utilizan los datos recolectados y se elabora una matriz que muestra las variables y se grado de implementación o impacto en opinión de los expertos.

Etapa 3 Determinación del rango de medición: Se selecciona la escala de medición.

Etapa 4 Repetición de niveles de incidencia: Se crea una matriz mostrando las veces en que los expertos asignaron el mismo nivel de incidencia a cada una de las variables.

Etapa 5 Posibilidad de ocurrencia: En este paso se divide el número de veces obtenido en el paso anterior entre la cantidad de expertos, con el fin de obtener el porcentaje que tiene ese grado de incidencia en el tema tratado.

Etapa 6 Probabilidad Complementaria: Se forma una matriz complementaria en donde se suma cada celda de abajo hacia arriba con los resultados del paso anterior para cada variable, se repite el paso para tener un solo resultado para cada variable

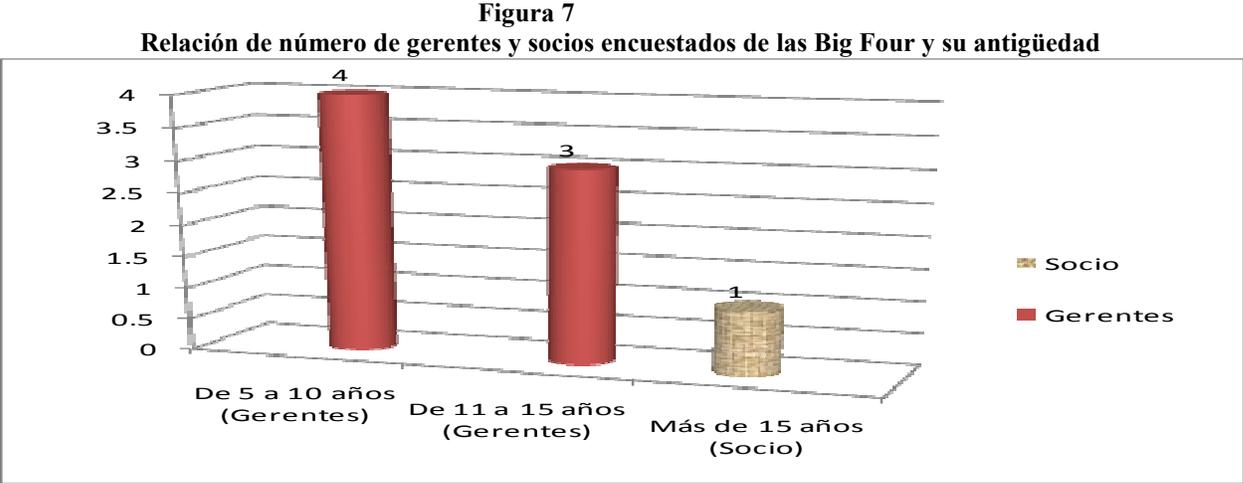
Etapa 7: Resultados: Finalmente en esta etapa se muestran los resultados del Expertón.

Para efectos de ejemplificar la metodología de expertones analizaremos los datos obtenidos de la encuesta de las Big Four respecto al personal que deberá tener la Estructura Departamental Fiscal (EDF) de la IMNL de la forma siguiente:

Etapa 1 Crear un perfil de expertos

Como inicio de nuestro trabajo de campo, se recurrió encuestar a los expertos de la materia del área fiscal de los Big Four que tuviesen una antigüedad mayor 5 años y nivel mínimo de Gerentes Fiscales en dichas firmas.

Por otro lado, en virtud a que el experto asigne un valor no deja de contar con un nivel alto o bajo de subjetividad (Gil, 2005: p. 29), se decidió encuestar a 8 de ellos, de tal forma que cada firma de las Big Four cuente con dos representantes. Como resultado de nuestra encuesta, nos respondieron los 8 expertos tal y como se muestra en la figura siguiente:



Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

En la figura anterior se evidencia que el 50% de los expertos tiene entre 5 y 10 años de experiencia en la firma y el restante 50% cuenta con más de 10 años; lo que nos indica que el personal tiene un adecuado conocimiento técnico fiscal en virtud a su antigüedad y puesto que tiene cada encuestado, en las Big Four.

Una vez garantizados los años de experiencia y conocimiento técnico, se procedió a preguntar a los expertos, el número de empleados con el que debería contar el departamento de fiscal en la industria tomando como referencia el tamaño de la misma²⁴, los resultados se muestran a continuación:

Tabla 5
Resumen de resultados de la Estructura Departamental Fiscal (EDF) por tamaño de industria

Concepto	Pequeña	Mediana	Grande
Promedio	0.363	0.525	0.725
Conversión por reversión endecadaria	3.63	5.25	7.25
Redondeo	4	5	7

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four

Analizando las respuestas bajo el análisis de expertones, nos indican que la EDF debe integrarse, según la opinión de los Expertos, con 4 empleados para la industria pequeña, 5 respecto a la mediana y 7 para la industria grande.

Para efectos de facilitar el entendimiento del manejo de los expertones, procederemos al análisis del promedio determinado para la industria pequeña señalado en la tabla anterior (0.363, 0.525 y 0.725), tomando como referencia el procedimiento señalado por (Kaufmann & Gil, 1993).

Etapa 2 Conjunto de resultados de encuesta

Necesitamos contar con los resultados de las encuestas, los cuales se señalan en la siguiente tabla:

²⁴ Según el artículo 3 Fracción III de la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, se considera Industria Pequeña a la que cuenta entre 11 y 50 trabajadores, la industria mediana es la que cuenta entre 51 y 250 trabajadores y por consecuencia se consideran industrias Grandes aquellas que cuentan con más de 250 trabajadores.

Tabla 6
Resumen de resultados de encuestas respecto a la EDF

Experto	Trabajadores por Industria		
	Pequeña	Mediana	Grande
1	2	2	5
2	4	6	8
3	3	4	9
4	2	6	9
5	4	5	5
6	3	3	5
7	7	11	13
8	4	6	7

Fuente: Elaboración propia con datos de las encuestas aplicadas a las Big Four

De la tabla que antecede se desprende que el experto 1 señaló que la industria pequeña debe de contar con 2 trabajadores, la mediana con 2 y la grande con 5, el resto de los niveles se interpreta de la misma forma.

Etapa 3 Determinación del Rango de Medición

Se procede a asignar la valoración de los datos proporcionados por los expertos, en nuestro caso, en virtud a que la mayoría de los resultados se sitúan del 1 al 10, según se muestra en la tabla que antecede, se procedió a señalar como rangos de medición la escala del 0 a 10 o más; asimismo, se utilizó una escala endecadaria, la cual consiste en una escala compuesta por once términos que pretende establecer una secuencia semántica entre los valores en (0, 1) y los términos del lenguaje que habitualmente representan nuestros pensamientos (Kaufmann & Gil, 1993). Para fines de nuestro estudio la escala endecadaria es la que se muestra a continuación:

Tabla 7
Conversión a escala endecadaria

Trabajadores por Industria	Valoración endecadaria
0	0
1	0.1
2	0.2
3	0.3
4	0.4
5	0.5
6	0.6
7	0.7
8	0.8
9	0.9
10 o más	1

Fuente: Elaboración Propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Una vez asignada la valoración endecadaria, se procede a convertir los datos señalados en la tabla 6, a valores endecadarios. El resultado de éste proceso se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 8
Conversión de datos de expertos a valores endecadarios

Expertos	Proyectos Pequeña	Mediana	Grande
1	0.2	0.2	0.5
2	0.4	0.6	0.8
3	0.3	0.4	0.9
4	0.2	0.6	0.9
5	0.4	0.5	0.5
6	0.3	0.3	0.5
7	0.7	1	1
8	0.4	0.6	0.7

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Etapa 4 Repetición de niveles de incidencia

El proceso del Expertón implica el ubicar el número de veces en que los expertos coinciden en sus respuestas, para dichos efectos se toma como punto de partida la tabla que antecede, los resultados se muestran a continuación:

Tabla 9
Conversión de datos de expertos a valores endecadarios (número de veces)

Trabajadores por Industria	Valoración endecadaria	Conteo		
		Pequeña	Mediana	Grande
0	0	0	0	0
1	0.1	0	0	0
2	0.2	2	1	0
3	0.3	2	1	0
4	0.4	3	1	0
5	0.5	0	1	3
6	0.6	0	3	0
7	0.7	1	0	1
8	0.8	0	0	1
9	0.9	0	0	2
10 o más	1	0	1	1
	suma	8	8	8

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

En virtud a que 8 fueron los especialistas que contestaron las encuestas, la suma del conteo debe de ser del mismo número.

Etapas 5 Posibilidad de ocurrencia

La siguiente etapa en el proceso del Expertón consiste en determinar las probabilidades de ocurrencia de los datos de conteo señalados con antelación. La probabilidad anterior se obtiene tanto de forma simples como acumulada. La probabilidad simple se muestra a continuación:

Tabla 10
Conversión de datos de conteo a probabilidades

Valoración endecadaria	Probabilidades		
	Pequeña	Mediana	Grande
0	0	0	0
0.1	0	0	0
0.2	0.25	0.125	0
0.3	0.25	0.125	0
0.4	0.375	0.125	0
0.5	0	0.125	0.375
0.6	0	0.375	0
0.7	0.125	0	0.125
0.8	0	0	0.125
0.9	0	0	0.25
1	0	0.125	0.125
suma	1	1	1

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Etapa 6 Probabilidad Complementaria

Los resultados de la probabilidad acumulada se reflejan en la tabla siguiente:

Tabla 11
Conversión de probabilidades simples a acumuladas

Valoración endecadaria	EXPERTÓN (Probabilidades Acumuladas)		
	Pequeña	Mediana	Grande
0	1	1	1
0.1	1	1	1
0.2	1	1	1
0.3	0.75	0.875	1
0.4	0.5	0.75	1
0.5	0.125	0.625	1
0.6	0.125	0.5	0.625
0.7	0.125	0.125	0.625
0.8	0	0.125	0.5
0.9	0	0.125	0.375
1	0	0.125	0.125

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Etapa 7 Resultados

Una vez obtenidas las probabilidades acumuladas, el proceso del Expertón finalmente obtiene un promedio aritmético de los datos resultantes por tipo de industria sin considerar el renglón de valoración nula en virtud a que se parte del supuesto de que al menos una persona debe de hacerse cargo de las cuestiones fiscales en la industria. Los resultados finales del Expertón se señalan en la tabla siguiente:

Tabla 12
Resumen de resultados de la EDF por tamaño de industria

Concepto	Pequeña	Mediana	Grande
Promedio	0.363	0.525	0.725

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

De la tabla anterior se desprende tal y como se mencionó anteriormente, que la industria pequeña en opinión de los expertos debe de contar con al menos 4 trabajadores, la mediana con 5 y la grande con 7. Lo anterior pudiese resultar un verdadero reto sobre todo para las empresas pequeñas que difícilmente cuentan con la capacidad económica para invertir en ello, no obstante, sería un tema de interés para efectos de investigaciones futuras.

Por otro lado, otro cuestionamiento que se realizó a los expertos fue el impacto que tenían, respecto a las contingencias fiscales, reflejadas en los estados financieros o sus notas los siguientes factores:

- 1) Falta de CIF.
- 2) Falta de EDF
- 3) Existencia de JF
- 4) Implementación de EOF

Cabe aclarar que se dejó espacio abierto para que los Big Four contestaran si existía desde su experiencia algún otro factor que incidía en la existencia de las contingencias fiscales de las industrias diferente a los señalados en nuestro estudio, con la finalidad de incorporarlo a nuestras variables independientes si su impacto fuese significativo estadísticamente hablando.

Los resultados que arrojó la encuesta, bajo la metodología de Expertones se resume en la tabla siguiente:

Tabla 13
Resumen de resultados de incidencia en las contingencias fiscales por tamaño de industria

Tamaño	Falta de CIF	Falta EDF	Existencia de JF	Implementación de EOF	Otros
Grande	0.875	0.750	0.513	0.500	0.000
Mediana	0.925	0.775	0.413	0.488	0.000
Pequeña	0.950	0.675	0.388	0.525	0.125
Promedio	0.920	0.730	0.440	0.500	0.040

Fuente: Propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four y del expertón.

Como se podrá apreciar, los cuatro factores propuestos tienen un impacto considerable en nuestra escala de 0 a 1, destacando la falta de CIF con un 0.92 y la falta de EDF con un 0.73, ambos conceptos se considerarán para fines de nuestro análisis como integrantes del CIF.

Por otro lado, los expertos opinaron la existencia de otros factores que inciden en las contingencias fiscales, sin embargo el peso de los mismos fue poco representativo (0.04) por lo que se descarta como variable de estudio, quedando entonces ratificadas las variables propuestas.

Otro cuestionamiento que se hizo a las Big Four fue el relativo a que señalaran cuáles eran los controles internos fiscales, respecto a los impuestos objeto de este estudio (ISR, IVA, IETU e ICE), que mayormente incidían en la existencia de las contingencias fiscales en la industria.

Para llevar a cabo lo anterior, se analizó la literatura existente en México, partiendo de las guías de auditoría para evaluaciones fiscales emitidas por el IMCP respecto ISR, IVA y IETU del 2008 (IMCP, 2009), así como de información proporcionada por el Consejo Mexicano de Comercio Exterior Noreste (COMCE)²⁵; de tal forma que se incluyeron en la encuesta 10 de los principales conceptos que dicha fuente incluía como importantes, asimismo se dejaron espacios libres, para que en su caso, los expertos señalaran algunos adicionales.

Los resultados de la encuesta, bajo el análisis de expertos se muestran en las tablas siguientes:

Tabla 14
Resumen de resultados en materia de ISR por tamaño de industria
(Factor de importancia entre 0y 1)

Tamaño	Precios de Transferencia	Gastos No Deducibles	Costo de Ventas Fiscal	Capitalización Delgada	Inventario Acumulable	Ajuste Inflacionario	Impuestos no retenidos	Ingresos fiscales.	Coefficiente de utilidad	Pagos al Extranjero
Grande	0.575	0.413	0.525	0.563	0.525	0.363	0.525	0.450	0.450	0.125
Mediana	0.625	0.538	0.512	0.513	0.563	0.388	0.638	0.475	0.475	0.088
Pequeña	0.488	0.588	0.538	0.288	0.625	0.525	0.625	0.563	0.500	0.000
Promedio	0.563	0.513	0.525	0.455	0.571	0.425	0.596	0.496	0.475	0.071

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

En virtud a que la normatividad en materia fiscal respecto a los conceptos que se incluyen en la tabla no cambia en virtud del tamaño de las empresas ya que las leyes son de naturaleza general se obtuvo el promedio aritmético. Por otro lado, se considerara para efectos de nuestra encuesta el concepto que mayor peso haya tenido como resultado del expertón siendo este el 0.596, dicha selección obedece a que finalmente lo que pretendemos es evidenciar el grado de implementación del CIF y en opinión de las Big Four es el concepto que mayor control interno requiere. Por lo

²⁵ El COMCE forma parte del Consejo Coordinador Empresarial al igual que la CAINTRA, por esa razón se justificó preguntar las áreas que requerían mayor control interno fiscal en la industria.

tanto los Impuestos no retenidos es el concepto que servirá de base para verificar la existencia de los CIF en materia de ISR²⁶.

Respecto al IVA, los resultados se muestran en la tabla siguiente:

Tabla 15
Resumen de resultados en materia de IVA por tamaño de industria
(Factor de importancia entre 0y 1)

Tamaño	Reconocimiento de Ingreso	Reconocimiento de Gasto	Gasto No Deducible	Tasas Diferentes de IVA	Factor de Acreditamiento	Diferimiento en Causación	Saldos Improcedentes	IVA Retenido	Error Aritmetico	Otro
Grande	0.488	0.500	0.450	0.525	0.563	0.475	0.463	0.538	0.475	0.000
Mediana	0.450	0.438	0.488	0.600	0.575	0.475	0.575	0.563	0.500	0.000
Pequeña	0.525	0.600	0.675	0.675	0.650	0.525	0.663	0.650	0.625	0.000
Promedio	0.488	0.513	0.538	0.600	0.596	0.492	0.567	0.584	0.533	0.000

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Para fines de nuestra encuesta final, el concepto que se seleccionará para evaluar el grado de implementación de los controles internos fiscales es el relativo a diferentes tasas de IVA en virtud de que el mismo fue el que le dieron mayor importancia los expertos, tal como se desprende de la tabla que antecede.

En relación a los principales conceptos que en opinión de los Especialistas, deben controlarse en materia del IETU para efectos de no generar contingencia fiscal son los que se muestran a continuación:

Tabla 16
Resumen de resultados en materia de IETU por tamaño de industria
(Factor de importancia entre 0y 1)

Tamaño	Reconocimiento de Ingreso	Reconocimiento de Gasto	Deducción Adicional Inventarios	Crédito Deducción Mayor a Ingresos	Deducción de Intereses	Diferencia en Causación	Acreditamiento Sueldos y Salarios	Crédito Fiscal Inversiones	Crédito Fiscal Inventarios	Otros
Grande	0.475	0.450	0.463	0.488	0.350	0.438	0.413	0.363	0.375	0.038
Mediana	0.437	0.525	0.463	0.488	0.400	0.450	0.425	0.412	0.363	0.000
Pequeña	0.688	0.700	0.625	0.688	0.550	0.488	0.550	0.500	0.513	0.000
Promedio	0.533	0.558	0.517	0.555	0.433	0.459	0.463	0.425	0.417	0.013

²⁶ Es importante mencionar que la selección de un concepto por tipo de impuesto (ISR, IVA, IETU e ICE) obedece también a reducir la cantidad de preguntas que se incorporarían en la encuesta final ya si éstas son demasiadas sería visualmente poco atractivas a contestar por parte del encuestado. Por otro lado la mayoría de pesos que arrojó el experto oscilan en cantidades que no varían en aproximadamente un 10%, lo que consecuentemente indicaría la razonabilidad en la selección del concepto de impuesto a incluir en la encuesta final.

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

En relación a nuestra encuesta se seleccionará el concepto del reconocimiento del gasto en virtud a que el mismo fue en opinión de los expertos el concepto que observan con mayor debilidad para fines del control interno fiscal, según se desprende de la tabla anterior.

En materia de los ICE, los controles internos fiscales que mayor impactan a las contingencias fiscales en opinión de los expertos son:

Tabla 17
Resumen de resultados en materia de ICE por tamaño de industria
(Factor de importancia entre 0y 1)

Tamaño	Inadecuada Clasificación Arancelaria	Certificado de Origen	Errores Pedimento	Control Inventario Importación	Cambio Régimen	Rectificación de Pedimento	Tratamiento Preferencial Arancelario	Incumplimiento en reporte de ICE	Transporte de Mercancías	Otro
Grande	0.563	0.575	0.513	0.613	0.575	0.525	0.575	0.538	0.513	0.000
Mediana	0.625	0.613	0.538	0.650	0.650	0.575	0.600	0.562	0.538	0.000
Pequeña	0.650	0.625	0.525	0.675	0.675	0.588	0.600	0.588	0.563	0.025
Promedio	0.613	0.604	0.525	0.646	0.633	0.563	0.592	0.563	0.538	0.008

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

Tal y como se desprende de la tabla anterior, el concepto que según los expertos requiere de mayor control interno por su incidencia en las contingencias fiscales de las empresas industriales es el control de los inventarios (Importación) por tal motivo se seleccionará en nuestra encuesta final para evaluar el grado de implementación del control interno fiscal al respecto.

Por otro lado, se incluyó en la encuesta, el cuestionamiento respecto a los Big Four, respecto a los principales juicios fiscales que repercutían en la existencia de las contingencias fiscales, señalando para ello los principales medios de defensa previstos por la legislación mexicana

(abordados en el capítulo 2), asimismo se dejó espacio para que los expertos incluyeran de ser necesario, algunos adicionales.

Los resultados de la encuesta se muestran en la tabla siguiente:

Tabla 18
Resumen de resultados en materia de juicios fiscales por tamaño de industria

Tamaño	Recurso de Revocación	Juicio Contencioso. Administrativo	Juicio de Amparo	Otros
Grande	0.250	0.350	0.263	0.000
Mediana	0.300	0.538	0.525	0.000
Pequeña	0.288	0.550	0.600	0.000
Promedio	0.280	0.480	0.460	0.000

Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas a las Big Four.

De la tabla que antecede, se desprende que los expertos coinciden en señalar los medios de defensa seleccionados en el análisis de la literatura contenida en el capítulo segundo, inclusive no señalan alguno adicional. Por lo anterior los medios de defensa abordados con anterioridad se justifican haberlos incluido en el marco teórico y su posterior inclusión en la encuesta final²⁷.

3.3.3 Instrumento para la Recolección de la Información

Como se señaló con antelación, en México la información financiera no es pública con las excepciones señaladas, por tal motivo se requiere obtener la información directamente de las industrias objeto que constituirán nuestra muestra siendo la encuesta el instrumento de recolección de datos que más se adecúa a nuestras circunstancias, misma que se presenta en el apéndice correspondiente.

²⁷ La inclusión de los tres medios de defensa abordados en el marco teórico y no solamente el juicio contencioso administrativo que resultó con mayor peso, obedece a que en la fecha de la aplicación de la encuesta final las etapas procesales pudiesen haber cambiado y consecuentemente el tipo de medio de defensa también. Las preguntas incluidas en la encuesta a las Big Four se encuentran en el apéndice 1 en el bloque 3 y bloque 5, y en la encuesta final que se encuentra en el apéndice 3 en el bloque 2; ambos apéndices se encuentran en la parte final de este estudio.

CAPITULO 4.

ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1 GENERALIDADES

En el presente capítulo, se desarrolla el procedimiento general para efectos del muestreo final partiendo de los resultados del premuestreo; asimismo se lleva a cabo un análisis general respecto a los datos obtenidos de la encuesta final.

4.2 PREMUESTREO

Para efectos de determinar el tamaño de nuestra muestra se realizó un premuestreo, lo que nos permitió obtener la desviación estándar de los resultados y consecuentemente obtener su tamaño. Para estos efectos, hemos decidido obtener, como porcentaje de encuestas contestadas, al menos el 1% de la población total; por lo que considerando la población por tamaño de industria señalada con antelación, la cantidad de empresas que se requieren es la que se señala a continuación:

- a) Grandes: En virtud de que el total de las industrias correspondientes a éste sector son 298 el 1% de ellas se traducen en 3 encuestas.
- b) Medianas: El total de industrias son 678, por lo tanto el 1% son 7 encuestas.
- c) Pequeñas: Respecto a éste sector el total de industrias asciende a 145 por lo tanto se requieren para el premuestreo la obtención de 15 encuestas.

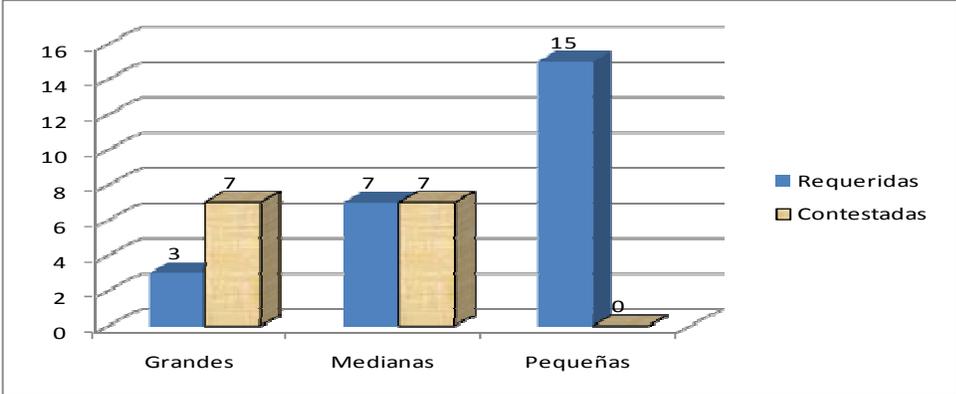
Respecto a la selección de empresas que justificaran su aleatoriedad, en lo que respecta a las empresas grandes y medianas se seleccionaron aleatoriamente²⁸ a 20 de las empresas grandes y 30 de las empresas medianas que asistieron al evento de productividad fiscal organizado por la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A. C. los días 30 y 31 de octubre de 2009²⁹. En dicho evento se obtuvieron las direcciones electrónicas para fines de mandar la encuesta por esa vía con posterioridad, una vez que se verificaran que se incluían en la base de datos de las industrias registradas en la CAINTRA.

Respecto a las industrias pequeñas también se utilizó la base de datos proporcionada por la CAINTRA, en ella se seleccionaron aleatoriamente las empresas que representaban rangos de 80 datos hasta llegar a las 15 empresas requeridas.

El número de empresas que contestaron la encuesta se muestran en la figura siguiente:

Figura 8

Relación de encuestas requeridas y contestadas en el premuestreo.



Fuente: Elaboración propia con datos de encuestas aplicadas en el premuestreo.

²⁸ La aleatoriedad se justifica en virtud a que dicho evento organizado por la Asociación Nacional de Fiscalistas, A.C. se encontraba abierto al público en general por lo que todas las empresas industriales de NL tenían la misma oportunidad de asistir.

²⁹ Se seleccionó una cantidad mayor de empresas para efectos de tener mayores posibilidad de obtener las encuestas requeridas, es decir, al menos el 1% de la población total. El porcentaje del 1% lo consideramos representativo de la población sobre todo a que finalmente lo que pretendíamos era ratificar el instrumento de recolección de datos para efectos del premuestreo aunado al hecho de que no encontramos en México un estudio científico similar que pudiésemos tomar como referencia.

Como se puede apreciar, en las empresas grandes se superó en más de 100% el número de encuestas necesarias al obtener 7 cuando realmente buscábamos obtener solamente 3. Respecto a las empresas medianas se obtuvo respuesta del 100% que se requería.

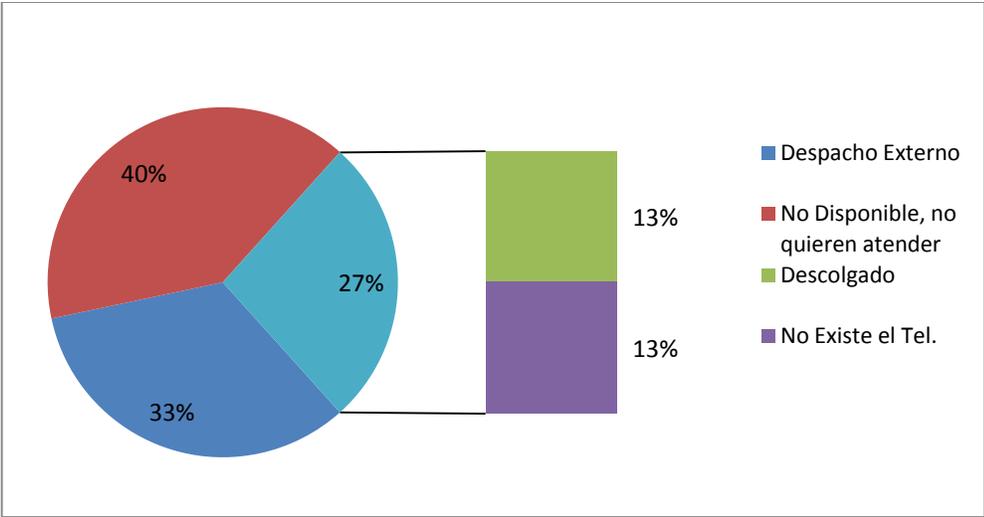
En relación a las empresas pequeñas no se pudo obtener respuesta alguna, por lo cual la estrategia se dirigió por dos sentidos.

- 1) El mandar nuevamente correo electrónico a los responsables de la empresa, y
- 2) Efectuar llamadas telefónicas a cada una de ellas³⁰.

Como resultado de lo anterior se observaron diversas circunstancias que indican que difícilmente se obtendrían las encuestas contestadas, dichos aspectos se muestran en la figura siguiente:

Figura 9

Resumen de resultados de encuestas a industrias pequeñas



Fuente: Elaboración propia con datos generados a partir del muestreo.

³⁰ Se obtuvieron nuevamente las direcciones electrónicas y teléfonos de la base de datos de la CAINTRA.

Como se puede apreciar, el 40% se negó a participar en ésta investigación ya sea por falta de disponibilidad o porque simplemente no quisieron atendernos. El 33% de las empresas seleccionadas para el muestreo son administradas por despachos externos razón por la cual se negaron a proporcionarnos sus datos, lo anterior aunado al hecho de que estos difícilmente contestarían con objetividad la encuesta, al existir un honorario de por medio. Por lo que respecta al 27% restante el teléfono simplemente no existe o se encontraba descolgado.

Por las razones anteriores, y al inferir que el comportamiento de las empresas pequeñas será similar al momento de aplicar la encuesta final, se descartaron dichas empresas para efectos de nuestro estudio.

Como resultado de aplicar el cuestionario en el muestreo y en relación a los resultados previos no se vio necesario modificar la encuesta.

4.3 TAMAÑO DE LA MUESTRA

Una vez descartadas las empresas pequeñas, se llevó a cabo la selección de los ítems relevantes que contribuirían a obtener la información necesaria para efectos de la presente investigación (Véase apéndice 3), y se procedió en consecuencia al análisis de los resultados. Al respecto, los ítems fueron previamente valorados mediante la utilización de una escala endecadaria en ellos.

Posteriormente, se procedió a dividir los datos de los ítems en 4 grupos con rangos de valoración similares y se determinó el tamaño de la muestra con un 90% de confiabilidad³¹.

Los resultados relativos a las industrias medianas indican que se requiere un tamaño equivalente a 12 encuestas en función a que la desviación estándar máxima fue mínima en los 4 grupos. La determinación del tamaño de la muestra se observa en la ecuación siguiente:

$$n = Ns^2 / ((N-1)(e/z)^2 + s^2)$$

Donde:

n= Muestra calculada
N= Tamaño de la población
s= Desviación estándar estimada
e= Error tolerable
Z=Parámetro de Gauss equivalente al área

Valores:

n= 12
N= 678
s= 0.166666667
Z=1.6444853627

Con respecto a las industrias Grandes el tamaño de la muestra requerido con un 90% de confiabilidad, es de 5.

4.4 ANÁLISIS DE DATOS DE ENCUESTAS BAJO METODOLOGÍA DE EXPERTONES

Tal y como se comentó con antelación, fueron 26 empresas que respondieron la encuesta, 14 de ellas categorizadas como grandes y las restantes categorizadas como medianas. A los datos

³¹ El aplicar en el tamaño de la muestra el 90% de confiabilidad y no del 95% se deriva al incremento de encuestas necesarias lo que según comentarios de diversos investigadores que han aplicado encuestas en México, se dificulta por la poca participación en su contestación; lo anterior aunado al hecho de que la encuesta aborda cuestiones relacionadas con aspectos fiscales lo que dificulta más su obtención.

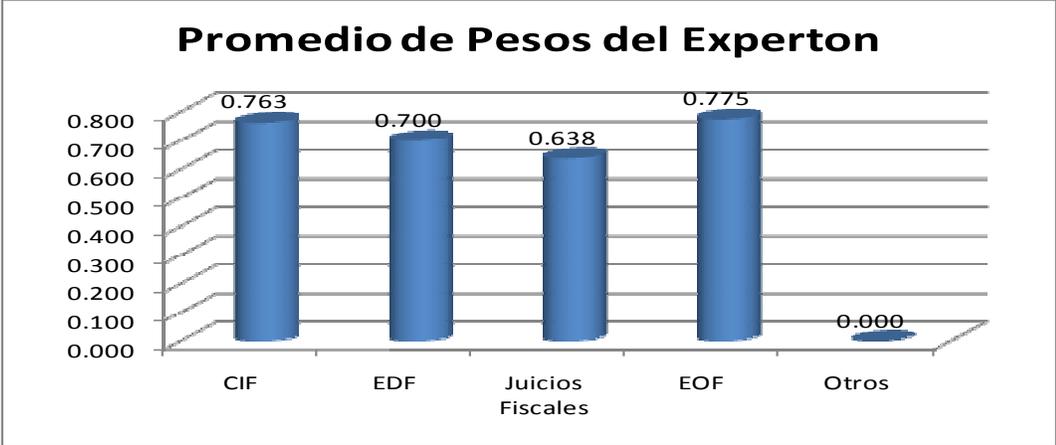
obtenidos de ellas se le aplicó la metodología de expertones para efectos de realizar inferencias estadísticas respecto a los mismos, los resultados se comentan en los apartados siguientes.

4.4.1 Contingencias fiscales

Tal y como se comentó con anterioridad, el grado de presencia de las contingencias fiscales en la industria manufacturera de Nuevo León en los estados financieros es de un 31% (Promedio de empresas medianas y grandes³²).

Por otra parte, al aplicar la metodología del Expertón respecto a los resultados de las encuestas finales, se ratifican como conceptos determinantes de las contingencias fiscales el grado de implementación del CIF, a la cantidad de personal en la EDF, al grado de existencia de juicios fiscales y al grado de implementación de EOF. Lo anterior se justifica en virtud a los pesos promedios que muestra el Expertón, que se señalan en la figura siguiente:

Figura 10
Relación de pesos de las variables que inciden en las CF según Expertón

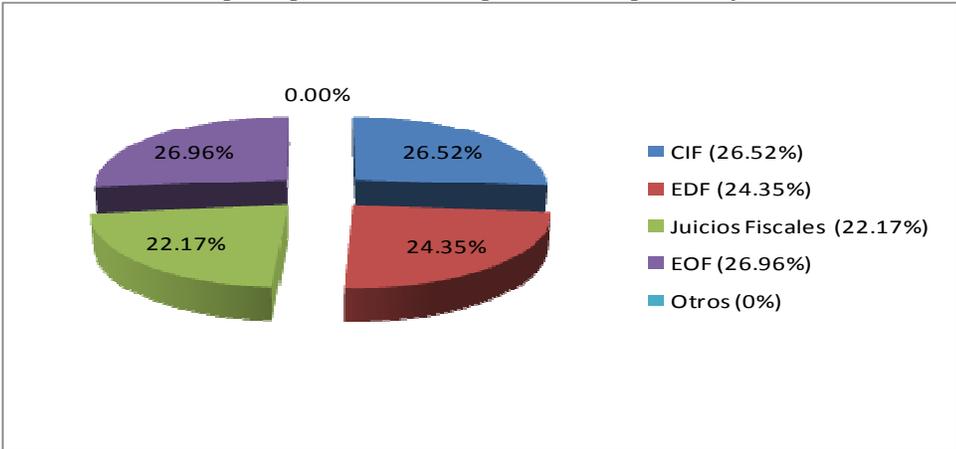


Fuente: Elaboración propia con datos de la encuesta final para empresas grandes y medianas.

³² Se decidió obtener un promedio de los resultados entre las empresas medianas y grandes en virtud a los pocos datos obtenidos de la encuesta final respecto a las empresas que tienen contingencias fiscales en sus estados financieros o sus notas, en nuestro caso se obtuvieron 5 empresas grandes y 2 medianas.

Como se desprende de la figura que antecede, según la encuesta realizada, no existen otros factores que inciden en la existencia de las contingencias fiscales de las empresas, por tal motivo las variables de estudio contenidas en la figura, se convierten en la totalidad de las variables que determinan la existencia de las contingencias fiscales, razón por la cual es posible inferir porcentualmente sobre los pesos considerando la suma de los mismos como el 100% y de ahí partir para saber el peso de cada variable respecto al total de las contingencias fiscales, los resultados se muestran en la figura siguiente:

Figura 11
Relación de pesos promedios del expertón como porcentaje del 100%.



Fuente: Elaboración propia con datos de la encuesta final.

A partir de los datos anteriores se puede inferir que el control interno (incluyendo la falta de estructura en el departamento de fiscal) representan el 51.33% del origen de la existencia de las contingencias fiscales de las empresas medianas y pequeñas, seguido de la implementación de estrategias de optimización fiscal con un 26% y de la existencia de juicios fiscales con un 22.67%.

4.6 Análisis de Regresión

Para efectos de determinar la dependencia de las contingencias fiscales respecto a las variables de estudio (CIF, EDF, EIJ y EOF) se realizaron regresiones multivariadas con las combinaciones de las variables objeto de estudio y el modelo que mejor explicó la variable independiente es la Estructura Departamental Fiscal, partiendo del análisis de la tabla siguiente:

Tabla 19
Determinación del resultado de la regresión entre las CF y la EDF

<i>Estadísticas de la regresión</i>	
Coefficiente de correlación múltiple	0.935181
Coefficiente de determinación R ²	0.874563
R ² ajustado	0.853656
Error típico	2.786874
Observaciones	8

La regresión explica el 85%

ANÁLISIS DE VARIANZA				
	<i>Grados de libertad</i>	<i>Suma de cuadrados</i>	<i>Promedio de los cuadrados</i>	<i>Valor crítico de F</i>
Regresión	1	324.9	324.9	41.83261803
Residuos	6	46.6	7.766666667	0.0006482
Total	7	371.5		

	<i>Coefficient es</i>	<i>Error típico</i>	<i>Estadístico t</i>	<i>Probabilidad</i>	<i>Inferior 95%</i>	<i>Superior 95%</i>	<i>Inferior 95,0%</i>	<i>Superior 95,0%</i>
Intercepción	8.8	3.238054972	2.717680854	0.034749637	0.8767649	16.7232351	0.87676493	16.7232351
Variable X	2.85	0.440643469	6.467814007	0.000648188	1.7717843	3.92821572	1.77178428	3.92821572

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la encuesta final.

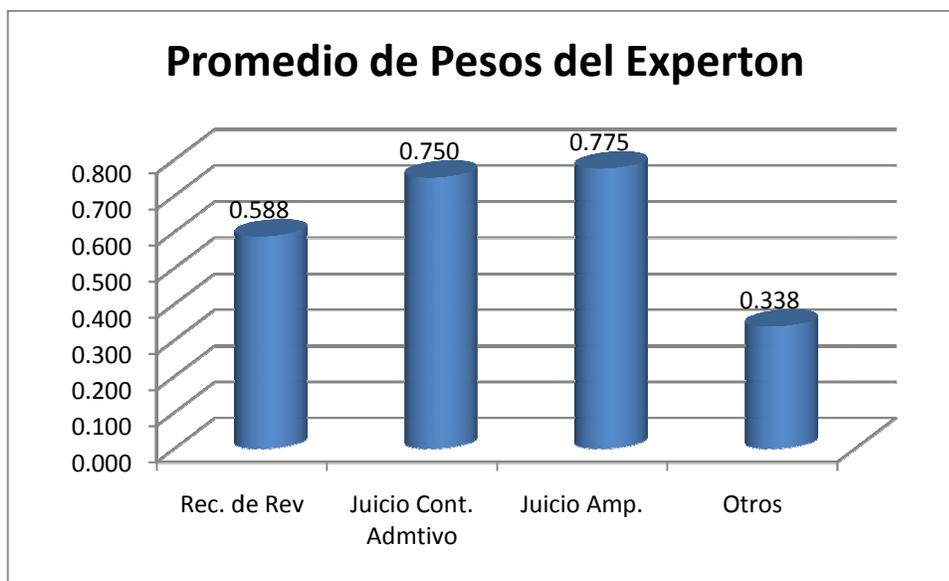
De la tabla que antecede se infiere que la variable EDF explica el 85% de la existencia de las CF de la industria manufacturera de Nuevo León con un 95% de confiabilidad. Asimismo se desprende, que el valor crítico de la f (0.0006481) es menor a .05 lo que es bastante bueno respecto a su significancia estadística. El signo esperado positivo (2.85) indica que las contingencias fiscales se incrementan en la medida que existe falta de personal en la industria manufacturera.

4.4.2 Juicios Fiscales

El análisis de datos de la encuesta final, bajo la metodología del Expertón, arroja los resultados siguientes:

Figura 12

Promedio de JF bajo el análisis del expertón.

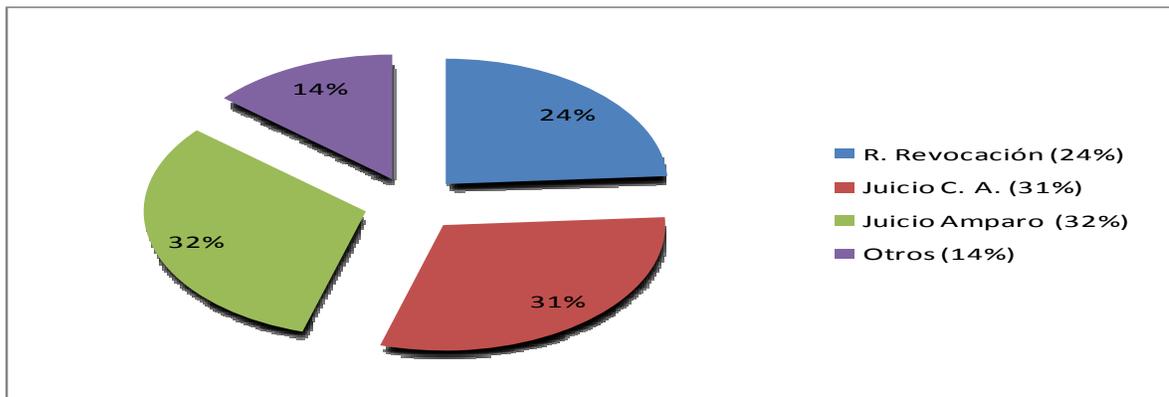


Fuente: Elaboración propia elaborada con datos del expertón.

Como se puede observar de la figura que antecede, los principales juicios fiscales que se tienen en las compañías son los señalados en el marco teórico. Si obtenemos la información anterior como proporción al 100%, los resultados se muestran en la figura siguiente:

Figura 13

Relación de juicios fiscales según expertón como porcentaje del 100%.



Fuente: Elaboración propia con datos del Expertón.

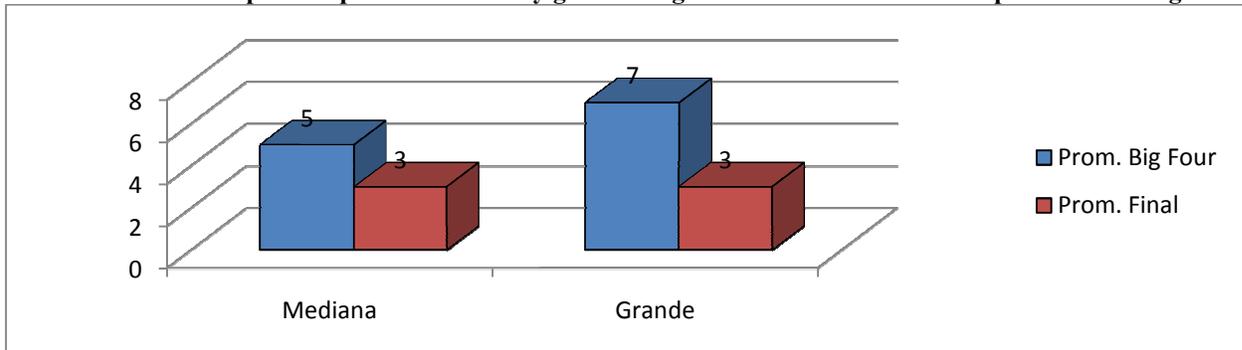
De la figura que antecede se puede observar que el 86% de los conceptos que se abordaron en el marco teórico (capítulo 2) se justifican.

4.4.3 Estructura del Departamento de Fiscal

Los resultados del Expertón en el pre-muestreo, respecto a la estructura de un departamento de fiscal para las empresas medianas y grandes se muestran en la figura siguiente:

Figura 14

Relación de la EDF para empresas medianas y grandes según la encuesta final Vs. la opinión de las Big Four

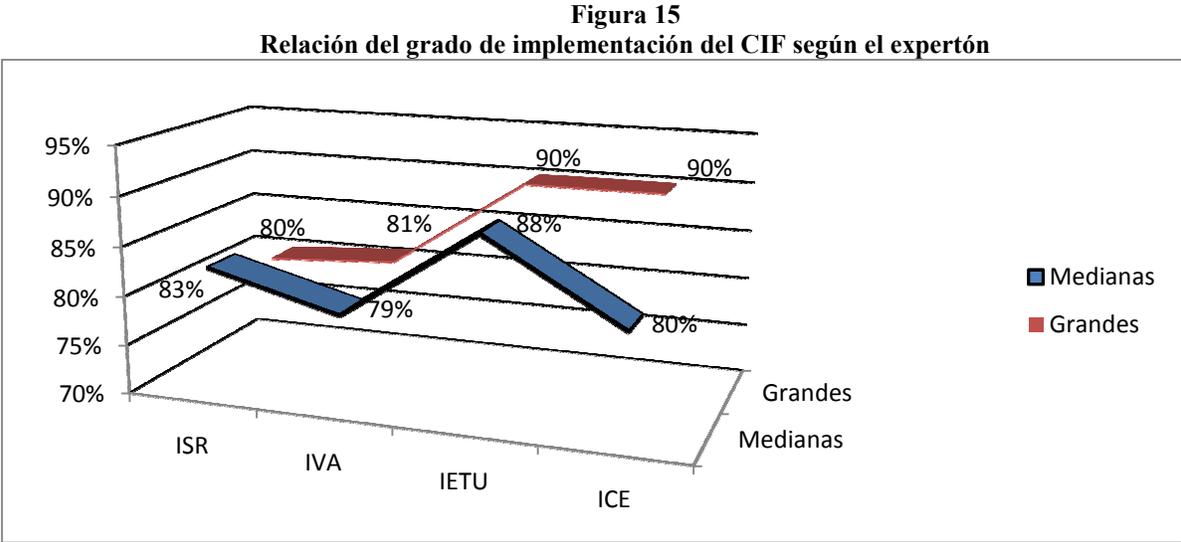


Fuente: Elaboración propia con datos del expertón de la encuesta final y de la encuesta aplicada a las Big Four.

Como se puede observar existe una gran diferencia entre la cantidad de personas que deben contar las empresas en su departamento de fiscal según la opinión de los expertos de las Big Four con lo que realmente las compañías tienen, lo anterior puede ser una causa de la existencia de contingencias fiscales en las empresas.

4.4.4 Control Interno Fiscal

El Grado de implementación del control interno fiscal, según la aplicación de la metodología de expertones, se muestra en la siguiente figura:



Fuente: Elaboración propia con datos de la encuesta final.

Como se puede observar el grado de implementación del control interno fiscal en las empresas grandes (85%) es superior en promedio de implementación de las empresas medianas (82%) en un 3%³³. Lo anterior concuerda con el criterio sustentado en el marco teórico que a mayor tamaño de las empresas mayores son sus controles internos.

³³ El 3% resulta de sumar los promedios individuales de cada impuesto y de dividir éste resultado entre 4 (número total de impuestos).

CAPITULO 5.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En el presente capítulo primeramente se analizarán las conclusiones derivadas primeramente del marco teórico, es decir, de la literatura encontrada.

Posteriormente se mostrarán las conclusiones relacionadas con el análisis de Expertones para efectos de justificar adicionalmente al marco teórico con la opinión de los expertos.

Una vez efectuado lo anterior, se señalarán las conclusiones derivadas de la selección de la muestra, y por último las relativas al cuestionario aplicado en el premuestreo.

Posteriormente se abordarán las recomendaciones y las líneas de investigación futura.

5.1 CONCLUSIONES

En este apartado se llevarán a cabo las conclusiones derivadas de la encuesta final por cada uno de los apartados analizados.

5.1.1 Marco Teórico

En función al análisis de la literatura abordada en el capítulo segundo, se puede inferir que existe un vacío importante en lo que respecta a los controles internos fiscales, lo mismo sucede en lo que respecta a las contingencias fiscales. En México, como en diversos países del mundo,

aparentemente estos conceptos no han sido abordados de manera suficiente lo anterior en virtud a la escasa literatura detectada al respecto. En México, la normatividad oficial existente que indirectamente habla respecto a los CIF, es la que emite el IMCP y la CINIF.

Cabe aclarar que la normatividad financiera se está ajustando a la normatividad internacional, ya que tal y como lo señalamos en el capítulo segundo del presente estudio, prácticamente el concepto de pasivos contingentes se asemeja en gran medida al que dictan los organismos regulatorios internacionales.

Por otro lado existe una gran cantidad de modificaciones al las disposiciones fiscales en México, lo que conlleva a la exigencia de un control interno fiscal más estricto y dinámico.

5.1.2 Expertón

El análisis de campo bajo la metodología de Expertones (Lógica Borrosa). Los resultados evidenciaron la justificación de las variables de estudio, tanto en la opinión de las Big Four como en los datos obtenidos en de la encuesta final.

5.1.3 Muestra

En relación al tamaño de la muestra, y en virtud a que un alto porcentaje de las empresas pequeñas no contaban con personal interno que realizara funciones de control interno, aunado también a la poca disponibilidad de los encuestados, se decidió que la misma no sería posible de testar por dichas inconsistencias.

En virtud a que no existió una desviación estándar considerable, los resultados el tamaño de la muestra fue relativamente pequeña, 16 en total (12 para industrias medianas y 4 para industrias grandes). No obstante lo anterior, finalmente se obtuvieron 26 encuestas (14 relativas a industrias grandes y 16 correspondientes a industrias medianas) para efectos de poder inferir sobre el origen de las contingencias fiscales.

5.1.4 Cuestionario

En relación a los resultados de la encuesta final en las empresas Grandes y Medianas se obtuvieron las siguientes conclusiones:

- 1) El 31% de los encuestados tienen reflejados en sus estados financieros o sus notas contingencias fiscales, y el origen de las mismas, según el análisis de expertos, ha sido por deficiencias en el Control Interno Fiscal (26.52%), falta de Estructura Departamental Fiscal (24.35%), por implementación de Estrategias de Optimización Fiscal (26.96%) y por Juicios Fiscales Interpuestos (22.17%). Por lo tanto, y en función a que las empresas no contestaron que sus contingencias fiscales deriven de alguna otra variable, éstas cubren la totalidad de las contingencias fiscales. Por otro lado, en virtud a que del análisis del marco teórico del control interno abordado en el capítulo 2, señala que el personal que interviene en cualquier departamento es parte integrante del Control Interno, se puede inferir que el CIF y la EDF como una sola unidad representan el 50.87% del origen de las Contingencias Fiscales que tiene la industria manufacturera de Nuevo León. El análisis de regresión indica que es la variable EDF la que mayormente explica a las contingencias

fiscales (85%), lo anterior indica claramente que la industria manufacturera de Nuevo León deberá contar con el personal necesario para prevenir contingencias fiscales.

- 2) En relación al grado de implementación del Control Interno Fiscal de la Industria Manufacturera de Nuevo León, según los resultados del Expertón en promedio de los principales 4 impuestos fiscales federales (ISR, IVA, IETU e ICE) son del orden del 85% para la industria grandes y del orden del 82% en las industrias medianas, lo cual es coincidente con la literatura previa abordada en el capítulo 2 en el sentido que a mayor tamaño de la empresa mayor implementación de controles internos. Es importante señalar que los controles internos fiscales deben de cubrir la totalidad de los aspectos fiscales de los impuestos ya que esto deriva en la eliminación de posibles contingencias fiscales futuras.

5.2 RECOMENDACIONES

El análisis de CIF involucra una gran cantidad de normatividad que cambia constantemente por lo que la actualización de los CIF debe ser oportuna por los posibles efectos que puede ocasionar en las contingencias fiscales que se muestran en los estados financieros y sus notas. Es importante contar con el personal suficiente y competente para poder cubrir todos los aspectos de control que garanticen la previsión de las contingencias fiscales en los estados financieros.

5.3 LINEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS

Como líneas de investigaciones futuras, se pueden abordar:

- 1) Los CIF en los servicios de las Outsourcing. Como se observó en el presente estudio, la industria pequeña depende de los servicios prestados por despachos externos respecto a los servicios contables y fiscales por lo que resultaría de interés un estudio exploratorio que identifique la fortaleza de sus controles internos fiscales. Cabe señalar que la mayoría de las industrias pequeñas no se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros por lo que dependen altamente de quienes determinan sus impuestos.

- 2) Análisis Crítico de los Costos por la Administración, Control y Determinación del tributo y su consecuente propuesta de cambio de Política Fiscal. En ésta línea de investigación se abordarían los costos implícitos por la administración de los tributos, ya que tradicionalmente en México existe una gran cantidad de cambios fiscales tal y como lo observamos en capítulos anteriores, ello finalmente conlleva a afectar las utilidades de las empresas e incluso pudiese afectar la inversión extranjera; por consiguiente sería conveniente establecer alguna propuesta de cambio en la determinación de los tributos que contribuya a la competitividad de las organizaciones y paralelamente facilite la recaudación fiscal por parte de las autoridades fiscales (SAT).

APENDICES

APENDICE 1 ENCUESTA A BIG FOUR

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN DOCTORADO EN CONTADURÍA ENCUESTA

Primero que nada, quisiéramos agradecer por colaborar en esta investigación de Campo. La finalidad de la presente encuesta es la generación del conocimiento respecto a las siguientes áreas: Contingencias Fiscales, Estructura del Departamento de Fiscal y Controles Internos Fiscales en las empresas **Comerciales e Industriales** del Estado de Nuevo León.

Bloque 1. Datos Generales

Permítanos Conocerlo

Señale el nombre de la institución donde labora:	Señale el cargo que Ocupa:	Señale su experiencia en el área Fiscal:
<input type="checkbox"/> PwC	<input type="checkbox"/> Socio Director	<input type="checkbox"/> Menos de 5 años
<input type="checkbox"/> Deloitte & Touche	<input type="checkbox"/> Socio	<input type="checkbox"/> De 5 a 10 años
<input type="checkbox"/> Ernest & Young	<input type="checkbox"/> Director	<input type="checkbox"/> De 11 a 15 años
<input type="checkbox"/> KPMG	<input type="checkbox"/> Gerente	<input type="checkbox"/> Más de 15 años

Bloque 2. Estructura del Departamento de Fiscal

Indique por tamaño de Empresa el promedio de personal que conforme a su experiencia debe contar una organización, así como el cargo que desempeñarían.

Empresa Pequeña: Industria: 11- 50 trabajadores		Empresa Mediana Industria: 51- 250 trabajadores		Empresa Grande: Industria: 251 trabajadores- En adelante	
Cargo:	Cantidad	Cargo:	Cantidad	Cargo:	Cantidad
Director	_____	Director	_____	Director	_____
Gerente	_____	Gerente	_____	Gerente	_____
Gerente Comercio Exterior	_____	Gerente Comercio Exterior	_____	Gerente Comercio Exterior	_____
Gerente Precios de Transferencia	_____	Gerente Precios de Transferencia	_____	Gerente Precios de Transferencia	_____
Ayudantes Fiscales	_____	Ayudantes Fiscales	_____	Ayudantes Fiscales	_____
Ayudantes Comercio Exterior	_____	Ayudantes Comercio Exterior	_____	Ayudantes Comercio Exterior	_____
Ayudantes Precios de Transferencia	_____	Ayudantes Precios de Transferencia	_____	Ayudantes Precios de Transferencia	_____
Otros	_____	Otros	_____	Otros	_____
Total	_____	Total	_____	Total	_____

Empresa Pequeña: Comercio: 11- 30 trabajadores		Empresa Mediana Comercio: 31- 100 trabajadores		Empresa Grande: Comercio: 101 trabajadores - En adelante	
Cargo:	Cantidad	Cargo:	Cantidad	Cargo:	Cantidad
Director	_____	Director	_____	Director	_____
Gerente	_____	Gerente	_____	Gerente	_____
Gerente Comercio Exterior	_____	Gerente Comercio Exterior	_____	Gerente Comercio Exterior	_____
Gerente Precios de Transferencia	_____	Gerente Precios de Transferencia	_____	Gerente Precios de Transferencia	_____
Ayudantes Fiscales	_____	Ayudantes Fiscales	_____	Ayudantes Fiscales	_____
Ayudantes Comercio Exterior	_____	Ayudantes Comercio Exterior	_____	Ayudantes Comercio Exterior	_____
Ayudantes Precios de Transferencia	_____	Ayudantes Precios de Transferencia	_____	Ayudantes Precios de Transferencia	_____
Otros	_____	Otros	_____	Otros	_____
Total	_____	Total	_____	Total	_____

Bloque 3. Contingencias Fiscales

Indique conforme a su experiencia cuáles han sido las causas por las que las organizaciones cuentan con contingencias fiscales reflejadas en los estados financieros o sus notas. Favor de señalar el grado de impacto utilizando la escala del 0 al 10, señalando el 0 como nulo impacto y 10 como alto impacto.

Empresa Pequeña: Industria: 11- 50 trabajadores	Empresa Mediana: Industria: 51- 250 trabajadores	Empresa Grande: Industria: 251 trabajadores- En adelante
Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____	Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____	Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____
Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____	Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____	Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____
Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____	Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____	Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____
Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____	Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____	Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____
Otros (Señale concepto*): _____	Otros (Señale concepto*): _____	Otros (Señale concepto*): _____
*Concepto: _____	*Concepto: _____	*Concepto: _____

Empresa Pequeña: Comercio: 11- 30 trabajadores	Empresa Mediana: Comercio: 31- 100 trabajadores	Empresa Grande: Comercio: 101 trabajadores- En adelante
Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____	Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____	Falta de Control Interno Fiscal en la Organización _____
Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____	Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____	Falta Estructura Departamento de Fiscal (Personal) _____
Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____	Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____	Existencia de Juicios fiscales en la Organización _____
Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____	Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____	Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal _____
Otros (Señale concepto*): _____	Otros (Señale concepto*): _____	Otros (Señale concepto*): _____
*Concepto: _____	*Concepto: _____	*Concepto: _____

Bloque 4. Control Interno Fiscal

Indique por tipo de impuesto y de acuerdo a su experiencia cuáles son las áreas que requieren de mayor control interno fiscal ya sea porque han propiciado o bien existe el riesgo de que generen créditos fiscales en las organizaciones. Favor de señalar el grado de impacto utilizando la escala del 0 al 10, señalando el 0 como nulo impacto y 10 como alto impacto.

Empresa Pequeña (Industria 11-50 trabajadores):

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria ____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen ____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento ____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación ____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo ____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario ____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación ____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Empresa Pequeña (Comercio 11-30 trabajadores):

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria ____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen ____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento ____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación ____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo ____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario ____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación ____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Empresa Mediana (Industria 51-250 trabajadores):

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria ____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen ____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento ____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación ____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo ____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario ____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación ____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Empresa Mediana (Comercio: 31-100 trabajadores):

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria ____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen ____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento ____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación ____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo ____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario ____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación ____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Empresa Grande (Industria: 251 trabajadores en adelante)

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria _____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen _____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento _____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación _____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo _____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario _____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación _____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Empresa Grande (Comercio: 101 trabajadores en adelante)

ISR (Impuesto Sobre la Renta)	IVA (Impuesto al Valor Agregado)	IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	ICE (Impuestos al Comercio Exterior)
Precios de Transferencia ____	Reconocimiento Ingreso ____	Reconocimiento Ingreso ____	Inadecuada Clasificación Arancelaria _____
Gastos no deducibles ____	Reconocimiento Gasto ____	Reconocimiento Gasto ____	Certificado de Origen _____
Costo de Ventas Fiscal ____	Gastos no Deducibles ____	Deducción Adicional por Inversiones ____	Errores en el llenado del pedimento _____
Capitalización Delgada ____	Tasas diferentes IVA ____	Crédito por deducciones mayores a los ingresos ____	Control de los Inventarios de Exportación _____
Inventario Acumulable ____	Factor de Acreditamiento ____	Deducción de Intereses ____	Cambio de régimen de temporal a definitivo _____
Ajuste Inflacionario ____	Diferimiento en causación ____	Diferimiento en causación ____	Rectificación pedimentos ____
Impuestos no retenidos ____	Saldo improcedentes ____	Acreditamiento por sueldos y Salarios Gravados ____	Tratamiento preferencia arancelario _____
Ingresos Fiscales ____	IVA retenido ____	Crédito Fiscal Inversiones ____	Incumplimiento de reportes en materia de Comercio exterior ____
Coeficiente de utilidad ____	Errores Aritméticos ____	Crédito Fiscal de Inventarios ____	Transportación de mercancías de importación _____
Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____	Otro (señalar concepto*) ____
*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____	*Concepto _____

Bloque 5. Juicios Fiscales

Indique conforme a su experiencia cuáles han sido los principales medios de defensa que han utilizado las organizaciones para fines de impugnar los créditos fiscales a su cargo. Favor de señalar el grado de impacto utilizando la escala del 0 al 10, señalando el 0 como nulo impacto y 10 como alto impacto.

Empresa Pequeña: <u>Industria: 11- 50 trabajadores</u>	Empresa Mediana: <u>Industria: 51- 250 trabajadores</u>	Empresa Grande: <u>Industria: 251 trabajadores- En adelante:</u>
Recuso de Revocación _____	Recuso de Revocación _____	Recuso de Revocación _____
Juicio contencioso Administrativo _____	Juicio contencioso Administrativo _____	Juicio contencioso Administrativo _____
Juicio de Amparo _____	Juicio de Amparo _____	Juicio de Amparo _____
Otros juicios o medios de defensa:	Otros juicios o medios de defensa:	Otros juicios o medios de defensa:
Concepto : Grado de impacto	Concepto : Grado de impacto	Concepto : Grado de impacto
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Empresa Pequeña: <u>Comercio: 11- 30 trabajadores</u>	Empresa Mediana: <u>Comercio: 31- 100 trabajadores</u>	Empresa Grande: <u>Comercio: 101 trabajadores - En adelante</u>
Recuso de Revocación _____	Recuso de Revocación _____	Recuso de Revocación _____
Juicio contencioso Administrativo _____	Juicio contencioso Administrativo _____	Juicio contencioso Administrativo _____
Juicio de Amparo _____	Juicio de Amparo _____	Juicio de Amparo _____
Otros juicios o medios de defensa:	Otros juicios o medios de defensa:	Otros juicios o medios de defensa:
Concepto : Grado de impacto	Concepto : Grado de impacto	Concepto : Grado de impacto
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Muchas Gracias por su apoyo y Le reitero nuestro compromiso de que la información que nos ha proporcionado, solo se utilizará de manera general para nuestra investigación, la cual está respaldada por la Facultad de Contaduría Pública y Administración y su División de Estudios de Posgrado de la UANL.

Gracias por su tiempo!

APENDICE 2 CARTA A CAINTRA



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

FACPYA



FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN

Cámara de la Industria de la Transformación
Delegación Nuevo León
A quien Corresponda:

Cd. Universitaria, 5 de octubre de 2009

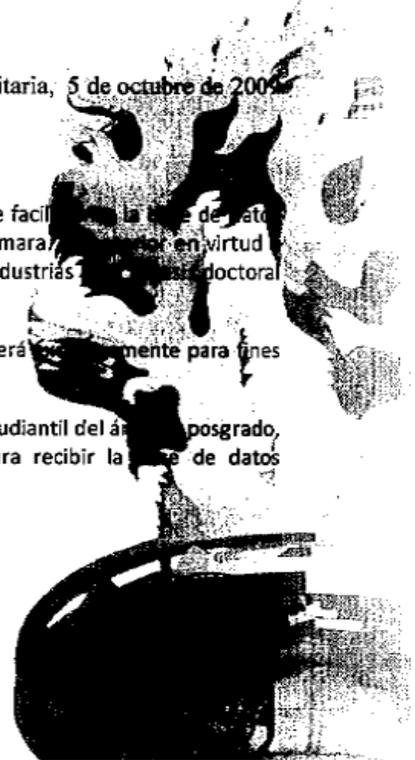
Por medio de la presente solicitamos de su amable apoyo para efectos de facilitar la base de datos de las industrias activas que se encuentran afiliadas actualmente a su cámara, en virtud de que la misma constituye la base de datos sobre la cual se seleccionaran industrias para el doctorado de nuestro alumno: Alfonso Hernández Campos.

Asimismo les reiteramos que el uso que se le dará a dicha base de datos será exclusivamente para fines académicos y por ningún motivo se utilizará para otro fin distinto.

Agradecemos el apoyo brindado a nuestra institución y a la comunidad estudiantil del área de posgrado, y por ésta vía designamos al alumno Alfonso Hernández Campos para recibir la base de datos correspondiente.

Atentamente.-

Dr. Mohammad H. Badii Zabeh
Subdirector de Posgrado



APENDICE 3: INSTRUMENTO DE MEDICIÓN (ENCUESTA)

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
DOCTORADO EN CONTADURÍA
ENCUESTA

Primero que nada, quisiéramos agradecer por colaborar en esta investigación de Campo. La finalidad de la presente encuesta es la generación del conocimiento respecto a las siguientes áreas: Contingencias Fiscales, Estructura del Departamento de Fiscal y Controles Internos Fiscales en las empresas industriales del Estado de Nuevo León.

En mucho agradeceremos que el presente cuestionario lo conteste la persona que maneja los impuestos federales en su organización o bien por su jefe inmediato, entendiéndose como tales el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y los Impuestos al Comercio Exterior (ICE). Si es el caso de que sean varias personas responsables de los mismos favor de que cada una llene la parte del cuestionario sobre la cual recae su responsabilidad.

Para fines del presente instrumento se entiende como:

a) Contingencias Fiscales: Aquéllas cantidades reflejadas en los Estados Financieros (Pasivos Contingentes Fiscales, es decir derivados de ISR, IETU, IVA o ICE), o en sus notas. No se considera Pasivo contingente fiscal el derivado del proceso normal de sus obligaciones fiscales, por ejemplo pagos provisionales, retenciones mensuales, calculo anual etc. , ya que esos importes se consideran impuestos por pagar.

b) Estructura del Departamento Fiscal: Es la cantidad total del personal que maneja los impuestos antes citados en su organización.

c) Controles Internos Fiscales: Manuales y procedimientos con que cuenta la organización para la adecuada determinación y entero de los impuestos citados en el inciso a) anterior.

Favor de enviar sus respuestas a la siguiente dirección electrónica: alfonsoh91@hotmail.com, en el caso de cualquier duda, favor de comunicarse con el C.P. Alfonso Hernández Campos a teléfono 80308148 o si prefiere al celular 8112227441.

Le reiteramos nuestro compromiso de que la información solamente será usada para cuestiones académicas y los resultados de la misma se manejaran unica y exclusivamente de manera general, por lo que en ningun momento se verá comprometido el nombre de empre

Atentamente.-

M. I. Alfonso Hernández Campos
Estudiante de Doctorado en Contaduría

INSTRUCCIONES PARA CONTESTAR LA ENCUESTA		
1) Favor de responder completamente toda la encuesta		
2) Las respuestas se incluyen en la columna C, por lo que le pedimos que seleccione la que más se adecue a sus circunstancias. En aquéllos casos en donde exista una escala de respuestas, por ejemplo del 0 al 10, cero se refiere al que nada impacta y 10 el que mayor impacto tiene.		
3) Gracias por su ayuda a la generación de conocimiento, por ésta vía le reiteramos nuestro compromiso respecto a la confiabilidad de la información.		
BLOQUE 1		
Información General		
Utilidad y soporte	1 Favor de responder lo que se le indique	Respuestas
Confiabilidad	1.1 Cargo que ocupa en la empresa	
Confiabilidad	1.2 Años de Antigüedad en la Empresa	
Clasificación	1.3 Número de Trabajadores Totales en la empresa	
EOF	1.4 Número de Trabajadores en el Departamento de Fiscal	
V. Dependiente	1.5 Cuenta con Provisiones por Contingencias Fiscales en su Balance General. Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.	
Apalanc. Financ. Fiscal	1.6 Porcentaje de Provisiones por Contingencias Fiscales respecto al Capital Contable	
V. Dependiente	1.7 Cuenta con notas a los estados financieros por contingencias Fiscales. Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.	
Apalanc. Financ. Fiscal	1.8 Porcentaje de notas por Contingencias Fiscales respecto al Capital Contable	
Tamaño, P 35	1.9 Señale el porcentaje del capital del capital social nominal respecto al Capital Contable	
	1.10 Señale el grado de conocimiento que tiene respecto a las modificaciones fiscales que se hicieron en el 2008 respecto a cambios en las Leyes de ISR, IETU, IVA e ICE, sus reglamentos o respectivas Resoluciones Misceláneas.	
Si no cuenta con Provisiones ni notas a los Estados Financieros derivadas de contingencias fiscales, favor de omitir el llenado del bloque 2 y continuar con los bloques posteriores		
BLOQUE 2		
Contingencias Fiscales y Medios de Defensa		
	2 Indique el peso que tienen los conceptos siguientes, respecto a las provisiones y/o notas a los estados financieros por contingencias fiscales, (cero no impacta contingencias fiscales y 10 que tiene alto impacto en las contingencias fiscales)	Respuestas
Peso X1	2.1 Existencia de controles internos fiscales	
Peso X4	2.2 adecuada estructura organizacional fiscal (Departamento de fiscal)	
Peso X2	2.3 Implementación de Estrategias de Optimización Fiscal (Planeación Fiscal)	
Peso X3	2.4 Medios de defensa interpuestos en contra de resoluciones fiscales	
	2.4.1 Tomando como referencia la pregunta que antecede, señale los impactos por los siguientes medios de defensa:	
Peso X3 Analisis	2.4.1.1 Recurso de Revocación	
Peso X3 Analisis	2.4.1.2 Juicio de nulidad o contencioso administrativo	
Peso X3 Analisis	2.4.1.3 Juicio de amparo	
	2.5 Respecto al total de los juicios fiscales citados en el punto anterior, señale el rango de porcentaje que fueron originados por la carencia o deficiencia de controles internos fiscales	

Utilidad y soporte	BLOQUE 3	
	Control interno fiscal en Impuesto Sobre la Renta (ISR)	
	ISR Retenido	Respuestas
	3. Cuenta su compañía con pagos que den lugar a retenciones del ISR en los términos de la Ley del ISR. Si su respuesta es no, favor pasar al bloque 4.	
	3.1 cuenta su organización con políticas o procedimientos que coadyugen al cumplimiento en materia de retención del ISR. Si su respuesta es no, favor de pasar al bloque 4.	
Tesis 29 e) (Políticas y Procedimientos)	3.2 Indique el grado de implementación y seguimiento que tienen sus políticas y procedimientos en materia de retención del ISR. respecto a los aspectos citados en los números siguientes, tomando como referencia el rango de valores asignados en el campo de la respuesta y considerando al cero para referirse a que no existen políticas y/o procedimientos en ese aspecto y 10 como indicador de que las políticas y/o procedimientos lo contemplan al 100%, respecto a:	
P. 124 IMCP	3.2.1 Consideran sus políticas y/o procedimientos las obligaciones inherentes en materia de retención y entero de ISR a cargo de terceros o en su caso, se recabe copia de dicho pago (Artículo 31 Fracción V LISR).	
P. 124 IMCP	3.2.2. Realiza su compañía el pago de salarios (Título IV capítulo I de la LISR). Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.	
P. 144 IMCP	3.2.2. 1 Contemplan sus políticas y/o procedimientos en el caso de pagos por concepto de sueldos y salarios, que se haya hecho el cálculo y entero de los impuestos retenidos de conformidad al artículo 113 y demás disposiciones aplicables.	
P. 126 IMCP	3.2.3 Incluyen sus políticas y/o procedimientos todos los supuestos que conllevan a retenciones de ISR, así como las obligaciones fiscales inherentes a los mismos.	
Tesis 35, 5	3.2.4 Existe personal capacitado que actualice y vigile oportunamente la aplicación de las políticas y/o procedimientos, y en su caso los sistemas que determinan en forma automática las retenciones del ISR en la medida que cambian las regulaciones contables, fiscales o legales que le apliquen.	
	3.2.5. Realiza su compañía el pago de conceptos al extranjero (Título V de la LISR). Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.	
P. 133	3.2.5.1 En el caso de pagos realizados a residentes en el extranjero (Título V LISR), las políticas y/o procedimientos contemplan la retención y el entero del ISR relativo a los mismos a más tardar el día 17 del mes siguiente en que dichos pagos fueron exigibles según los contratos respectivos, aun y cuando no se hayan retenido.	
P. 140	3.2.6 incluyen sus políticas y procedimientos, el análisis de tasas de retención que señalan los tratados que México tiene celebrados con otros países, para fines de optimizar las retenciones de ISR por pagos al extranjero; y en su caso incluye las obligaciones relativas a cada concepto de pago.	
Tesis CI	3.2.7 Consideran sus políticas y/o procedimientos el amarre integral de la información proporcionada por los sistemas contables definitivos vs. Controles de nómina, pagos de honorarios o a residentes en el extranjero y/o demás controles manuales o de sistemas con que cuente la organización.	
Tesis 34 b, 35 5,	3.2.8 Contemplan sus políticas y/o procedimientos una adecuada segregación de funciones y responsabilidades, así como niveles de autorización en materia de retención del ISR.	
Tesis CI, 34 a), 36	3.2.9 Contienen sus políticas y/o procedimientos, respecto a los sistemas que contemplan la determinación automática del ISR retenido, los controles de seguridad para que solo el personal autorizado previa autorización del responsable fiscal los pueda modificar, adecuar o inutilizar.	

BLOQUE 4	
Utilidad y soporte	Control interno fiscal en Impuesto al Valor Agregado (IVA)
	<u>Tasas diferentes de IVA</u>
	Respuestas
	4 Se encuentran sus actos o actividades exentos para fines de la Ley del IVA, si su respuesta es si, favor de pasar al bloque 5.
	4.1 Cuenta su organización con políticas o procedimientos que coadyugen al cumplimiento a gravar sus actos o actividades adecuadamente para fines del IVA. Si su respuesta es no, favor de pasar al bloque 5.
Tesis 29 e) (Políticas y Procedimientos)	4.2 Indique el grado de implementación y seguimiento que tienen sus políticas y procedimientos en materia de retención del ISR respecto a los aspectos citados en los números siguientes, tomando como referencia el rango de valores asignados en el campo de la respuesta y considerando al cero para referirse a que no existen políticas y/o procedimientos en ese aspecto y 10 como indicador de que las políticas y/o procedimientos lo contemplan al 100%, respecto a:
Art. 2, 2-A, 29 de la LIVA	4.2.1 Incluyen sus políticas y/o procedimientos como parte del proceso de la causación del IVA el identificar aquellos actos o actividades de exportación, fronterizas y de fuera de frontera tendientes a la causación y entero del IVA trasladado adecuadamente (Tasas 0%, 10% y 15% y actos o actividades exentos).
Art. 2 LIVA	4.2.2 Realiza su compañía actos o actividades afectas al traslado de la tasa del 10% en los términos de la LIVA. Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.
Art. 2 LIVA	4.2.2.1 En las políticas y/o procedimientos se incluye dentro del proceso de verificación de la asignación de la tasa del 10% el hecho de contar con evidencia que demuestre que la operación se hizo por residentes en región fronteriza y que la que la entrega material de los bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en la región fronteriza.
Art. 29 LIVA	4.2.3 Realiza su compañía actos o actividades de exportación afectas al traslado de la tasa del 0% en los términos de la LIVA. Si su respuesta es no, favor de omitir la siguiente pregunta.
Art. 59 del CFF, Art. 29 LIVA	4.2.3.1 Contemplan sus políticas y/o procedimientos la existencia de controles para asegurar que en el caso de bienes afectos a la tasa del 0% (exportación), se cuente con evidencia material de la operación, evidencia de almacenamiento y transportación de los bienes en los términos del art. 59 del CFF reformado en el mes junio de 2009.
Art. 2, 2-A, 29 de la LIVA, Tesis P. 35 5)	4.2.4 Consideran sus políticas y/o procedimientos con el hecho de llevar a cabo con una conciliación entre todos los ingresos recibidos y su amarre respecto al IVA trasladado.
Tesis 35, 5	4.2.5 Existe personal capacitado que actualice y vigile oportunamente la aplicación de las políticas y/o procedimientos, y en su caso los sistemas que determinan en forma automática las tasas de IVA en la medida que cambian las regulaciones contables, fiscales o legales que le apliquen.
Tesis 34 b, 35 5,	4.2.6 Contemplan sus políticas y/o procedimientos una adecuada segregación de funciones y responsabilidades, así como niveles de autorización en materia de la causación del IVA así como de las tasas aplicables.
Tesis CI, 34 a), 36	4.2.7 Contienen sus políticas y/o procedimientos, respecto a los sistemas que contemplan la determinación automática del IVA causado, los controles de seguridad para que solo el personal autorizado previa autorización del responsable fiscal los pueda modificar, adecuar o inutilizar.

BLOQUE 5		
Control interno fiscal en el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)		
Utilidad y soporte	<u>Reconocimiento de Gastos</u>	Respuestas
	5. Realiza gastos afectos al IETU en su compañía. Si su respuesta es no, favor de pasar al bloque 6	
	5.1 Cuenta su organización con manuales, políticas o procedimientos que coadyugen al control interno fiscal respecto a los gastos para fines del IETU. Si su respuesta es no, favor de pasar al bloque 6.	
Tesis 29 e) (Políticas y Procedimientos)	5.2 Indique el grado de implementación y seguimiento que tienen sus políticas y procedimientos en materia del reconocimiento de gastos para efectos del IETU respecto a los aspectos citados en los números siguientes, tomando como referencia el rango de valores asignados en el campo de la respuesta y considerando al cero para referirse a que no existen políticas y/ó procedimientos en ese aspecto y 10 como indicador de que las políticas y/ó procedimientos lo contemplan al 100%, respecto a:	
P. 141	5.2.1 Incluyen sus políticas y/ó procedimientos el verificar que las deducciones que se haga para fines del IETU cumplan con los requisitos establecidos en la la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	
P. 142	5.2.2 Contemplan sus políticas y procedimientos el verificar que las deducciones correspondan a erogaciones por la adquisición de bienes, servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes y que estén relacionadas directamente en la administración de las actividades mencionadas, producción o comercialización de bienes y servicios.	
P. 142	5.2.3 Contienen sus políticas y/ó procedimientos controles para asegurar que las erogaciones que se pretenden deducir estén debidamente pagadas en el período respectivo.	
Tesis 34 b, 35 5,	5.2.4 Contemplan sus políticas y/ó procedimientos una adecuada segregación de funciones y responsabilidades, así como niveles de autorización en materia de gastos para efectos del IETU.	
Tesis 35, 5	5.2.5 Existe personal capacitado que actualice y vigile oportunamente la aplicación de las políticas y/ó procedimientos, y en su caso los sistemas que determinan en forma automática los gastos para efectos del IETU en la medida que cambian las regulaciones contables, fiscales o legales que le apliquen.	
Tesis CI, 34 a), 36	5.2.6 Los sistemas que contemplan el manejo o registro automático de los gastos para fines del IETU cuentan con controles de seguridad para que solo el personal autorizado previa autorización del responsable fiscal los pueda modifica o adecuar o inutilizar.	

BLOQUE 6		
Utilidad y soporte	Control interno fiscal en el Impuestos al Comercio Exterior (ICE)	
	Control de Inventarios en materia de Comercio Exterior	
	Respuestas	
	6. Realiza operaciones de comercio exterior su compañía. Si su respuesta es no, con la misma se concluye la presente encuesta, por lo que agradeceremos su envío a la dirección de correo citada en la pestaña de portada.	
Tesis 29 e) (Políticas y Procedimientos)	6.1 cuenta su organización con políticas o procedimientos que coadyugen al cumplimiento en materia del manejo de los inventarios para fines de los impuestos al comercio exterior. Si su respuesta es no, con la misma se concluye la presente encuesta por lo que agradeceremos su envío a la dirección de correo citada en la pestaña de portada.	
COMCE	6.2 Indique el grado de implementación y seguimiento que tienen sus políticas y procedimientos en materia de Inventarios de importación respecto a los aspectos citados en los números siguientes, tomando como referencia el rango de valores asignados en el campo de la respuesta y considerando al cero para referirse a que no existen políticas y/o procedimientos en ese aspecto y 10 como indicador de que las políticas y/o procedimientos lo contemplan al 100%, respecto a:	
5, 5.1	6.2.1 Incluyen sus políticas y/o procedimientos el control de inventarios de importación y su incorporación a los registros contables.	
5.2	6.2.2 Consideran sus políticas y/o procedimientos que control de inventarios permita identificar claramente las mercancías nacionales y las de importación.	
Tesis CI	6.2.3 Existe en sus políticas y/o procedimientos los pasos a seguir en el caso que los inventarios se hayan modificado ya sea por un juicio fiscal, o por errores en la contabilidad o de cualquier otra índole.	
7	6.2.4 Las políticas y/o procedimientos contemplan la existencia de reportes periodicos de producción respecto a las materias primas incorporadas a los productos de exportación, así como reporte de mermas y desperdicios.	
8	6.2.5 Incluyen las políticas y/o procedimientos llevar a cabo el levantamiento físico de bienes de capital, para comprobar la legal estancia de los mismos en territorio nacional, así como que permanezcan en las instalaciones el 100% de los importados.	
9	6.2.6 Consideran sus políticas y/o procedimientos la existencia de controles que permitan identificar el régimen aduanero de la materia prima o productos de exportación así como su respectiva conciliación respecto a las compras y a declaraciones de impuestos.	
6	6.2.7 Contemplan sus políticas y/o procedimientos la existencia de la conciliación de los inventarios entre el almacén, contabilidad y tráfico	
Tesis 35, 5	6.2.8 Existe personal capacitado que actualice y vigile oportunamente la aplicación de las políticas y/o procedimientos, y en su caso los sistemas que controlan los inventarios en forma automática para efectos de los ICE en la medida que cambian las regulaciones contables, fiscales o legales que le apliquen.	
Tesis 34 b, 35 5,	6.2.9 Contemplan sus políticas y/o procedimientos una adecuada segregación de funciones y responsabilidades, así como niveles de autorización en materia de inventarios de importación para fines de los ICE.	
Tesis CI, 34 a), 36	6.2.10 Los sistemas que contemplan el manejo o registro automático de los inventarios de importación y exportación para efectos de los ICE cuentan con controles de seguridad para que solo el personal autorizado previa autorización del responsable fiscal los pueda modifica o adecuar o inutilizar.	

BIBLIOGRAFIA

- Albi, E. (1986). Tratamiento de las contingencias fiscales en el informe de auditoría. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 52, p. 195.
- Bankman, J. (2004). *The Tax Shelter Battle*. Washington D. C.: *The Brookings Institution*.
- Barquero, M. (2008). El control interno en trabajos de fiscalización. *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, No. 47, p. 48.
- Brody, R. G., Jordan, D., & Pany, K. (2003). Coul 51 Millon be Immaterial when report income of 105 millon. *Accounting Horizons June* , p. 153.
- CINIF. (2009). *Normas de Información Financiera*. México: CINIF.
- CINIF1. (2009). *Normas de Información Financiera*. México: CINIF.
- CINIF2. (2009). *Normas de Información Financiera*. México: CINIF.
- Diario Oficial de la Federación. (1931). *Banco de México*. Recuperado el 7 de Septiembre de 2009, de Banxico:
http://www.banxico.org.mx/billetesymonedas/disposiciones/legislaciones/ley_monetaria_EUM.html
- DOF. (2009). *Diputados*. Recuperado el 18 de Septiembre de 2009, de Leyes Bibliografía:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153.pdf>
- DOF1. (2008). *Diputados*. Recuperado el 18 de Septiembre de 2009, de Leyes Bibliografía:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2009.pdf
- DOF2. (2009). *Diputados*. Recuperado el 18 de Septiembre de 2009, de Leyes Bibliografía:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>
- Durand, E. (2004). El Diseño de un Modelo Integrado de Información Sobre Control Interno. *Universia Business Review (Cuarto Trimestre)* , pp 88-101.
- Durandez, A. (1980). El Control Interno, La SEC y las Nuevas Responsabilidades para el Auditor Independiente. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 9 pp. 91-106.
- Fayol, H. (1961). *Administración Industrial y General*. México: Herreo Hermanos, S. A. .
- Federación de Colegios de Contadores Publicos de Venezuela. (1998). *Publicación Técnica No. 2* , p. 310.
- García, M. A., Ruiz, E., & Vico, A. (1998). Análisis de la Estructura del Mercado de Servicios en España. *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. España*, pp. 56-59.

- Gil-Aluja, J. (1996). "Towards a new paradigm of investment selection in uncertainty". *Fuzzy Sets and Systems*, Vol. 84, No. 2, p. 187-197.
- Gil, A. M. (2005). *Fuzzy Logic in Financial Analysis*. Netherlands: Springer, p. 29.
- Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History* , p. 479.
- González, U. (2007). La Expansión y Control de los Tax Shelters en Estados Unidos. *Crónica Tributaria* , No. 90.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, (2003). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill.
- IMCP1. (2009). Boletín 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno. *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para atestiguar*, p. 17. Mexico: IMCP.
- IMCP2. (2009). Boletín C-9, Pasivo, provisiones, activos y Pasivos Contingentes y Compromisos. En IMCP, *Normas de Información financiera 2009*, pp. 8-9. México: CINIF.
- IMCP3. (2009). *Guías de Auditoría para Evaluaciones Fiscales en Empresas Comerciales e Industriales*. México: IMCP.
- Kaufmann, A. (1987): *Les Expertons*. París: Hermes.
- Kaufmann A. & Gil A. (1993). *Técnicas Especiales para la Gestión de Expertos*. Milladorio.
- Littleton, A.C. (1966). *Accounting Evolution to 1900*. New York: Russell & Russell.
- Luque, J. M. (2000). *Técnicas de análisis de datos en investigación de mercados*. Pirámide, Madrid.
- Luque, J. M. (2009). Una Experiencia de Adopción de un Sistema de Control Interno basado en la Colaboración con Firmas Privadas de Auditoría. *Auditoría Pública No. 47*.
- Manautou, E. (1981). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Margain, E. (2004). *Nociones de Política Fiscal*. San Luis Potosí: Universitaria Potosina.
- Martínez, F. J., Fernández, A., & Montoya, J. (2007). La materialidad en auditoría como barrera hacia la comparabilidad de la información financiera. *ejournal* , No. 33.
- McShane, S., & Von, G. M. (2005). *Appendix A: Theory Building and Systematic Research Methods in Organizational Behavior*. USA: Third Edition McGraw-Hill.

Nación, S. C. (1917-1965). Aplicación Estricta. *Jurisprudencia de la Suprema Corte de justicia de la nación*, p. 163.

NCS Software. (2009). Recuperado el 08 de 09 de 2009, de NCS Software: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/default.htm>

OECD. (2009). *OECD*. Recuperado el 18 de Septiembre de 2009, de Dataoecd: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>, p. 105.

Pacioli, L. (1494). *Summa de arithmetica, proportioni et proportionalita*, Venecia, 1494

Pérez, C. (2001). *Técnicas Estadísticas con SPSS*. Madrid: Prentice Hall.

Pons, F. (2007). Auditoría Informática. una aproximación a la mejora del Control Interno. *Auditoría Pública No. 41*, pp. 97-100.

Quintanar, E. (1985). Cuestionarios Sobre Control Interno. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. XV, pp. 183-190.

Reig, J., Sansalvador, M. E., & Trigueros, J. A. (2000). Lógica Borrosa y su Aplicación en Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad No. 103*, pp 83-106.

Rodríguez, A., Pérez, G., & Rambaud, C. (2000). Detección de las Debilidades de un Sistema de Control Interno en Auditoría. Algoritmos Matemáticos. *Estudios de Economía Aplicada*, No. 14. pp. 5-36.

Rodríguez, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.

Salazar, R. (2009). El peso mexicano: la gestión de cobertura del riesgo cambiario mediante la teoría de los efectos olvidados. Tesis Doctoral. UANL-Posgrado FACPYA.

SAT. (14 de Septiembre de 2009). *Servicio de Administración Tributaria (SAT)*. Recuperado el 14 de Septiembre de 2009, de Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras (Anexo 26): <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

Schmidt, S. J. (2005). *Econometría*. México: McGraw-Hill pp. 137-139.

Sekaran, U. (1992). *Research Methods for Business: A skill-building approach, 2nd edition*. USA: Wiley.

Sierra, E. M. (2008). *Análisis de la Relación entre Contabilidad y Fiscalidad en Colombia*. *INNOVAR*, No. 118, pp. 117-134.

Toscano J. A. & García M.A., J. A. (2011). *Estrategias de las cuatro grandes firmas de auditoría en México*. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, No. 20, pp. 89-104.

Viloria, N. (2005). Factores que Inciden en un Sistema de Control Interno de una Organización. *Actualidad Contable Faces (julio-diciembre)*, pp. 87-92.

Viloria, N. (2004). Una aproximación a un enfoque holístico en auditoría. *Actualidad Contable Face*, p. 85 .

Zadeh, L.A. (1965). Fuzzy Sets, Information and Control

Zavala, G. (2003). *Hermeneutica Fiscal La interpretación de las Disposiciones Fiscales*. México: Dofiscal Editores, p. 154.