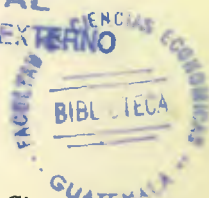


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Facultad de Ciencias Económicas

# Etica Profesional del Contador Público

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC  
DEPOSITO LEGAL  
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO



T E S I S

presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias  
Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala,

por

**HECTOR GABRIEL AGUILAR GARCIA**

al conferírsele el título de

**CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

en el Grado de Licenciado.

GUATEMALA, OCTUBRE DE 1958.

DL  
03  
T(2)

JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

<i>Decano</i>	.....	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
<i>Vocal 1º</i>	.....	Lic. Maximino Ruano Ayala
<i>Vocal 2º</i>	.....	Lic. Arturo Morales Palencia
<i>Vocal 3º</i>	.....	Lic. Santiago Castillo Avila
<i>Vocal 4º</i>	.....	P.C. Roberto López Porras
<i>Vocal 5º</i>	.....	P.C. Jorge Mauricio Lau M.
<i>Secretario</i>	.....	Lic. Manuel Bendfeldt Jáuregui

JURADO QUE PRACTICO EL EXAMEN  
GENERAL PRIVADO

el 3 de Junio de 1958:

<i>Decano</i>	.....	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
<i>Secretario</i>	.....	Lic. Manuel Bendfeldt Jáuregui
<i>Vocal 3º</i>	.....	Lic. Santiago Castillo Avila
<i>Examinador</i>	.....	Lic. René Arturo Orellana
<i>Examinador</i>	.....	Lic. Joaquín Prieto Barrios

DEDICO ESTE ACTO:

*A mis padres:*

FRANCISCO AGUILAR GARCIA

DOLORES GARCIA DE AGUILAR

*A mi esposa:*

LIESELOTT HECHT DE AGUILAR

*A mis hijos*

*A mis hermanos.*

Lic. Daniel Salazar Muñoz,  
Economista, Contador Público y Auditor.  
15 Calle 3-45 Tel. 5017.  
Guatemala, C. A.

Guatemala, 4 de Octubre de 1958.

Señor Decano de la Facultad  
de CIENCIAS ECONOMICAS.

Presente.

Señor Decano:

*Habiendo sido honrado por esa Decatatura con el cargo de asesorar el trabajo de Tesis del Sr. HECTOR GABRIEL AGUILAR GARCIA, sobre el tema propuesto y aceptado por ese Despacho: ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO, tengo el gusto de adjuntar el mencionado trabajo con el siguiente comentario:*

*Tema amplísimo, abstracto en muchas de sus fases, grandemente evolutivo en otras, sin más elementos de juicio — en un país donde la Contaduría Pública aún no cuenta con un campo debidamente acotado, y de consiguiente, con aspectos de poca o ninguna responsabilidad, que los que dicta, o puede dictar el carácter moral de los implicados; resulta una labor árdua el pretender condensar en su Código todos aquellos aspectos particulares implícitos en el ejercicio de tan importante profesión, o proponer un Decálogo de Etica Profesional con principios generales suficientemente elásticos, que permitan a un Tribunal de Honor el amplio ejercicio del criterio sano no influenciado por más factores que los elementos de juicio estrictamente profesionales, cuando se presente la oportunidad de enjuiciar determinado acto que pudiera constituir una falta a la ética profesional.*

*Los países donde la Contaduría Pública ha alcanzado un desarrollo grande, cuentan ya con tales Códigos. Nosotros, con una profesión embrionaria, donde el mismo medio industrial, comercial y bancario, rinden el tributo de patro-*

naje más a un nombre extranjero que a una capacidad profesional del que tiene en Guatemala el delito de ser guatemalteco, no tenemos casi ningún elemento de juicio ni experiencia suficiente para alcanzarnos a proponer un Código de Ética Profesional con pretensiones de bueno. Sin embargo, algo debe hacerse, y juntamente con las leyes protectoras al guatemalteco en defensa de una profesión que debiera ser eminentemente nacional, irá evolucionando una serie de normas que llegarán con el tiempo a un grado suficiente de perfección que nos permitan tener el mencionado Código.

Es digno de aplauso el esfuerzo del sustentante, Sr. HECTOR GABRIEL AGUILAR GARCIA, y creo que bien puede su trabajo servir de una base para futuras elaboraciones en el Colegio respectivo.

Considero que el trabajo de Tesis ha sido confeccionado con el cuidado y atención que tales obras exigen, y que en consecuencia, sí puede ser presentado al Tribunal Examinador oportunamente.

Dejo así cumplida la misión encomendada, suscribiéndome del Sr. Decano, Atto. y S. S.

ID Y ENSEÑAD A TODOS.

Lic. DANIEL SALAZAR MUÑOZ.  
15 Calle 3-45 - Tel. 5017.

# INDICE

## I.—PRINCIPIOS GENERALES.

- ① Etica - Definición.
- ② Etica Profesional y el Interés Público.  
Aplicaciones Prácticas de la Etica Profesional.
  - a) Actitud Profesional.
  - b) Confianza de la Clientela y Terceros.

PROFESION: Características, Función, Contribución e Influencias del Crecimiento.

Competencia Profesional.

Naturaleza de Servicios.

Servicios Combinados.

Informes.

Independencia e Integridad.

Independencia como Clave de Toda Profesión.

Responsabilidad por Independencia.

Casos en que se daña la Independencia Profesional.

Integridad Profesional.

Responsabilidad y Obligaciones.

Responsabilidad Profesional.

Responsabilidad Social.

Responsabilidad para con Clientes y Terceros.

Responsabilidad Legal.

Responsabilidad Civil.

Responsabilidad Estatutoria.

Límite de la Responsabilidad Legal.

Confidencialidad Profesional.

Relaciones con Colegas.

- 1) Cooperación en Defensa Común.
- 2) Solicitación de Clientes.
- 3) Competencia Desleal.
- 4) Consulta con respecto a Futuros clientes.

## II.—NORMAS PARTICULARES DE LA CONTADURIA PUBLICA.

a) Instituto Americano de Contadores Públicos.

- 1) Evolución de las Normas Profesionales.
- 2) Organización Profesional.
- 3) Negligencia y Descuido.
- 4) Comunicación Privilegiada.
- 5) Papeles de Trabajo.

- a) Propósito Probatorio.
  - b) Propiedad de los Papeles de Trabajo.
- 6) Honorarios — Tipos y Bases —
  - 7) Publicidad.
  - 8) Disciplina.
- b) Instituto de "Chartered Accountants" de Inglaterra y Wales.
    - 1) Normas Fundamentales - Escritas e Implícitas.
    - 2) Formación de Asociaciones Profesionales.
    - 3) Procedimiento Disciplinario.
  - c) Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
    - 1) Alcance e Interpretación.
    - 2) Relaciones con el Público — Independencia —
    - 3) Relaciones con la Clientela.
      - a) Secreto Profesional.
      - b) Honorarios.
      - c) Selección de la Clientela.
    - 4) Relaciones entre Contadores Públicos.
      - a) Asociaciones Profesionales y Colaboración Profesional.
      - b) Solicitudes y Ofertas de Trabajo.
    - 5) Relación con la Profesión en General.
      - a) Propaganda.
      - b) Elevación del Nivel Profesional.
    - 6) Sanciones.

### III.—ALGUNAS DISPOSICIONES PENALES EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA EN RELACION CON LA CONTADURIA PUBLICA.

### IV.—PROPOSICION DE UN CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

- 1) Normas Generales.
- 2) Formación de la Clientela y Publicidad.
- 3) Relaciones con el Público en General.
- 4) Relaciones del Contador Público con sus Colegas.
- 5) Competencia Desleal.
- 6) Honorarios.
- 7) Sanciones.

### V.—CONCLUSION

#### APENDICE:

Reglas de Conducta Profesional de:

Instituto Americano de Contadores Públicos.  
 Instituto de "Chartered Accountants" de Inglaterra y Wales.  
 Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

## I.—PRINCIPIOS GENERALES

### ETICA - DEFINICION

La palabra "ética" se origina del griego "Ethos" —costumbre; ica—ciencia. Es un conjunto de principios que norman la conducta del individuo, sin embargo, los diccionarios la definen como "principios morales; calidad o práctica; un sistema de principios morales; la moral de acción o práctica individual; parte de la filosofía que trata de la moral y obligaciones del hombre". Walter Brugger en su Diccionario de Filosofía, define la ética y la "Ética Social" en la siguiente manera:

#### ETICA:

"La ética o *filosofía moral* tiene por objeto el examen filosófico y la explicación de los llamados hechos morales. Entre los hechos morales se encuentran las valoraciones éticas, los preceptos, las normas, actitudes virtuosas, manifestaciones de la conciencia, etc. ...La actitud y la intención teo-réticas pueden limitarse a una descripción de las normas éticas y de la vida moral en individuos, grupos, naciones, etc."

#### ETICA SOCIAL:

"Es la ciencia de las normas concernientes a la actuación moral rectamente ordenada en el dominio social, es decir, a las normas del obrar de las formaciones sociales y del individuo, miembro de dichas formaciones, con relación a ellas (totalidades). Distínguese de la ETICA INDIVIDUAL, ciencia relativa a las normas de acción del individuo como tal en su relación a Dios, a sí mismo, y al prójimo prescindiendo de su vinculación social. ...Las normas de la ética social han de extraerse de la esencia del hombre como ser social y de las formaciones sociales fundadas en esta esencia, por eso la ética social no es más que la parte práctico-normativa de la filosofía de la sociedad; todo sistema de filosofía de la sociedad culmina en la ética social correspondiente... El solidarismo con su principio jurídico de la solidaridad lleva al punto central la exigencia, decisiva y grave como la experiencia enseña, de la ética social: la responsabilidad de cada individuo con respecto al todo, a la cual responde la que incumbe



a éste y a la totalidad de sus miembros con respecto al bienestar del miembro individual. Los preceptos y deberes concretos sólo pueden deducirse de la peculiaridad de las formas sociales particulares y de las respectivas circunstancias; por eso son innumerables, múltiples y mudables... Ocupa también su lugar el amor, la sincera benevolencia con que los miembros se alegran mutuamente de su posición y participación en el bien común, de su bienestar "en" el todo, lo desean y aún rebasando lo debido en justicia, lo fomentan..."

La ética se aplica, por lo tanto, a toda norma de comportamiento en general, y al anteponer ésta a la palabra "profesional", indica el comportamiento de una persona profesional hacia sus colegas, hacia otras profesiones y hacia el público. La Enciclopedia de las Ciencias Sociales (Encyclopaedia of the Social Sciences - The Macmillan Company) considera la ETICA PROFESIONAL en los siguientes términos:

El objetivo inmediato del servicio profesional consiste en el bienestar del cliente o paciente, y cualquier sistema de ética realístico como también justificable debe ser similarmente orientado. Los problemas principales de la ética profesional se presentan cuando este objetivo no se logra o cuando es incompatible con el interés del público, como en la inviolabilidad de la comunicación privilegiada, o con el interés del profesional, como en la fijación de honorarios adecuados por cierto servicio proporcionado.

La mayor parte de las profesiones han emitido en la actualidad códigos de ética, declarando sus ideales o estándares de conducta. Algunas han establecido comités, cuya función principal consiste en aclarar situaciones dudosas presentadas en casos concretos. En situaciones de ética, demandadas ante tribunales, se han impuesto sanciones como expulsión, suspensión o censura; pero en la mayoría de los casos la ética permanece como "esfera de acción no compulsoria". Las sanciones para lograr una actuación apropiada son deseables por el prestigio o estimación profesional para clarificar e interpretar las situaciones presentadas.

La ética profesional puede distinguirse de la ley no sólo con respecto a las diferentes sanciones



empleadas, sino que también por el hecho de que las sanciones legales son aplicables a toda persona dentro de un territorio, mientras que en la ética profesional, la incidencia recae únicamente sobre los miembros de un grupo funcional en particular".

La ética profesional representa un código de comportamiento o conducta acordado por un grupo de profesionales, en el cual describen áreas de conducta que deben observarse o evadirse y estas descripciones, en distintos grados, son algunas veces amplias y generales y algunas veces específicas. Las "prohibiciones" profesionales, muchas veces no escritas, son principios de conducta y su falta de cumplimiento puede constituir una conducta censurable y penable si es probada.

El objetivo de un código de ética profesional es el ser adoptado por toda una profesión que sirva como norma uniforme de conducta. Cuando un miembro tiene que decidir por sí solo si debe tomar cierta actitud o si debe abstenerse de hacerlo, no teniendo una guía, la decisión descansa en sí mismo y después debe someterse a las consecuencias, pero si se tienen dudas de importancia, deberá consultarse con el Colegio antes de tomar una decisión.

Las normas de ética y de conducta deben ser consideradas como un mínimo de procedimientos a observar en las relaciones con colegas y público en general. Su verdadero significado no se deduce de lo escrito sino de su intención.

El crecimiento y los cambios son características de las normas de conducta profesional porque a medida que la ciencia se extiende, surgen nuevas situaciones que demandan nuevos principios éticos, que cada día son más complejos y variados. Los principios éticos no son fijos, ni finales o precisos. Ellos reflejan la experiencia de un grupo y el sentido de responsabilidad en el transcurso de cierto período de tiempo. Cada profesional tiene la responsabilidad personal de considerar seriamente estos principios y de contribuir en su revisión continua, implantando mejoras en beneficio a la profesión. De lo contrario, el sentido de responsabilidad del grupo se verá rebajado y los principios de conducta profesional tendrán un nivel más inferior, lo cual disminuiría la confianza del público.

## 2. ETICA PROFESIONAL Y EL INTERES PUBLICO

La ética profesional constituye una pequeña parte del complejo sistema de disciplina que la sociedad civilizada se ha impuesto sobre sí, por medio de leyes, costumbres, conducta, etc., que son normas de varios tipos e impuestas en varias formas. La disciplina es necesaria para que un grupo social pueda convivir con sus congénitos en buena armonía.

El conjunto de normas de ética profesional significa la obligación voluntaria, asumida personalmente por cada asociado, sin apegarse a la ley o norma, sino que yendo más allá de los requisitos en ella contenidos. Las normas sirven como medio de información al público, indicando a su vez, que la profesión intenta proporcionar un buen servicio. La confianza del público se garantiza por la obligación aceptada por los profesionales en dirigir sus actuaciones hacia el beneficio público.

Las normas de ética representan para el profesional una herramienta de trabajo, que es tan necesaria para él, como lo son sus principios teóricos y actuaciones técnicas. Toda profesión que carezca de normas de ética será incompleta.

Quando una persona solicita los servicios de un médico, de un abogado o de un Contador Público, dicha persona busca alguien a quien pueda confiarle un trabajo de responsabilidad y para confiar en el profesional, debe saber si éste es idóneo y si tiene la buena voluntad de ayudarlo. Esta es la diferencia entre el profesional y el comerciante, y es, a su vez, el por qué ciertos profesionales gozan de un prestigio especial. El profesional es considerado como técnico en alguna ciencia o arte que tiene la voluntad de servir al público sin ambiciones personales, de lo contrario, el profesional perdería pacientes y clientes. Nadie ocuparía los servicios de un médico, de un abogado, o de un Contador Público, si tal profesional se interesase más en su remuneración personal que en el servicio al cliente. Si el profesional se interesara más en el aumento de sus honorarios o de su patrimonio, mantendría al paciente enfermo, retardaría un juicio o en el caso del Contador Público, éste extendería el examen de las cuentas del cliente más de lo necesario.

El público espera que el profesional no obtendrá de él ventajas financieras y por lo consiguiente podrá confiarle sus asuntos más íntimos y vitales. El profesional debe ser considerado como hombre de bien y su actuación deberá aumentar la confianza del cliente, desplegando toda actuación profesional hacia su trabajo.

La actuación profesional debe aprenderse y no es un don natural. Es natural ser personalista, tomando ventajas personales en vez de proporcionar un servicio, lo cual, naturalmente, induce al público a preferir a los profesionales que han adquirido la disciplina de tener actuaciones nobles.

La ética profesional es una guía para la actuación correcta del profesional para merecer la confianza de sus clientes sino que también de aquellos que dependen de sus informes. Su servicio tendrá muy poca importancia para el cliente si un banco no tiene confianza en su informe. Los terceros interesados, tendrán confianza en su informe, si éstos creen que el Conta-

dor Público sienta la responsabilidad de velar por sus intereses. Si bien es cierto que todos los terceros interesados en el informe del Contador Público no conocerán a éste personalmente, éstos tendrán que tener confianza en la profesión en conjunto, cuyos miembros estarán capacitados para hacer un trabajo técnico y que merezca toda confianza.

## 2 APLICACIONES PRACTICAS DE LA ETICA PROFESIONAL

### 2.1. *La seguridad de que existe una disciplina profesional*

La seguridad de que existe una disciplina profesional es una base para la fe del hombre en sus asociados, la cual, a pesar de las muchas deficiencias que pueda contener, es esencial para la continuación de la estructura económica que mantiene a la población del mundo libre. El crédito y la inversión forman la base de tal estructura y éstos dependen, en gran escala, de la fe en las normas de moral y consideraciones éticas más que de la misma ley. No habría cuerpo de policía suficiente para hacer cumplir la ley, si todo ser humano decidiera evadirla o violarla al mismo tiempo.

Un código de ética profesional es la aceptación voluntaria de disciplina personal en un campo de acción superior al de la propia ley. Es por ello que un código de ética profesional sirve un objetivo práctico, en bien del interés público. La existencia de un código, sugiere que a cambio de la fe que el público pone en sus miembros, ellos aceptan ciertas obligaciones de comportarse en forma tal que el público salga beneficiado. De aquí nace la necesidad de un código de ética profesional para toda profesión, que deberá divulgarse ampliamente. Todo cliente, banqueros, inversionistas, abogados, etc., deben familiarizarse con las normas de ética profesional del Contador Público, aún cuando éstas sirvan únicamente como medio de relaciones públicas.

Un código de ética sirve también como objetivo práctico, para guiar a los miembros de la profesión en el comportamiento que la experiencia del grupo en conjunto, crea más conveniente para atraer la confianza del público. La razón por la que tal guía es necesaria, estriba en que el instituto natural humano y el sentido común, y aún en que el buen sentido del bien y el mal, no son siempre suficientes para indicar el mejor medio de comportamiento del profesional en situaciones dadas. Sus relaciones con otras personas pueden ser extraordinariamente complicadas, y algunas veces es mejor para el profesional comportarse en la forma más conveniente para él aunque tal comportamiento parezca ilógico para otros. El público tiene que confiar en el profesional, ya que no existe otra forma práctica de evaluar la calidad de su "producto" y por ello el público debe considerar que el primer motivo del profesional consiste en ayudarlo, lo cual no sucede con el comercio, cuyo

2.2 *Objetivos Prácticos del Profesional*  
objetivo primordial es el lucro. Esta distinción merece el respeto y admiración a los profesionales.

Las normas de conducta profesional de la contaduría pública tienen altos objetivos prácticos, entre los cuales sobresalen los siguientes:

- 1) Ellas indican al profesional cómo mantener una actitud profesional.
- 2) Ellas dan al cliente una base de confianza para considerar que el Contador Público, desea sinceramente servirlos bien y anteponer sus servicios a ambiciones personales.
- 3) Ellas dan a "terceros", quienes puedan depender de los estados financieros e informes, la confianza que el Contador Público ha efectuado un trabajo de acuerdo con los principios generales y que su opinión sobre ellos, es completamente independiente.

no El valor práctico de un código de ética profesional se puede demostrar por su ausencia, lo cual sucede en la actualidad ya que el colegio de Economistas y Contadores —Auditores Públicos de Guatemala— contempla en sus estatutos la existencia de un código de ética profesional que a la fecha no ha sido preparado. Es por ello que el profesional tiene que decidir por sí solo, de acuerdo con su práctica y experiencia, cuál será la mejor forma de comportarse en cualquier situación. Sería casi imposible que todos los profesionales pudieran tener la misma idea de comportamiento. En tal situación, la actitud profesional tendería a desaparecer y la contaduría pública podría llegar a semejarse a un servicio comercial y por lo consiguiente la confianza del público mermaría y eventualmente se tendría que idear una forma para que los terceros interesados confiaran en los estados financieros. En vista de la tendencia actual de la sociedad, se podría presumir que esta idea podría conseguirse por medio de las dependencias del Estado. En esta forma la profesión contable existiría únicamente para ayudar al público en sus problemas administrativos internos.

## 2.3 ACTITUD PROFESIONAL

El reconocimiento profesional se origina en la reacción del público con respecto a lo que la profesión hace o por los servicios que le preste y no por lo que los miembros de la profesión presuman de hacer por el público. Para mantener una amplia confianza del público, los profesionales deben actuar como tales y mantener una actitud también profesional. No se debe tomar el reconocimiento público como una cosa natural independiente de la conducta profesional.

Cuando una persona necesita un servicio, asociado con la técnica de una profesión reconocida, automáticamente recurre a solicitar tal servicio a un miembro de dicha profesión. En mayor o menor grado, la profesión reconocida tiende a adquirir una especie de privilegio en el campo de acción identificado con la profesión. En el campo de medicina o de Leyes, donde la salud o el bienestar de los ciudadanos se vería claramente en peligro si se permitiera que personas no capacitadas presen esas servicios, el monopolio de la profesión es otorgado por ley y su observancia ejecutada por los tribunales. Otros grupos profesionales, incluyendo a los Contadores Públicos, adquieren un monopolio parcial en algunos campos de acción, principalmente por el hecho de que el público gradualmente adquiere confianza en la habilidad de los miembros en hacer cierta clase de trabajos.

En algunos países existen leyes o se han creado reglamentos legales confiriendo a los Contadores Públicos derechos exclusivos en proporcionar ciertos servicios, tales como la expresión de opiniones profesionales sobre estados financieros, pero aún sin el beneficio de la ley, el hábito del comercio y de la comunidad financiera ha redundado en una amplia aceptación de la idea de que se debe recurrir al Contador Público cuando se necesite una opinión sobre los estados financieros. Una vez la profesión adquiere un privilegio exclusivo, ya sea por ley o por costumbre, de hacer cierta clase de trabajo, los miembros de esa profesión son liberados de una competencia en sí no prohibida. Esto permite al profesional concentrarse en mejorar la calidad de su servicio y alentar su independencia, con lo cual el ejercicio de la profesión se desarrolla en un ambiente de dignidad y de respeto.

Igualmente es importante el reconocimiento personal como miembro de una profesión. Una de las satisfacciones personales más grandes en la vida es el ganarse el respeto y la buena voluntad de los compañeros. Cada quien aprende por experiencia propia y el respeto y la admiración del público, se obtienen por la calidad de los servicios prestados.

## CONFIANZA DE LA CLIENTELA Y TERCEROS

El cliente, inevitablemente, pone todos sus problemas en las manos del profesional, ya sea en busca de consejos, o de ayuda para solucionarlos, y no está en posibilidades de evaluar la técnica profesional o el juicio que el profesional pueda emplear en su solución o en la preparación de su trabajo. Esta relación coloca al profesional en una posición de confianza y de seguridad. Comúnmente, se espera que el profesional ejerza el mismo cuidado en los asuntos de otros, para quienes es responsable, como si se tratase de problemas propios.

Las normas de ética de los Contadores Públicos no definen en su totalidad las responsabilidades éticas para con la clientela, sin embargo, algunas de ellas se relacionan directamente con el interés de la misma, pero en general, además de la capacidad, el profesional debe ser honesto, leal, cuidadoso y de mucha confianza. El Contador Público contribuirá en afianzar la confianza de la clientela, observando los siguientes principios que, enumerados de acuerdo con su importancia, son:

- 1) La relación confidencial con el cliente no debe violarse.
- 2) El reparto de honorarios o el pago de comisiones a no profesionales, no debe hacerse.
- 3) Un profesional no debe permitir a otro usar su nombre, excepto a sus socios o empleados.
- 4) Un miembro no debe firmar un trabajo que no sea preparado por él mismo, por sus socios o empleados, o por otro profesional competente.
- 5) En la certificación de estados financieros, el profesional debe ajustarse a los principios de contabilidad y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.

Con respecto a terceros, el Contador Público no deberá respaldar la veracidad en los pronósticos de utilidades, ni tampoco deberá expresar una opinión sobre estados financieros de una empresa accionada, si él o uno de sus parientes inmediatos, tienen interés financiero substancial en la empresa. Si la empresa no es financiada por el público pero los estados son para ser usados como base en la obtención de crédito, el Contador Público no puede expresar su opinión a menos que en su informe indique cualquier interés financiero substancial que él o su familia, pueda tener en la empresa.

## PROFESION

Características; Función; Contribución e Influencia de crecimiento.

Siempre que una persona presta u ofrece prestar servicios altamente técnicos y especializados, los cuales son superiores a la capacidad de aquellos que dependan de estos servicios para juzgar o medir los resultados, esta persona incurre en una obligación que es profesional por naturaleza. En este sentido, los profesionales se distinguen, no tanto de los aficionados que no obtienen ninguna remuneración, como de comerciantes o trabajadores quienes obtienen una remuneración que puede ser medida. Esta clase de obligación profesional es una fuente de



prestigio para aquellos en quienes descansa y esta misma obligación descansa sobre ellos en mayor grado, por el mismo prestigio.

Es obligación el proporcionar un servicio verdaderamente sano y útil aunque la persona profesional pudiera muy bien dejar de hacerlo así sin ser descubierto. La doctrina de permitir al comprador asegurarse del valor de la cosa comprada no puede aplicarse a los servicios profesionales, porque el usuario debe depender de las conquistas profesionales e integridad de la persona que le sirve, más bien que de los resultados que se puedan medir en cualquier momento.

La calidad del servicio profesional puede mantenerse únicamente por la persona que ejerce la profesión y no por su cliente. Es en esta forma como la contaduría pública se considera como una profesión. El Contador Público, en su capacidad de profesional, asume las responsabilidades y obligaciones generales de toda profesión. También se hace cargo de ciertas obligaciones sociales, éticas y legales, originadas específicamente de las características de su trabajo y de sus relaciones con el público.

Los siguientes tres elementos deben existir en las actividades de una persona para que dicha actividad sea considerada como profesional:

- 1) Conocimiento especial y preparación apropiada.
- 2) Independencia moral y económica.
- 3) Reconocimiento del interés público .

Estos elementos comunes a toda profesión, son a su vez, responsabilidades que debe asumir cualquier miembro de una profesión.

La profesión nace, ya sea por una nueva vocación o como una ocupación ya existente que ha crecido o alcanzado mayor importancia, para hacer frente a la demanda de una sociedad compleja y rápidamente expandible.

## CARACTERISTICAS DE LA PROFESION

Desde los días del antiguo Egipto hasta el siglo veinte, la contaduría fue equivalente a la Teneduría de Libros, pero en los últimos cincuenta años ha llegado a ser una verdadera profesión. Las características de una verdadera profesión son:

- 1) Competencia técnica en un campo de conocimientos que requiere un entrenamiento intelectual avanzado.
- 2) El uso de "juicio", la aceptación de responsabilidad y el asumir "autoridad" en el propio campo.
- 3) El sentido de una "misión", el deseo de ayudar a la gente, la voluntad de compartir sus penas, para ayudarlos en sus duras decisiones.

El Contador Público se preocupa por el significado de los



hechos y qué hacer con ellos. Esto significa que el profesional debe ser experto en la anatomía y metabolismo del comercio. El necesita un entrenamiento intelectual avanzado y técnico.

## FUNCION PROFESIONAL

La función del Contador Público se podría comparar con la definición de un médico o un ingeniero. La función de un médico no consiste únicamente en suministrar pastillas, sino que, es parte de una profesión que está constantemente buscando la prolongación de la vida y la buena salud de un individuo. La función de un ingeniero no consistirá únicamente en construir puentes, esta profesión tendrá como meta el confort físico, conveniencia y seguridad del individuo.

Esta analogía es clara. La función del Contador Público no se limitará a verificar que los balances de comprobación sean exactos o a hacer marcas o signos en los libros. El objetivo de la profesión de Contador Público consiste en acumular e interpretar los hechos que miden las contribuciones y recompensas de los varios grupos que componen nuestra sociedad comercial-industrial.

El reconocimiento de esta distinción es todo lo que se necesita para que el profesional reconozca que él desempeña un papel importantísimo en el campo social y económico.

## CONTRIBUCION PROFESIONAL

Las formas, en que la profesión ha mantenido su objetivo son muchas y muy complejas. Influyen el crecimiento y la expansión geográfica; la organización y combinación profesional; la evolución de la literatura profesional; principios generales y programas de estudio; cooperación con entidades gubernamentales; el auxilio a la industria en resolver sus problemas de expansión, financiamiento, relaciones entre acreedores y accionistas, control de costos, eficiencia en operaciones y la obtención de utilidades. Todo esto no se pudo haber obtenido sin la cooperación de la contaduría, privada y pública.

La Contabilidad es una herramienta indispensable en la organización y dirección del comercio moderno. Contadores, profesionalmente entrenados, han implantado los sistemas de contabilidad que hacen posible, aún para la empresa más grande, el registro, clasificación y resumen de las operaciones diarias. Ellos analizan e interpretan los registros y preparan informes sobre la posición financiera y el resultado de las operaciones. Ellos ayudan a los empresarios, iluminados por las operaciones pasadas, a planear operaciones futuras.

## INFLUENCIA DEL CRECIMIENTO

Las fuerzas económicas han influido en el desarrollo tan

rápido de la profesión de Contador Público y los últimos cincuenta años han sido considerados como un período dinámico. Desde 1900, desatadas por la revolución social e industrial, estas fuerzas han traído a la profesión de la contaduría pública su posición actual y estas mismas fuerzas darán a la profesión la oportunidad de afrontar los problemas futuros.

Para evaluar el futuro en forma más adecuada, es necesario especificar las influencias de crecimiento. Con la enumeración y evaluación de las fuerzas individuales que han acumulado sus demandas sobre la profesión en los últimos años, el curso futuro es más predicable. En este análisis, el desarrollo del arte de la Contabilidad y el desarrollo de la profesión de la Contaduría Pública es algunas veces indistinguible, porque la relación de causa y efecto está íntimamente ligada.

## COMPETENCIA PROFESIONAL

Los inversionistas modernos, ya sean accionistas o tenedores de bonos, rara vez están en contacto directo con las empresas para estar bien informados de sus operaciones. Ellos desean confiar en informes sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones presentados periódicamente por los directivos. Cuando estos informes son hechos por los directores sobre el resultado de sus propias actividades, la buena política del comercio requiere que éstos sean revisados o aprobados por un tercero competente o sea por un Contador Público. En esta forma, el Contador Público asume un papel importante en el comercio moderno: El reporta a los inversionistas sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones de las empresas en las cuales tienen intereses.

El Contador Público certifica que ha hecho una investigación apropiada y requerida por los principios profesionales y que en su opinión, los estados, como se presentan, presentan correctamente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa.

La responsabilidad del Contador Público está indicada por la expresión de su opinión, la cual ha sido formada como resultado de un examen efectuado de acuerdo con los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados. El no asegura, garantiza y protege la corrección de las representaciones de los directivos.

Los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados, requieren del Contador Público:

### 1) UNA OPINION EXPERTA

implicando un entrenamiento técnico adecuado.

2) UNA OPINION INDEPENDIENTE

el resultado de una actitud objetiva, imparcial y sin prejuicios.

3) UNA OPINION INFORMADA

el resultado de un estudio adecuado y evaluación del control interno como base de dependencia y que sirva de base para determinar la magnitud de las pruebas en la aplicación de los procedimientos de Auditoría; y basada en hechos evidentes suficientes para formarse un juicio que le permita expresar tal opinión.

4) UNA OPINION TECNICA

que los estados son presentados de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados y aplicados bajo una base consistente a la del año anterior.

5) UNA OPINION SINCERA

que los estados financieros contienen razonablemente todos los hechos materiales, a menos que existan salvedades.

2) NATURALEZA DE SERVICIOS

A pesar de que el Contador Público proporciona muchos otros servicios, el trabajo de Auditoría es el que diferencia el problema de la responsabilidad legal con la de las otras profesiones. La relación más importante con el cliente, consiste en hacer un trabajo bien hecho. Esto significa terminar el trabajo prontamente, proporcionando al cliente el tipo de información que realmente le es útil y aconsejando al mismo sobre el cómo hacer la información más valiosa.

El Contador Público debe evitar verse envuelto en muchos problemas comentados superficialmente; es preferible concentrarse únicamente en aquellos que tengan mayor importancia, sin olvidarse que él no es valuador ni asegurador. El no certificar sobre el valor económico o realizable del Activo Fijo o de los Inventarios, por lo consiguiente, los inversionistas deben tener en mente que los valores de las cuentas del Balance son basados en la presunción de que la empresa seguirá su curso normal de operaciones.

Uno de los campos más fértiles en el incremento de la clientela del Contador Público es la extensión de la naturale-

za de los servicios a los clientes actuales. En muchas ocasiones hay mucha diferencia entre los servicios proporcionados a solicitud de los clientes y los servicios que en realidad necesitan. Esto se debe principalmente a que los clientes no han sido completamente informados sobre los servicios que se podrían proporcionar y los beneficios que se podrían obtener. Quizá los clientes necesiten más servicios de los solicitados o diferentes.

El Contador Público debe poseer, en adición a la información específica requerida para proporcionar sus servicios, un conocimiento general de las actividades comerciales de sus clientes y de sus principales problemas. Debe tomar nota de toda información adquirida incidental a sus servicios y que podría ser de utilidad para sus clientes. En general, el Contador Público debe:

- 1) Informar a sus clientes de los cambios en leyes concernientes a impuestos o de los negocios en particular.
- 2) Enviar a sus clientes revistas o recortes de periódico sobre asuntos de interés para ellos.
- 3) Informar a sus clientes acerca de las decisiones tomadas por las asociaciones comerciales, como decir, la Cámara de Comercio e Industria, la Asociación de Agricultores, etc.

Siempre que se dé al cliente la información anterior, se le debe, a su vez, sugerir o recomendar la importancia de su aplicación en sus problemas.

## SERVICIOS COMBINADOS

El Contador Público puede actuar como asesor o consultor y el hecho de actuar como tal tiene un valor apreciable en la obtención de clientela. Este valor es definitivamente más grande en el caso del profesional que trabaja en forma individual, especialmente cuando se trata de negocios pequeños que requieren más servicios de asesoría que de empresas grandes, porque con ello, el cliente se ahorraría el gasto de contratar los servicios de especialistas. Esto presionaría al profesional a estar bien versado en asuntos relacionados con impuestos, administración financiera, fuentes de capital, seguros y otros problemas que el propietario o dirección pueda afrontar.

El Contador Público puede ejercer la profesión durante el tiempo libre al estar trabajando como empleado de una empresa. Hasta hoy, no existe en ningún país norma alguna que se lo impida, pero en tal caso, no le será permitido emitir una opinión independiente sobre estados financieros de la firma por la que se trabaja.

El Contador Público también puede ejercer en forma combinada, otra profesión para la cual está capacitado, de-

biendo sujetarse a las normas de ética profesional implantadas en cada caso.

## I N F O R M E S

La reputación profesional —y sin duda la razón de ser— desaparecería pronto si el público ya no pudiera confiar en la integridad e independencia del Contador Público. Es por esta razón que el producto terminado —los informes que se emiten— son considerados dentro del campo de la ética profesional.

El objetivo primordial del informe del Contador Público estriba en transmitir al cliente las conclusiones e información pertinente obtenida en el transcurso de su investigación. La naturaleza y extensión de la información dependerá del objetivo del informe y el uso que se espera hacer del mismo. El informe puede rendirse para ser usado por los directores, socios o propietarios, o bien, puede prepararse para servir de información a futuros inversionistas.

El Contador Público debe tener en mente que, sin importar el objetivo para el cual se prepara el informe, el cliente puede hacer de él, el uso que desee, de acuerdo con su conveniencia. Por esta razón, el profesional deberá indicar en su informe el objetivo para el cual fue preparado, de tal manera que si el cliente le da un uso distinto, el lector se pondrá sobre aviso.

La obligación contractual del Contador Público, es hacia los clientes para quienes se va a informar. El cliente no deberá dudar sobre el grado de responsabilidad que el profesional acepta por el trabajo efectuado. Como auditores de compañías, y en otras direcciones, una gran parte del trabajo del Contador Público se dedica a la expresión de una opinión sobre la corrección de los estados financieros presentados por un grupo de personas a otro. Para que el profesional pueda cumplir con este requisito, aplica la técnica profesional y su experiencia en el examen de registros, libros y documentos; obtiene información y explicaciones; revisa los principios sobre los cuales se han de preparar los estados financieros y la forma en que son presentados; expresa su opinión después de efectuado el trabajo que ha considerado necesario de acuerdo con las circunstancias. Esa posición deberá reflejarse en los informes que el profesional emita.

Si el profesional no es meticulosamente cuidadoso en emitir su opinión, las organizaciones o personas que necesiten de sus certificados, adquirirán un falso sentido de seguridad y el profesional puede encontrarse con que la mercadería mala, le puede ser presentada en sus propias puertas.

### ② INDEPENDENCIA E INTEGRIDAD

Las normas de conducta profesional existentes, no defi-

nen la independencia, pero el comité del Instituto Americano de Contadores Públicos adoptó en el año 1947, la siguiente definición:<sup>1</sup>

“La independencia está tradicionalmente asociada con la función del Contador Público en la preparación de una auditoría que requiera una opinión sobre estados financieros que es de vital importancia para accionistas, inversionistas y otras personas que puedan depender de tales estados”.

Ha adquirido un valor significativo para aquellos que dependan de los estados financieros de empresas, que éstos hayan sido revisados por personas técnicas en Contabilidad, cuyos juicios sean ajenos a todo interés en la empresa y sobre quienes se les ha impuesto la obligación de divulgar todo hecho material. Las normas de conducta establecidas requieren la divulgación de todo hecho material y las desviaciones materiales de los principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Es fundamental para el Contador Público en su actuación como Auditor, que en su informe exprese una opinión honesta, obtenida después de realizar tal trabajo que su experiencia y entrenamiento le indiquen ser necesario. Como Auditor, el profesional permanece entre dos partes interesadas, tales como los directores y los accionistas de una empresa y es por ello que la independencia es necesaria.

En los países desarrollados, donde existen leyes de sociedades accionadas, éstas prohíben a ciertas personas el actuar como auditores, por razones obvias. Por ejemplo, un director de una compañía no puede actuar como director en los asuntos de una empresa y luego en su capacidad de auditor, no puede presentar un informe sobre las cuentas de la misma compañía. La ley de sociedades accionadas de 1948, de los Estados Unidos de Norteamérica, contiene en su sección 161, la siguiente prescripción:

- 2) Ninguna de las personas o entidades siguientes podrán ser calificadas como auditores de una sociedad accionada:
  - a) El director u oficial en servicio de la sociedad;
  - b) Cualquier persona que sea socio de, o empleado de, un director o empleado de la compañía;
  - c) Una sociedad accionada.

1. “Practical Applications of Professional Ethics” por J. L. Carey, C.P.A. Handbook, p. 16.

Sobre si el profesional puede mantener su actitud independiente al tener un interés substancial con respecto al capital de una empresa o con respecto a su propio capital, no hay ninguna regulación, sin embargo, cualquier miembro deberá tener el suficiente sentido de saber cuándo su relación o interés financiero es suficientemente significativo como para remover su independencia y por lo consiguiente, verse imposibilitado a actuar como auditor.

La independencia es una actitud mental, con una visión más profunda que los principios que se tienen a la vista. Estos principios pueden cambiar o llegar a ser más exactos, pero la cualidad en sí, permanece igual. El Contador Público puede ser independiente, a pesar de que exista un vínculo de amistad con el cliente, siempre que no se incline hacia un juicio parcial.

### INDEPENDENCIA COMO CLAVE DE TODA PROFESION

El profesional debe contar con una libertad ilimitada en emitir opiniones y para usar su juicio en cada caso, asumiendo así toda responsabilidad profesional. En el caso de un médico, el paciente solicita un examen general, éste no tiene la obligación de indicar al paciente qué exámenes hizo, sino que el profesional tendrá la libertad de usar su juicio y practicar los exámenes, que en su opinión, sean necesarios para juzgar el estado de salud del cliente.

El Contador Público, al indicar que ha examinado las cuentas del cliente, de acuerdo con los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados, indica que ha obrado con independencia, con libertad en usar su juicio, y por lo consiguiente asume la responsabilidad sobre la situación financiera de su cliente; que no ha sido influenciado ni por el cliente ni por ninguna otra persona interesada.

El Contador Público no debe sentirse influenciado por el hecho de que el cliente, al hacer uso de sus servicios, le paga sus honorarios. Por otro lado, existe un deseo natural de agradar al cliente y para ello el profesional tendría que dar opiniones que ocasionarían malas interpretaciones, con lo cual, el profesional perdería no sólo su reputación, sino que también su clientela.

La independencia del Contador Público es mucho más difícil de conservar que la de cualquier otro profesional, porque éstos no tienen el temor de perder la clientela tan fácilmente. La dificultad para el Contador Público en conservar su independencia resulta por tratar de servir a dos amos —directores y accionistas. El profesional debe agradar al cliente y a su vez debe asegurarse de que su informe sea confiado por terceros interesados en los estados financieros de su cliente. La falta de confianza de terceros en su informe, ocasionaría la pérdida de

clientela para el Contador Público, ya que sus servicios son solicitados principalmente para satisfacer a estos terceros.

## RESPONSABILIDAD POR INDEPENDENCIA

Las responsabilidades éticas del Contador Público, en su calidad de auditor independiente, al expresar una opinión sobre estados financieros pueden ser considerados como actos en descrédito a la profesión, si el profesional:

- a) No indica un hecho material que le es conocido y que pueda inducir a malas interpretaciones sobre los estados financieros;
- b) No hace ver un hecho falso material que esté incluido en los estados financieros;
- c) Obra con negligencia en la preparación de su trabajo o de su informe;
- d) Deja de reunir información suficiente para garantizar su opinión o si sus salvedades son suficientemente materiales como para negar su opinión; o
- e) No pone atención a cualquier desviación material de los principios de Contabilidad generalmente aceptados o no indica la omisión de procedimientos de Auditoría generalmente aceptados, aplicables a las circunstancias.

Los requisitos a) y b) no requieren comentario. El c) no se refiere a lo que el Auditor hace, sino al cómo lo hace. Si él es descuidado en el planeamiento de su examen, si depende de ayudantes no competentes, si no ejerce el cuidado profesional en la preparación de su trabajo, se le puede considerar como culpable por violar el requisito c).

El requisito d) cubre dos puntos. Primero, un Auditor puede ser culpable de violar la norma si expresa una opinión sobre estados financieros, sin haber adquirido información suficiente para garantizar su opinión. Segundo, si las salvedades relacionadas con los estados financieros son suficientemente materiales, que al ser excluidas, la opinión del profesional tendrá poca importancia, se considerará como violación a las normas. Es decir, el profesional deberá excusarse de dar una opinión sobre los estados financieros, pero deberá indicar sus razones.

El requisito e) requiere que el Auditor indique cualquier desviación material de los principios de Contabilidad y de los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.

## CASOS EN QUE SE DAÑA LA INDEPENDENCIA PROFESIONAL

La independencia profesional se daña en las siguientes situaciones:



- 1) Cuando un empleado del Contador Público actúa como Jefe de Contabilidad del cliente.
- 2) Cuando el Contador Público, conscientemente, falsifica los hechos.
- 3) Cuando el Contador Público depende de información no verificada por él y suministrada por el cliente.
- 4) Cuando el Contador Público se hace influir por el cliente.
- 5) Cuando el informe de Auditoría a los directores difiere del que se distribuye al público.
- 6) Cuando el cliente y el profesional se hacen préstamos considerables mutuamente.
- 7) Cuando el Contador Público es empleado, o está íntimamente asociado con la Casa Matriz o Controladora.
- 8) Cuando el Contador Público usa empleados del cliente para hacer un trabajo de Auditoría.
- 9) Cuando el Contador Público no hace la suficiente investigación en transacciones entre subsidiarias.
- 10) Cuando el convenio con el cliente elimina al Contador Público de toda responsabilidad.

### INTEGRIDAD PROFESIONAL

El título de Contador Público está adquiriendo un prestigio muy grande, quizá mayor de lo que los Contadores Públicos actuales se imaginan. El público ya confía en la profesión. El público confía en lo que el profesional dice, busca su consejo, le pide ser representado en negociaciones concernientes a su contabilidad y asuntos financieros.

Es en esta manera, como los Contadores Públicos, en un solo grupo, están clasificados como una verdadera profesión.

### RESPONSABILIDAD Y OBLIGACIONES

El Contador Público, en calidad de profesional, asume las responsabilidades y obligaciones generales a toda profesión. También asume responsabilidades sociales, éticas y legales, originadas específicamente de su trabajo y de sus relaciones con el público.

Generalmente se considera que para que la actividad de una persona pueda considerarse como profesional, se necesitan los siguientes elementos:

- 1) Conocimiento especial y experiencia adecuada.
- 2) Independencia moral y económica.
- 3) Reconocimiento inherente del interés público.

Estos elementos que identifican al profesional son, a su vez, la responsabilidad de cualquier miembro de una profesión.

La función principal y responsabilidad del Contador Público, consiste en examinar los estados financieros de una empresa y presentar un informe sobre ellos, a sus accionistas. Los

medios principales para manifestar los servicios a prestar son:

- a) Influir en los Directores a presentar estados informativos y de fácil interpretación;
- b) Proporcionar una opinión clara e inequívoca sobre los estados financieros presentados a los accionistas.

Muchos Contadores Públicos hacen una gran cantidad de trabajos más o menos rutinarios, como teneduría de libros, registro de operaciones contables, declaraciones de impuestos, etc. No hay nada malo en ésto por ser un trabajo útil y respetuoso. Los profesionales recién egresados tienen que hacer el trabajo que puedan conseguir. Los abogados recién egresados no obtienen trabajos finos y se contentan con honorarios bajos por la preparación de escritos y peticiones. Un buen número de Contadores Públicos se encuentran satisfechos con hacer trabajos rutinarios por ser remunerados en forma tal que les proporciona un nivel de vida satisfactorio y por lo consiguiente, no se preocupan por mejorar sus capacidades para proporcionar un servicio profesional de mayor grado, asumiendo mayores responsabilidades al ejercer la profesión con mayor autoridad para ayudar al público en mejores condiciones.

El desarrollo de la maquinaria contable, especialmente las máquinas electrónicas y su infinidad de servicios de gran magnitud, han dado un impacto al trabajo rutinario del Contador Público, y por ello, la necesidad de mejorar la capacidad profesional es aún mayor, si es que se quiere conservar el nivel respetable de la profesión.

## RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

Una obligación esencial de todo profesional es la competencia. Este no debe prestar sus servicios a menos que tenga razones para creer que, por medio de su educación, entrenamiento, experiencia y cualidades personales, está capacitado para prestar un servicio efectivo. El asumir servicios que están fuera de su capacidad, es tan injusto a su profesión, como carente de sentido desde el punto de vista práctico, ya que los riesgos del fracaso serían muy grandes.

En el campo de la Auditoría se han dado principios generalmente aceptados cuya interpretación depende de la capacidad del profesional. Esta misma obligación de capacidad profesional, es aplicable a otras áreas de servicios que incluye la instalación de sistemas, asesorías y todos los servicios inherentes a la profesión.

Los otros elementos de la responsabilidad profesional son secundarios. El mantenimiento de la más alta calidad de destreza es uno. La conservación de la confidencia en asuntos de los clientes es otra. El constante estudio es aún otra, porque la falta de conocimientos en los cambios de los principios técnicos de la profesión, automáticamente convierte la competencia en incompetencia.

El buen juicio es un elemento muy importante en la capacidad y se cultiva con estar bien informado sobre los principios de Contabilidad y la técnica de Auditoría. Este juicio debe ejercitarse para aplicarlo a los hechos y conclusiones. En mayor grado, la capacidad de obtener un juicio inteligente, se obtiene con la experiencia.

Finalmente, una de las responsabilidades profesionales estriba en la participación en los adelantos de la profesión. La responsabilidad de toda profesión consiste en buscar nuevas y mejores formas de prestar sus servicios por medio de investigaciones, experimentos, y el desarrollo de nuevas técnicas. Es también obligación de todo profesional, poner en práctica las conclusiones obtenidas porque una actividad pasiva no llena los requisitos de la responsabilidad profesional.

## RESPONSABILIDAD SOCIAL

En un sentido, la responsabilidad social del Contador Público está integrada por la suma de las obligaciones profesional, ética y legal. Ellas expresan sus deberes y responsabilidades para con la profesión, para con sus clientes y para con el público.

Hay otro sentido más amplio en el cual, la responsabilidad es un sinónimo de oportunidad —la oportunidad de servir en una causa de adelanto de la sociedad.—. El Contador Público por su experiencia en el comercio y por sus conocimientos en economía, está capacitado para asesorar a sus clientes. La falta de conocimientos en economía del público, es la causa de la violenta lucha de clases por una mayor participación en los resultados de las operaciones. El Contador Público está en un campo favorable para aminorar las controversias trabajo-capital-dirección.

Esta gran área de servicios, puede reconocerse por la profesión del Contador Público, como una responsabilidad social y como una oportunidad.

## RESPONSABILIDAD PARA CON CLIENTES Y TERCEROS

En muchos casos, las opiniones que son expresadas y los informes que cubren estas opiniones, alcanzan un sinnúmero de personas interesadas distintas de los clientes por quienes el profesional ha sido contratado. Las demandas judiciales de éstos terceros contra los Contadores Públicos, han ocasionado problemas difíciles con respecto a la responsabilidad legal. La obligación legal, no definida hacia terceros, ha obligado a normas estatutarias de responsabilidad civil hacia los inversionistas, que muchas veces, van más allá de los límites de la propia ley en lo que respecta a la obligación, prueba de dependencia, be realizar la necesidad imperiosa de informar al público sobre negligencia y fraude. Es por ello que el Contador Público de-

la naturaleza de sus servicios y sobre los principios por los cuales dichos servicios son juzgados.

La responsabilidad legal del Contador Público hacia terceros, distintos de los clientes, ha sido relacionada en los Estados Unidos de Norteamérica con un gran número de casos originados por demandas judiciales. Estos casos han definido y limitado la responsabilidad del Contador Público por negligencia, pero a su vez, han puesto énfasis en la exposición del profesional a reclamos por terceros, en lo que respecta a fraudes, representaciones falsas o engaños.

Las situaciones que se describen a continuación, han influido en Norteamérica, en la emisión de nuevas leyes que han venido a ampliar la responsabilidad por negligencia, cuando se relaciona con demandas de inversionistas:

#### Caso "A" - conocido como "The Landell Case".<sup>1</sup>

Un inversionista obtiene pérdida en la adquisición de acciones de una empresa cuyo balance es falso por contener irregularidades. Este inversionista demanda al Contador Público por no haber descubierto las irregularidades.

La corte judicial afirmó:

Que no hubo relación contractual con el demandante y que cualquier responsabilidad con éste, se originaría únicamente por falta de cumplimiento del contrato, lo cual no es cierto en este caso. Por otro lado, el informe del profesional no fue preparado con el propósito de engañar al inversionista perdidoso.

En este caso se acusa al profesional de negligencia en la preparación de su trabajo, pero el demandante es extraño al profesional y a su informe y como no había responsabilidad del Contador Público hacia el nuevo inversionista, al profesional no puede considerársele como culpable de tal negligencia.

#### Caso "B" - conocido como "The Ultramares Case".<sup>1</sup>

Esta situación es considerada como la guía máxima en lo que respecta a la responsabilidad del Contador Público. En el año 1924, una firma de Contadores Públicos había auditado los libros de "Fred Stern & Co. Inc." y presentaron el siguiente informe:

1. Saul Levy, Accountants' Legal Responsibility, p. 30.

“Hemos examinado las cuentas de “Fred Stern & Co. Inc.”, por el año terminado el 31 de Diciembre de 1923 y certificamos que el Balance anexo, está de acuerdo con la información y explicaciones que nos fueron proporcionadas. También certificamos que, salvo la provisión de impuestos sobre utilidades, dicho estado, en nuestra opinión, presenta una vista correcta y verdadera de la posición financiera de “Fred Stern & Co. Inc.”, al 31 de Diciembre de 1923.

La firma profesional presentó treinta y dos copias del Balance certificado a sabiendas que iba a ser presentado a banqueros y a otros inversionistas. El demandante fue uno de los inversionistas, quien reclamaba haber confiado en tal Balance para conceder adelantos substanciosos a la firma “Fred Stern & Co. Inc.”. Los Contadores Públicos no sabían que el Balance iba a ser presentado a este inversionista. Dicho balance mostraba un Capital Neto de \$1.070,000. El pasivo excedía al activo en \$ 200,000. Las Cuentas por cobrar habían sido sobrevaluadas en \$ 950,000, al incluir clientes inexistentes. El Pasivo había sido subestimado en \$ 300,000, por no haber operado cuentas por pagar e incluyendo la mercadería correspondiente como Activo de la empresa.

La Auditoría no descubrió estas partidas fraudulentas y por ello el inversionista perdidoso demanda a la firma profesional. La demanda se inició en el año 1926 y no fue sino hasta en Abril de 1929, cuando la Corte Suprema de New York sentenció así:

“El demandado debía a su cliente una obligación impuesta por la ley para emitir su certificado sin cometer fraudes, y una obligación contratada, de hacerlo con cuidado y caución propia. Fraude incluye la presunción de conocimiento cuando no hay conocimiento. Para los inversionistas y acreedores, a quienes el cliente exhibió el balance, los profesionales tenían la misma obligación de hacer el trabajo sin cometer fraudes, puesto que los demandados sabían que el cliente no intentaba guardar para sí mismo el balance certificado.

... una duda diferente, sale a luz al preguntar si los profesionales están responsabilizados para con los inversionistas de hacer el trabajo sin negligencia:

Si responsabilidad por negligencia existe, lo cual es un disparate, la falta de descubrir la irregularidad o falsedad, cubierta por operaciones en-

gañosas, puede exponer a los Contadores Públicos, a una responsabilidad indeterminada, en cantidad indeterminada, por un tiempo indeterminado y para clase indeterminada. Los riesgos de un negocio conducido en estos términos serían tan extremos como para encender la duda sobre si no existiría imperfección en imponer una responsabilidad expuesta a estas consecuencias”.

Con respecto a la acusación de fraude, la corte afirmó:

“En este caso, el certificado de los contadores públicos incluyó la representación de los hechos y la expresión de la opinión. De tal manera que los profesionales certificaron como un hecho verdadero, a su propio saber y entender, que el balance estaba de acuerdo con los libros”.

El demandante, no conforme con la resolución anterior, apeló y la Corte de Apelaciones sentenció como sigue:

“Un tribunal podría encontrar que los profesionales, al certificar el balance, indicaron los hechos como verídicos a su saber y entender, cuando ellos no tenían conocimiento de las irregularidades; también que, un tribunal podría encontrar que los profesionales actuaron sin información que los guiara a una creencia sincera o genuina, cuando ellos emitieron su opinión que el balance reflejaba fielmente la condición de la empresa y por lo consiguiente, no hay mérito en la demanda por comisión de fraude”.

### 1.3 RESPONSABILIDAD LEGAL

El Contador Público, en su trabajo, asume numerosas responsabilidades legales. Aparte de cumplir con la obligación de registro como tal, que en nuestro medio consiste en la Colegiación, hay otras responsabilidades civiles y criminales por actuaciones en el curso de su trabajo.

En Guatemala no existen normas legales específicas aplicables a la profesión de Contador Público, sin embargo, las siguientes normas son generalmente aplicables:

- 1) Ilegitimidad del objeto del contrato:
  - a) No puede cobrar honorarios por servicios para los cuales no está facultado a prestar;
  - b) No hay contrato válido si su objeto es ilegítimo.
- 2) Negligencia. Para que el profesional sea responsable, tiene que haber:

- a) Contraído una obligación o compromiso para con el demandante;
  - b) Violado o incumplido esa obligación;
  - c) Causado un daño al demandante, directamente a resultas de la negligencia; y
  - d) Causado el daño sin que haya co-existido una negligencia de parte del demandante, de tal naturaleza que sin ella no hubiese ocurrido.
- 3) Fraude. El profesional es culpable de fraude, y por ende, responsable civilmente, cuando concurren las circunstancias siguientes:
- a) Que haya rendido, a sabiendas, un informe falso, o sin una base razonable para creer que era cierto, o con un descuido extremo de la verdad;
  - b) Que dicho informe se haya rendido con el propósito de que alguien actuara con base en el mismo;
  - c) Que tal persona obre en consecuencia; y
  - d) Que dicho acto redunde en daño o en perjuicio de la persona que se guió por el informe inexacto.
- 4) Omisión en manifestar un hecho substancial cuando éste haya sido desfigurado o presentado falsamente.

### RESPONSABILIDAD CIVIL

La responsabilidad civil existe en toda profesión y para la del Contador Público, son aplicables los principios generales siguientes:

- 1) Los contadores públicos son miembros de una profesión técnica y liberal y como tales, están sujetos a las mismas responsabilidades que los miembros de otras profesiones.
- 2) La contaduría pública es relativamente una profesión nueva que ha adquirido importancia en los últimos cincuenta años.
- 3) La naturaleza de los servicios contables tienen una relación importante con la responsabilidad legal.
- 4) Muchas personas, aparte de los clientes, dependen de sus opiniones.

Los principios generales que afectan la responsabilidad de los miembros de una profesión liberal y por consiguiente, la responsabilidad de cualquier persona que preste sus servicios por poseer una capacidad excepcional, ha sido sumariada en la ley "Cooley's Torts"<sup>1</sup> de los Estados Unidos de Norteamérica, así:

"En todo servicio, donde cierta técnica es requerida, si una persona ofrece sus servicios se sobre entiende que esta persona posee un grado técnico común a otros que proporcionan el mismo servicio, y si sus pretensiones no tienen ninguna

1. Saul Levy, Accountants' Legal Responsibility, p. 3.

base, esta persona comete una especie de fraude a toda persona que la emplee dependiendo de su profesión pública. Pero ninguna persona, ya sea técnica o no, se compromete a que la tarea que asume será preparada con éxito, y sin falta o error; asume el trabajo en buena fe y con integridad, pero no con infalibilidad, y será responsable a su cliente por negligencia, mala fe o deshonestidad, pero no por pérdidas resultantes por errores de juicio”.

Estos principios han sido aplicados al Contador Público. La actitud general de la profesión fue indicada por J. E. Street,<sup>1</sup> en el año 1908 así:

“Se debe tener en mente que un balance de cualquier empresa no es un estado de hechos que pueden ser demostrados con exactitud matemática. Es la expresión de una opinión honesta e inteligente. En esta expresión de opinión, el Contador Público está siendo reconocido como una autoridad por la acción voluntaria de quienes desean tener relaciones justas con sus inversionistas”.

## RESPONSABILIDAD ESTATUTORIA

La responsabilidad legal común del Contador Público hacia terceros, ha sido substancialmente modificada en Norteamérica por creación del Acta Federal de Valores de 1933 (“Federal Securities Act of 1933”) y el Acta Federal del Mercado de Valores de 1934 (Federal Securities Exchange Act of 1934).

El trabajo del Contador Público, dentro de la jurisdicción del acta de 1933, puede dar lugar a responsabilidad por negligencia, como también por fraudes, para con ciertas clases de terceros, como decir, los compradores y vendedores de valores. Este documento regula la oferta de valores en venta al público. Exige que toda empresa que desee mantener un mercado de sus acciones, deberá ser registrada con anterioridad y debe presentar sus estados financieros debidamente certificados por contadores públicos. Entre los requisitos para este registro se contemplan sanciones como la siguiente:

“En caso de que cualquier parte de sus estados financieros contenga información incierta y se omita un hecho significativo, que debiera ha-

1. Saul Levy, Accountants' Legal Responsibility, p. 4.



berse incluido o indicado, o que tales estados se presten a malas interpretaciones, cualquier persona que adquiera tales acciones (a menos que se pruebe que en la fecha de adquisición, el comprador sabía de tal falsedad u omisión), puede, por decisión legal o en equidad, en cualquier tribunal, demandar al:

Contador Público, Ingeniero, Valuador o a cualquier persona cuya profesión le concede autoridad para expresar una opinión o que haya preparado o tomado parte en la preparación de los estados presentados para los efectos del registro de la empresa”.

El efecto de esta Acta con respecto a los estados financieros presentados por el Contador Público, es el siguiente:

- 1) Cualquier persona que adquiera acciones descritas en el informe de registro puede demandar al Contador Público, aunque esta persona no sea el cliente de dicho profesional.
- 2) Su demanda puede basarse en la presunción de falsedad u omisión que cause malas interpretaciones en los estados financieros. El demandante no tiene que probar que el Contador Público fue negligente o que actuó fraudulentamente en la certificación de los estados financieros.
- 3) El demandante no tiene que probar que él dependió de los estados financieros o que la pérdida que sufrió fue el resultado de la falsedad o mala interpretación de tales estados.
- 4) El Contador Público tiene la obligación de probar que no ha actuado fraudulentamente, después de haber hecho una investigación razonable, para creer que los estados financieros eran verdaderos, no sólo a la fecha de los mismos, sino que aún más allá de ello, a la fecha de los mismos, sino que aún más allá de ello, a la fecha en que se registró la empresa en la oficina federal.
- 5) El Contador Público tiene el derecho, en vía de defensa, de indicar que la pérdida del demandante resultó en todo o en parte, por causas distintas a la falsedad y omisiones en los estados financieros.

El Contador Público debe no sólo certificar los estados financieros a la fecha determinada para obtener el registro de la empresa, sino que debe hacer exámenes posteriores a esa fecha y para ello se considera necesario tomar las siguientes precauciones:

- a) Inspeccionar el libro de actas, en forma razonable, con

respecto a toda información cercana a la fecha de registro;

- b) Obtener información de los directores sobre si ha habido eventos significativos hasta la fecha; y
- c) Inspeccionar estados financieros no auditados que estén a la mano y que sean posteriores a los estados financieros auditados.

Lo anterior se denomina como una "investigación razonable" e incluye mucho menos que una auditoría; no menciona la observancia de los procedimientos generalmente aceptados y no servirá de base para emitir una opinión. Sirve, sin embargo, como medio para obtener una información razonable para ponerse en una situación justificable para pensar en la continuidad de la correcta situación certificada a la fecha del registro. Por otro lado, si en el curso de esta investigación, se observa que se ha omitido información substancial, el profesional tendrá la obligación de divulgarla en forma adecuada.

El Acta Federal del Mercado de Valores de 1934, se refiere a la regulación del comercio de valores de las empresas registradas. Esta Acta requiere que se presenten anualmente a la comisión de valores, informes y estados financieros certificados por contadores públicos "independientes". La sección 18 de este documento, indica la responsabilidad del Contador Público en la presentación de los estados que incluyan información falsa o que se presenten a malas interpretaciones, así:

- a) "Cualquier persona que rinda cualquier informe, en cualquier solicitud, informe o documento registrado conforme a su título o a cualquier norma o regulación, siendo tal estado falso o que se preste a engaño con respecto a cualquier hecho material, será responsable hacia cualquier persona (no sabiendo que tal estado era falso o engañoso) que, confiando en dicho estado haya comprado o vendido una acción o valor a un precio que fuera afectado por tal estado, por daños causados por tal confianza, a menos que la persona demandada pueda probar que actuó de buena fe y que no tenía conocimiento que el estado fuera falso o engañoso. El demandante puede demandar, por ley o por equidad, en cualquier tribunal que tenga jurisdicción competente. En cualquiera de estos litigios el tribunal puede, a su discreción, requerir el pago de los costos de demanda, incluyendo honorarios del abogado, contra cualquiera de los litigantes".

Los requisitos del Acta de 1934 comparados con los de la de 1933, se diferencian en que:



- 1) El Acta de 1934 no obliga al Contador Público a extender su examen más allá de la terminación de la Auditoría. Su responsabilidad se limita únicamente al cumplimiento con los principios de Auditoría generalmente aceptados, a la fecha de la Auditoría, pero si obtiene conocimientos posteriores de omisión de hechos materiales, o eventos sucesivos que sean significativos, será su obligación divulgarlos.
- 2) El demandante debe probar su confianza puesta en los estados financieros y probar también, los daños originados por la misma.
- 3) Mientras que el demandante no tiene que probar la negligencia o fraude cometido por el profesional, éste tiene la defensa de haber actuado en buena fe y que no tenía conocimientos de alguna falsedad o hecho engañoso.

En ausencia de normas estatutorias especiales, no existe obligación por negligencia, salvo en el caso de que el Contador Público supiera definitivamente quiénes iban a ser los interesados en los estados financieros.

#### LIMITE DE LA RESPONSABILIDAD LEGAL

El límite de la responsabilidad legal del Contador Público necesita ser definido. El Contador Público se protege contra acusaciones injustas, observando un mayor cuidado en la preparación de sus papeles de trabajo y ajustándose a los principios generalmente aceptados.

La responsabilidad del Contador Público se puede aminorar adquiriendo fianzas de fidelidad profesional. Estas fianzas cubrirían posibles demandas de clientes por pérdidas o desfalcos que el profesional no lograra encontrar en el curso de su trabajo, pero no darían ninguna protección al profesional, si éste hubiera obrado con negligencia o descuido en su examen o que hubiera faltado en el cumplimiento de los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.

#### CONFIDENCIALIDAD PROFESIONAL

El Contador Público, en el curso de su trabajo, tiene acceso a mucha información de naturaleza privada. Es fundamental para su posición profesional, tratar esta información como disponible únicamente para el desempeño de la obligación profesional asumida. El divulgar información sobre los asuntos del cliente, constituiría una violación de la confidencia profesional cuyas consecuencias serían muy serias.

La relación confidencial entre el Contador Público y el cliente es esencial y los asuntos del cliente no deben salir del profesional, directa o indirectamente, hacia terceros extraños.

En el caso de un solo propietario, la relación confidencial existe únicamente entre el profesional y el cliente; y la información obtenida de tal relación, no es para ser divulgada a cualquier empleado o familiar del cliente, sin su consentimiento expreso o preferentemente escrito. En el caso de una empresa accionada, la relación confidencial existe entre el Contador Público y la empresa, y la información obtenida de esta relación no debe ser divulgada a ningún empleado, director o a cualquier persona (excepto aquellas con quienes se ha celebrado el contrato de trabajo) sin la autorización expresa o escrita de la misma autoridad. En el caso de una sociedad en comandita, colectiva o limitada, la relación confidencial existe entre el Contador Público y los socios y la información obtenida no se divulgará a persona distinta de los socios, sin el consentimiento expreso del socio con quien se ha celebrado el contrato de servicios.

El Contador Público tendrá información ilimitada acerca de los asuntos del cliente y toda falta de confidencia, hará que el profesional pierda su reputación y por lo consiguiente mermará el prestigio de la profesión en conjunto. La única situación en la que la responsabilidad confidencial se hace difícil es cuando se tienen suficientes razones para creer que el cliente es culpable de una actuación ilegal o fraudulenta.

En la consideración de la ética profesional, ésta sería incompleta si no se hiciera referencia a la posición del Contador Público cuando tuviera razón de creer que el cliente es culpable de un acto deshonesto. Por otro lado, éste es un asunto tan complicado, que involucra cuestiones legales y de conducta profesional. En la mayoría de las leyes, ninguna persona tiene obligación como informante sobre faltas cometidas por otra persona y por lo consiguiente, tampoco tendrá el Contador Público tal obligación de informar contra su cliente, como resultado de la información obtenida en el transcurso de su trabajo, porque sería claramente una violación a la confidencia que debe existir por la relación profesional. Esto no significa que el profesional simplemente no ponga atención a esta situación. En primer lugar, el profesional debe obrar con cuidado para ver que el cliente no haga o cometa una acción criminal. En segundo lugar, el profesional debe percatarse de que tiene una obligación profesional de pedir al cliente, por su propio interés, la conveniencia de poner en orden su empresa, cuando éste se puede hacer; por ejemplo, en el caso de evasión de impuestos, debe indicarse claramente y pedir autorización al cliente para proceder como corresponda.

Si el cliente no está preparado para actuar de acuerdo con el consejo del profesional, hay solamente una solución para éste. El profesional no puede violar su obligación confidencial ni tampoco puede continuar actuando como encubridor, exponiéndose a se-

rias consecuencias y por lo tanto, su única solución es abandonar su actuación profesional con dicho cliente.

## RELACIONES CON COLEGAS

Las relaciones del Contador Público para con los demás miembros de la profesión, deben ser las de un colega que proceda recta y honorablemente. Las críticas personales deben evitarse. La murmuración ha sido siempre una cosa muy difícil de reprimir y este vicio resulta peligroso cuando no se controla.

La actitud individual de los contadores públicos contribuye eficazmente a elevar a un alto nivel ético el ejercicio de la profesión. Los intereses y actividades profesionales estarán bien resguardados con un buen sentido de conducta profesional y una concepción clara de la responsabilidad moral.

### 1) COOPERACION EN DEFENSA COMUN

Todo miembro de la profesión deberá velar por la defensa de los derechos comunes en el ejercicio de la profesión, para que éstos derechos no se vean afectados o dañados, y para ello deberá hacer uso de medios lícitos o estatutarios. El ejercicio de los derechos no tiene más límites que el decoro y respeto debido a la profesión.

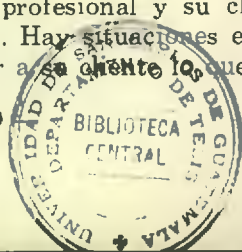
Los miembros de la profesión deben trabajar unidos en defensa común. Toda profesión ha tenido que luchar por no bajar los principios de admisión. El título de Contador Público está adquiriendo un gran prestigio y un gran valor económico. Nuestro Colegio tendrá que resistir proyectos de leyes que tiendan a dañar a sus asociados. Estos esfuerzos no tendrían éxito alguno, si entre los miembros existiera rivalidad y resentimientos.

La unión es esencial para el progreso de la profesión y las normas de conducta profesional deben servir para alentar y cimentar esta unión.

### 2) SOLICITACION DE CLIENTES

No existe definición precisa sobre la solicitud de servicios contables. El hecho de dirigir correspondencia solicitando trabajo, abiertamente o por inferencia, o solicitándolo oralmente, sería indudablemente una solicitud.

La solicitud de servicios profesionales ha sido considerada como desfavorable por los miembros de cualquier profesión. La oferta de servicios técnicos e integridad profesional son contrarios y toda oferta de servicios es considerada como desagradable y humillante. El hecho de la solicitud en sí, coloca al solicitante en una posición psicológicamente inferior ante la persona que aceptará sus servicios. En vista de la responsabilidad del Contador Público hacia el público, como también hacia sus clientes, es particularmente deseable que el profesional y su cliente se encuentren en términos de igualdad. Hay situaciones en que es necesario para el profesional indicar a su cliente los que más le con-



viene ya sea que a éste le agrade o no. Ocasionalmente, el Contador Público se encuentra en situaciones en las que de plano se debe oponer a emitir una opinión en la forma en que el cliente desea y sería muy difícil para el profesional conservar su posición de independencia cuando él haya solicitado el trabajo. Por otro lado, la solicitud contradice la actitud profesional puesto que es usada únicamente por vendedores en el campo comercial y da la impresión de que el motivo primordial es hacer dinero y no el prestar un servicio profesional.

### 3) COMPETENCIA DESLEAL

La competencia desleal en la prestación de servicios profesionales carece de sentido y es ilógica. Las sociedades profesionales se han empeñado, desde mucho tiempo atrás, en desanimar, o aún en prohibir esta práctica, basándose en el hecho de que es dañina para las personas que reciben el servicio y para quienes lo prestan.

En el campo de la Auditoría, la competencia desleal daña los intereses del público y los de la profesión porque la extensión del examen de los registros y operaciones dependerá del juicio del Auditor. Su obligación estriba en hacer una investigación suficientemente extensiva para satisfacerse de la situación financiera y el resultado de las operaciones de una empresa. El costo de este examen depende considerablemente del tiempo empleado por el Contador Público en la preparación de su trabajo. La opinión carecerá de valor si es exteriorizada por una persona incompetente, o si es emitida bajo una base inadecuada para capacitar al Contador Público en formarse una opinión válida. Sin embargo, el cliente no puede saber si la opinión que ha recibido es de valor a menos que algo ocurra más tarde para probar lo contrario.

Una comparación de honorarios cotizados por dos o más Contadores Públicos no tiene ningún valor puesto que no hay medio para medir el valor relativo de los servicios rendidos. En una competencia de honorarios, existe una fuerte tentación en profesionales menos escrupulosos en pretender honorarios más bajos de los que serían justificables en la preparación de un trabajo adecuado y cuando el trabajo les ha sido confiado, éstos se encuentran en una situación en la que, si quieren obtener una utilidad, o evitar una pérdida, ellos tienen que reducir la extensión del examen, o emplear ayudantes con salarios más bajos que los acostumbrados.

Aún la especificación detallada del trabajo a efectuar no ofrece ninguna protección, porque es imposible especificar el ejercicio de un buen juicio. El trabajo rutinario efectuado por el Contador Público no asegura de ninguna manera una buena Auditoría. Un profesional competente, después de comenzado el trabajo, podría encontrar que muchas de las cosas especificadas no

eran necesarias para el caso dado y en cambio, no se mencionaron otras que deberían haber sido consideradas.

La oposición a la competencia desleal no significa la intención de buscar una uniformidad en honorarios por servicios contables, ni la interferencia, en forma alguna, en los arreglos con respecto a honorarios o extensión del trabajo que pueda hacerse propiamente entre el cliente y el profesional. La propiedad de fijar y completar tales arreglos antes o después de contratar al profesional es indiscutible. Tampoco se sugiere que los clientes o posibles clientes no puedan propiamente indagar y ser informados sobre la suma o base de honorarios del profesional por sus servicios.

La experiencia ha demostrado que la selección de profesionales bajo una base de competencia en honorarios conduce a un trabajo de baja calidad. Las auditorías efectuadas en estas condiciones, muchas veces no valen ni siquiera la pequeña cantidad relativamente pagada por ellas. La competencia desleal es incompatible con todo servicio profesional.

#### 4) CONSULTA CON RESPECTO A FUTUROS CLIENTES

El Instituto Americano de Contadores Públicos impuso en el año 1937, la obligación a sus miembros de comunicarse con otro colega, cuando el cliente deseara sustituirlo. Varios profesionales hacen de esta comunicación una solicitud para saber si existe alguna objeción en el ex-auditor en aceptar el trabajo. La objeción siempre existirá porque el antiguo profesional objetará perder a su cliente y esto es natural. El objetivo de la consulta es completamente diferente.

A pesar de que la cortesía profesional forma parte del asunto, la razón primordial para consultar a un miembro, es para dar a éste una oportunidad de saber todas las razones para tal cambio, con lo cual resguarda su propio interés, el interés legítimo del público y la independencia del Contador Público existente. Cuando se comunica la consulta, únicamente se tiene que mencionar si habrá alguna "razón profesional" por la que el consultante no pueda hacerse cargo del trabajo.

Es importante tener en cuenta que el cliente tiene completa libertad de escoger al Contador Público y que puede, salvo limitaciones estatutorias, hacer un cambio cuando él quiere si sus razones son buenas o no. Es decir que, ningún profesional tiene el derecho prescrito hacia algún cliente.

El nuevo Contador Público deberá ver porque sea el cliente quien informe primero al antiguo profesional sobre el cambio, pero de todas maneras, el cliente debe saber que se escribirá al antiguo profesional y si el cliente objeta a ello, será causa suficiente para terminar los procedimientos. El antiguo profesional contestará que no existe ninguna razón profesional y por lo consiguiente se podrá tomar el trabajo. Si sucediera lo contrario, los

dos profesionales se tendrán que reunir para considerar las circunstancias que rodean al cambio. Si las razones se originan por:

- a) Discusión por honorarios excesivos — no aceptar el trabajo si éstos son razonables;
- b) Emitir una opinión con salvedades — si las bases fueran suficientes para hacerlo, no se debe aceptar el trabajo.

Sin embargo, no hay norma escrita o implícita que prohíba que en ambos casos no se deba aceptar el trabajo en cuestión.

## II — NORMAS PARTICULARES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

### a) INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.

Esta asociación se fundó en el año 1916, como sucesora de la Asociación Americana de Contadores Públicos, organizada en el año 1887. Sus fines consisten en elevar el nivel profesional mediante la reglamentación del ejercicio profesional y la institución de Códigos de ética que sirvan de guía a los profesionales. La Constitución del Instituto expone estos objetivos en la forma siguiente:¹

“Unificar la profesión de la Contaduría Pública; promover y mantener normas elevadas, tanto morales como profesionales; salvaguardar los intereses de los Contadores Públicos; promover el progreso de la ciencia de la Contabilidad; mejorar la educación contable; reglamentar los exámenes de ingreso de los candidatos a nuevos miembros; estimular el intercambio cordial entre los contadores”.

#### 1) EVOLUCION DE LAS NORMAS CONTABLES

Las normas deben originarse por evolución y no deben ser impuestas al antojo. Tienen que ser el producto de la experiencia de un grupo de profesionales a través del tiempo. El crecimiento y cambios en la sociedad tienen que ser características de las normas de conducta profesional. A medida que la práctica contable se desarrolle, principios éticos más complejos y variados serán necesarios. Los principios antiguos serán desplazados por las necesidades actuales más importantes.

Los conceptos éticos cambian con el desarrollo de la profesión y por lo tanto no son fijos, finales o precisos. Ellos reflejan la experiencia del grupo y el sentido de responsabilidad asumido hasta cierta época determinada.

Las normas deben ser originadas de los estatutos del Instituto, que a su vez, deben integrar un Tribunal de Honor para amonestar, suspender o expulsar al miembro que sea considerado como culpable, después de juzgada la infracción de los estatutos,

1. Holmes, Arthur W., Auditoria, Principios y procedimientos.



incluyendo actos denigrantes a la profesión o la infracción a las normas de Conducta profesional, aprobadas por el mismo Instituto.

## 2) ORGANIZACION PROFESIONAL

Existe en toda profesión un gran número de profesionales que trabajan por sí mismos; sin embargo, ya se encuentra un buen número de profesionales asociados, que trabajan conjuntamente. Estas asociaciones son muy ventajosas por haber más libertad en el intercambio de ideas y como dice el dicho: "Dos cabezas piensan mejor que una". Por otra parte, la asociación hace posible aumentar y supervisar al personal en mayor grado que la posibilidad de un solo profesional.

Las formas de organización aceptadas por el Instituto, en calidad de resoluciones a consultas dirigidas por sus miembros, son las siguientes:

- a) ¿Puede un profesional que trabaja individualmente, agregarse el adjetivo y compañía?

La respuesta es negativa porque todo profesional deberá usar su nombre legal para ejercer legalmente la profesión. Los términos "compañía", "asociados", "Contadores", "Auditores" y otra forma plural, sugieren una sociedad y por ello deben usarse cuando existe una sociedad compuesta de dos o más socios y toda papelería y avisos deben indicar la existencia de tal sociedad.

- b) ¿Qué nombre o estilo será apropiado para una Asociación profesional?

El nombre o designación de la firma debe indicar una asociación personal y no deben aceptarse designaciones que tiendan a desorientar al público, como decir: "CIA. UNICA DE AUDITORIA".

- c) ¿Cómo puede describirse una asociación de Contadores Públicos? La designación "Contadores Públicos" puede usarse en combinación con el nombre de la firma. Si todos los socios son miembros del Instituto, la designación "miembros del Instituto" puede usarse en combinación con el nombre de la firma. Si algunos de los socios no son miembros del Instituto, tal designación no puede usarse en combinación con el nombre de la firma, pero los nombres de los socios que son miembros, pueden ser anotados en los membretes con la designación "miembro del Instituto".

- d) ¿Puede un Contador Público ejercer en forma de Sociedad Anónima?

La norma de Conducta Profesional No. 11 indica: "Un miembro no debe ser un oficial, director, accionista, representante o agente de cualquier sociedad anónima que se dedique a ejercer la contaduría pública.

- e) ¿Puede un Contador Público ejercer la profesión como

asociado con un Abogado, Ingeniero u otro miembro de otra profesión?

No existe ninguna decisión al respecto, pero no sería apropiado que un Contador Público ejerciera la profesión contable con otros profesionales que no estuvieran autorizados para ejercer la contaduría pública.

- f) ¿Sería ético ejercer la profesión bajo el nombre de una firma cuyos nombres o socios han dejado de ser socios de la firma?

La inclusión en el nombre de la firma del nombre de una persona que ha dejado de ser socio, es considerado como apropiado.

- g) ¿Puede el único superviviente de la sociedad continuar ejerciendo la profesión bajo el nombre de la sociedad?

El nombre de una firma que sugiera la existencia de una sociedad será usado únicamente cuando legalmente exista tal sociedad. El superviviente sí puede indicar en su correspondencia ser sucesor del socio fallecido.

### 3) NEGLIGENCIA Y DESCUIDO

Generalmente el comité de investigaciones del Instituto no se ocupará por sí mismo de la discusión de que un miembro haya sido negligente en la preparación o en el cumplimiento de sus obligaciones y por ello ninguna queja formal puede ir al comité de disciplina. El Instituto considera inapropiado por un comité hacer una investigación de si un miembro ha hecho su trabajo bien o malamente. Más aún, si existe la discusión de que el cliente ha sufrido pérdida financiera, él tiene la libertad de recurrir a los tribunales y cuando ésta fuera la posibilidad, no sería correcto que el comité de investigaciones tratara de juzgar anticipadamente los resultados de una demanda judicial.

Un miembro puede ser cuidadoso y concienzudo en su trabajo pero nunca podrá estar seguro de que no cometerá errores. El profesional tiene muchas veces que depender del trabajo efectuado por sus empleados y éstos también cometen errores por estar ellos también sujetos a la naturaleza humana. Así pues, por más cuidadoso que actúe el profesional, nunca podrá estar seguro de no ser acusado de negligencia. Todo el trabajo del Contador Público está lleno de abismos y es por ello que muchos miembros aseguran sus riesgos con pólizas de fidelidad profesional lo cual no está contra ninguna norma de ética profesional.

El "Descuido" es enteramente diferente; por ejemplo, un descuido en la presentación de informes del liquidador o ejecutor, puede solucionarse con una simple excusa. Algunas veces la situación se debe a enfermedad o la falta puede ser no de un miembro o de un socio suyo, sino de un empleado, pero en todo caso, el miembro siempre asume toda responsabilidad.

Los casos más peligrosos son aquellos en que el cliente de-

manda ante el comité de disciplina, que el miembro ha obrado con negligencia o que haya obrado con negligencia ante sus responsabilidades para con el Instituto, como decir, el hecho de no contestar al comité de disciplina las notas originadas por demandas de su cliente. En este caso, la suspensión del miembro es común. El público merece que un miembro cumpla sus obligaciones profesionales en forma eficiente y responsable, y por lo consiguiente, el Instituto está obligado a intervenir en los casos en que un miembro es acusado de una negligencia seria. La mayor parte de estos casos se presentan con profesionales que ejercen en forma individual, por tomar responsabilidades mayores a las que razonablemente pueden asumir.

#### 4) COMUNICACION PRIVILEGIADA

El Estatuto del Estado de Michigan se expresa como sigue: confidencial del contenido de los papeles de trabajo del Contador Público ni la propiedad personal de ellos, son razones legales suficientes para que el profesional rehuse divulgar su contenido, ante un tribunal. El estado privilegiado ha sido reconocido por la ley común sobre la comunicación confidencial entre el abogado y su cliente, y por estatuto, entre médico y paciente; pero con respecto a la relación confidencial entre cliente y Contador Público, no se considera como privilegiada. La Corte Federal del Distrito Sur de Nueva York, decidió en el año 1931, que la información dada al Contador Público, en el curso de su trabajo, para los efectos de determinar la situación financiera u otro trabajo característico del Contador Público no es privilegiada, sin embargo, los siguientes Estados sí han concedido el privilegio a tal comunicación:"

- a) Arizona, Iowa, Maryland, Michigan y Tennessee, especifican que la comunicación privilegiada no es aplicable en casos criminales o de bancarrota.

El estatuto del Estado de Michigan se expresa como sigue:

"Con excepción de autorización escrita del cliente, o persona o sociedad que lo emplee, o representante personal, a un Contador Público o a su empleado, no se le obligará a divulgar información obtenida en conexión con su examen de Auditoría, informes, libros, datos o cuentas que él haya sido empleado para hacer o rendir. La información derivada de tal servicio profesional será considerada como confidencial y privilegiada, previendo que el contenido de este párrafo no será aplicable ni modificará la ley criminal ni de bancarrota.

- b) Florida, Illinois, Kentucky, Louisiana, New Mexico y

1. Levy, Saul, Accountants' Legal Responsibility, p. 57.

2. Idem. p. 63 y 64.

Puerto Rico, no excluyen hechos criminales ni de bancarrota.

El Estatuto del Estado de Louisiana reza:

“Ningún Contador Público o empleado del mismo, será obligado a divulgar el contenido de cualquier información dada a él por una persona que lo emplee para examinar, auditar, o informar sobre cualquier libro, registro o cuenta o divulgar cualquier información originada de tales libros, en la rendición de su servicio profesional, excepto por autorización expresa de su cliente o representante personal”.

- c) Colorado y Georgia. Estos dos Estados tampoco excluyen asuntos criminales ni de bancarrota, pero el estado privilegiado es aplicable únicamente a Contadores Públicos.

El Estatuto del Estado de Colorado menciona:

“... Hay relaciones particulares en las cuales es política legal alentar la confidencia y preservar su inviolabilidad; es por ello que una persona no será examinada como testigo en los casos siguientes:

- 6o. Un Contador Público, sin el consentimiento de su cliente, no será examinado con respecto a cualquier comunicación hecha por el cliente a él en persona o por medio de libros y registros, o avisos, informes o papeles de trabajo, obtenida en el curso del servicio profesional, ni tampoco será examinada la secretaria, mecanógrafa, empleado de oficina o ayudante del Contador Público, por asuntos relacionados con litigios, cuyo conocimiento se obtuvo en tal capacidad”.

El Estatuto del Estado de Georgia menciona que:

“Cualquier comunicación a cualquier Contador Público, en el ejercicio de la profesión, transmitida en anticipación de, o pendiente del empleo de tal profesional, será considerada como confidencial y no será divulgada por dicho Contador Público, en cualquier procedimiento de cualquier naturaleza. Esta norma no excluirá al Contador Público como testigo de cualquier hecho que pueda acontecer en conexión con su empleo”.

Existe la duda de si el cliente no renuncia del privilegio con respecto al informe del Contador Público, el cual ha sido proporcionado a terceras personas por el mismo cliente. Puede argumentarse que tal informe ha perdido el carácter confidencial, que es la base para el privilegio y por deducción se consideraría que los papeles de trabajo del Contador Público, que fueron recopilados en conexión con la preparación de dicho informe, han sido

exceptuados de la prohibición del Estatuto. Se argumenta que aunque los estados financieros son generalmente preparados para ser exhibidos a otros y por ello no deberían constituir una comunicación privilegiada y confidencial. Los papeles de trabajo generalmente contienen asuntos confidenciales que nunca son revelados en los estados financieros.

Lo anterior es sin duda cierto, pero el propósito de los papeles de trabajo para con los estados financieros que son publicados es tan importante que los tribunales hicieron la distinción que se argumenta anteriormente. Sería más aceptable que los tribunales sostuvieran que el cliente, por publicar sus estados financieros, renunciara a su privilegio no solo con respecto a sus estados, sino que también con respecto a los papeles de trabajo preparados por el Contador Público. Aún más, el Contador Público puede tener que consultar sus papeles de trabajo para defenderse contra ataques. Si el cliente mismo ataca el trabajo del Contador Público, es inconcebible que el cliente no renunciara a cualquier derecho que podría haber tenido anteriormente, en prevenir al profesional de proporcionar sus papeles de trabajo como evidencia.

## 5) PAPELES DE TRABAJO

### a) PROPOSITO PROBATORIO

En cualquier demanda contra el Contador Público, con respecto a negligencia o fraude en su trabajo, los papeles de trabajo serán presentados como evidencia. La evidencia puede ser ofrecida por el demandante para acuerpar su alegato. Por otra parte, puede ser el Contador Público quien presente sus papeles de trabajo para establecer lo adecuado de su Auditoría y la corrección de su opinión expresada en su informe.

Cuando una persona conoce de hechos necesarios a un tribunal, ésta persona puede ser requerida a producir documentos sobre tales hechos. La obligación de testigos de divulgar detalles sobre asuntos particulares en beneficio de tercera persona, cuando es requerida para una mejor administración de la justicia, incumbe a ellos como miembros de la comunidad civilizada.

### b) PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

En vista de la importancia de los papeles de trabajo, muchos tribunales han confirmado que el Contador Público es el propietario de los mismos. Los Estados de California, Florida, Kentucky, Missouri, New Hampshire, Oregón, Pennsylvania, Virginia y otros más, al regular la profesión de Contador Público, han estatuido que dicho profesional es el propietario de los papeles de trabajo preparados por él en el transcurso de su trabajo.

La legislación del Estado de Virginia, se expresa en los siguientes términos:

"Todos los estados, datos, discipciones, etc.,

hechos por el Contador Público o por uno de sus empleados en conexión con su trabajo profesional, con excepción de los informes presentados a su cliente, serán y permanecerán como propiedad de tal Contador Público, en ausencia de un convenio escrito entre el cliente y profesional que establezca lo contrario”.

Los papeles de trabajo tienen los siguientes objetivos

- 1) Constituyen un récord del trabajo efectuado, desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, por lo que darán una prueba de los libros examinados, de la información solicitada, de las confirmaciones efectuadas, etc.
- 2) Indicarán si el trabajo efectuado fue adecuadamente planeado y supervisado.
- 3) Mostrarán la naturaleza y extensión de la revisión del sistema de Control Interno establecido por el cliente y por lo consiguiente la confianza puesta en el mismo por el Contador Público, en el planeamiento de su programa de trabajo.
- 4) Podrán contener información que el demandante alega que debió dar lugar a sospechas para extender el examen efectuado.
- 5) Podrán ser presentados como evidencia del cumplimiento con los principios de Auditoría generalmente aceptados, para basar la opinión expresada.
- 6) Podrán contener información que el demandante alega debió ser divulgada y cuya omisión ocasionó mala interpretación.
- 7) En los casos en que la genuina creencia del Contador Público expresada, se encuentra en litigio, los papeles de trabajo pueden ofrecer una evidencia persuasiva del pensamiento.

## 6) HONORARIOS

La base para fijar todo honorario profesional es el valor del servicio proporcionado al cliente. Esta regla es muy difícil de aplicar en los servicios contables por intervenir factores importantes que deben ser considerados, porque los honorarios fijados para un trabajo pueden diferir considerablemente para otro. Sin embargo, hay principios establecidos por la práctica general que pueden servir de guía para fijar los honorarios por servicios contables.

Los factores que influyen en la fijación de honorarios son los siguientes:

- a) El tiempo empleado por el personal en el trabajo;
- b) Importancia técnica del trabajo y extensión de la responsabilidad asumida;
- c) Valor de los servicios para el cliente;
- d) Dificultad en la preparación del trabajo;

- e) Técnica y experiencia del socio;
- f) Consideración especial en el caso de un cliente nuevo; y
- g) Gastos indirectos causados por el servicio.

Las formas básicas para fijar honorarios pueden clasificarse como sigue:

- I) Honorarios por trabajo específico: Per-Diem, fijos y Contingentes;
- II) Honorarios Contínuos.

#### HONORARIOS PER DIEM:

Son cobrados por día u hora de servicio empleado y su valor depende de la clase de personal que se emplea. Se pueden calcular de dos maneras:

- 1) Se calcula un tipo estandard de costo por hora o día del empleado o socio que efectuará el trabajo; luego se le agrega un tipo de gastos indirectos o de oficina y por último se le agrega un tipo de utilidad. La suma de estos tres elementos o factores dará la magnitud de los honorarios a cobrar.
- 2) Se calcula el costo del salario basado en tiempo productivo y luego se le agregan los factores de gastos indirectos y de utilidad.

Las ventajas de este sistema de fijar honorarios son:

- a) El cliente recibe todos los servicios que paga y ningún servicio por lo que no paga;
- b) El profesional recibe pago por todo el tiempo empleado y no sufre ninguna pérdida; y
- c) El profesional puede asumir toda responsabilidad.

#### HONORARIOS FIJOS

Son fijados y convenidos con el cliente antes de principiar el trabajo lo cual posibilita al cliente conocer el costo del servicio por anticipado. Este método tiene las desventajas siguientes:

- a) El profesional puede obtener una pérdida si comete error al estimar los hechos conocidos al principio del trabajo o por no dejar un margen para los hechos que se presentarán en el futuro, a medida que el trabajo progresa;
- b) Es difícil convencer al cliente de que los honorarios fijos más altos se justifican por servicios posteriores que requerirán más tiempo;
- c) Se prestan a que el cliente busque honorarios más bajos, creando así una competencia desleal entre los profesionales;
- d) El profesional puede reducir su trabajo para no salir con pérdida por haber desestimado sus costos; y
- e) Se prestan a malos entendidos con respecto al servicio cubierto.

Los efectos de la pérdida que pueda soportar el profesional, pueden aminorarse al convenir que los honorarios no serán me-

nores de cierta cantidad ni mayores de tal otra, siempre que las siguientes condiciones subsistan:

- 1) Que los libros estén en condiciones ventajosas.
- 2) Que no se presenten casos especiales, como decir, desfalcos o errores de importancia.
- 3) Que el sistema de Control Interno sea adecuado.

### HONORARIOS CONTINGENTES

El honorario contingente consiste en que es pagadero únicamente en el caso de que ocurra cierto evento y puede consistir en una suma fija o en un porcentaje de la suma que el cliente pueda esperar como resultado de la investigación o trabajo del Contador Público.

Los honorarios contingentes son permitidos únicamente en asuntos relacionados con impuestos y deberán ajustarse a las normas de conducta profesional y gubernamentales, si las hubiere. Estos no deben ser usados en trabajos contables que no se relacionen con impuestos o con juicios legales porque:

- a) Son incompatibles con la independencia del Contador Público puesto que dependen del beneficio directo obtenido por el cliente;
- b) Constituyen una base para el reparto de utilidades entre cliente y profesional, lo cual no está de acuerdo con la relación profesional de las partes; y
- c) Proporciona una medida de compensación que no tiene relación con el tiempo empleado, naturaleza y calidad del servicio y la técnica profesional necesitada y aplicada.

### HONORARIOS CONTINUOS

Significan honorarios pagados al Contador Público por toda clase de servicios prestados por un período determinado. En Inglaterra son pagados al Contador Público para que esté siempre a la disposición si es necesitado, ya sea que el profesional trabaje o no, pero al usar sus servicios, le serán reconocidos honorarios adicionales. En los Estados Unidos de Norteamérica, se fijan sobre una base anual con pagos mensuales, sin considerar la magnitud del trabajo efectuado durante el mes. La clase de trabajos que comúnmente se hacen basados en este tipo de contratos son:

- a) Declaración de impuestos o de utilidades;
- b) Trabajo relacionado con el cierre del ejercicio contable;
- c) Preparación de informes mensuales o anuales;
- d) Consultas y auditorías periódicas; y
- e) Preparación de estados financieros para uso de crédito.

Este tipo de contrato proporciona seguridad al Contador Público en mantener clientes permanentes y de proporcionarles servicios periódicos constantemente y cuando la extensión del trabajo está limitada en el contrato, proporciona servicios adicionales no contemplados en el contrato original.



## HONORARIOS EN COMPETENCIA

La norma de conducta profesional N° 14, del Instituto Americano de Contadores Públicos se expresa sobre ellos como sigue: "Un miembro no formulará honorarios en competencia por servicios profesionales y éstos constituyen una violación a cualquier norma reconocida por el Instituto".

La objeción se basa en que tal actitud merma la dignidad y posición de la profesión; tiende a causar el cumplimiento inadecuado de los procedimientos de Auditoría y resulta en desavenencias y resentimientos entre la profesión.

### 7) PUBLICIDAD

En la época en que el Instituto se fundó, no era nada raro que los Contadores públicos anunciaran sus servicios y no cabe duda que esta situación fue una de las causas por las que se estableció el Instituto sobre bases sólidas. Cada miembro sabe que los colegas que ejerzan la profesión no deben hacer propaganda, enviar circulares, u ofrecer servicios profesionales por otros medios que tiendan a notificar al público sobre sus servicios, con excepción de "placas" en sus oficinas. Cualquier miembro que viole esta norma, se sujeta a las consecuencias disciplinarias porque caería en un acto en descrédito a la profesión.

Algunos miembros han tratado de enviar circulares a un pequeño sector de comerciantes lo cual ha sido considerado no solo como un acto de descrédito a la profesión sino que más bien carente de sentido común porque en alguna forma se notificará al Instituto tal procedimiento.. Entre las consultas presentadas al Instituto al respecto, se encuentran las siguientes:

- a) Cuáles son las restricciones sobre anuncios?  
La norma N° 10 indica que "Un miembro no anunciará su capacidad profesional o servicios", es decir, que ninguna clase de anuncios es permitido;
- b) Será permitido publicar un anuncio "ciego", o sea no indicando el nombre del profesional sino que únicamente el apartado postal y su deseo de aceptar trabajos de Contabilidad?  
El comité sostiene que lo anterior constituye un anuncio profesional a pesar de que se omite el nombre del profesional;
- c) Será posible insertar anuncios en busca de empleados?  
Si es posible, porque un anuncio para conseguir ayudantes no es considerado como anuncio profesional que tuviera relación con los servicios. Puede incluirse el nombre de la firma profesional; y
- d) Cuáles son las restricciones con respecto a la solicitud de clientes?  
La norma número 7 dice que "un miembro no deberá soli-

citar clientes ya sea directa o indirectamente por medio de circulares o anuncios, ni por comunicación personal o entrevista no respaldadas por relaciones personales y tampoco deberá inmiscuirse en la clientela de otro Contador Público.

## 8) DISCIPLINA

Un miembro será expulsado si el comité, por mayoría de votos de los miembros presentes y con derecho a voto, encuentra que dicho miembro ha sido convicto por faltas al derecho y a la moral. Esta decisión, al ser revocada la sentencia por autoridad superior, podrá dejarse sin efecto únicamente por acuerdo del Comité disciplinario.

Un miembro del Instituto se sujeta a las sanciones de expulsión o suspensión, por el Comité de Disciplina si:

- a) Rehusa o ejerce negligencia en el cumplimiento de cualquier decisión del comité;
- b) Infringe los estatutos o normas de conducta profesional aprobadas por el comité;
- c) Es declarado culpable de haber cometido un fraude por una Corte Judicial;
- d) Es considerado culpable de un acto en descrédito a la profesión;
- e) Es declarado insano o incompetente por un tribunal; y
- f) Su título profesional es cancelado por autoridad superior.

Los poderes disciplinarios para con los Contadores Públicos son:

- 1) El Instituto Americano de Contadores Públicos establece un código de ética profesional por cuya falta, el miembro será suspendido, expulsado o censurado.
- 2) La comisión del Mercado de Valores (Securities Exchange Commission) en su norma II - (e) indica:
  - e) La comisión puede descalificar y denegar, temporal o permanentemente, el privilegio de ejercer la profesión de Contador Público ante tal comisión, a cualquier persona que:
    - 1) No posea los requisitos necesarios para representar a otros; o
    - 2) Que carezca de integridad profesional o que haya cometido faltas de conducta o de ética profesional.
- b) INSTITUTO DE "CHARTERED ACCOUNTANTS" DE INGLATERRA Y WALES
  - 1) NORMAS FUNDAMENTALES - ESCRITAS E IMPLICITAS:

Estas normas, descritas a continuación, fueron contempladas en la Carta Real (Royal Charter) del año 1880, y fueron modifi-

cadadas en el año 1948. Originalmente, estas normas fueron formuladas con la intención de normar ciertas actividades desagradables que existieron entre los contadores públicos cuando se emitió la Carta Real de 1880 y hoy en día tienen una solidez substancial.

**NORMA N° 1:** Prohíbe a sus miembros permitir que persona distinta de un socio u otro miembro, ejerza la profesión en nombre de dicho miembro.

Esta norma tiene por objeto no defraudar al público. Si todos los miembros de la firma son miembros del Instituto, no importa quien haga el trabajo, pero si alguno de los socios no es miembro, la firma no se podrá describir como Contadores Registrados (Chartered Accountants).

**NORMA N° 2:** Prohíbe a un miembro repartir, sin el consentimiento de su cliente, la utilidad originada por servicios en el ejercicio de la profesión, con alguna otra persona distinta de sus socios o empleados, u otro Contador Público.

**NORMA N° 3:** Esta norma opera en sentido contrario a la Norma N° 2, prohíbe a un miembro en el ejercicio de la profesión aceptar, sin el consentimiento de su cliente, parte de los honorarios o utilidades de otra persona, con excepción de otro Contador Público o empleado. Por ejemplo: comisiones recibidas de un abogado.

**NORMA N° 4:** Esta norma fue introducida en el año 1948 y fue dictada por eventos indeseables ocurridos posteriormente a la emisión de la Carta original y prohíbe a un miembro hacer trabajos de Contaduría Pública en nombre propio, cuando actúa en bien de los intereses de sus Jefes o patronos, distintos de una firma total o parcialmente compuesta por miembros del Instituto.

**NORMA N° 5:** Prohíbe a los miembros dedicarse a negocios o transacciones conjuntamente con la contaduría pública; en particular la combinación de trabajos de contaduría pública con negocios como agentes y martilleros.

Se ignora cual fue la intención de la norma N° 5, si fue quizá que en aquellos días la profesión de martillero carecía de reputación o si daría lugar a publicación indebida y por ello se consideraba como un medio indeseable de atraer servicios profesionales o si era porque el Instituto estaba luchando por establecer la contaduría pública como una profesión dignificante que ameritaba atención completa para no mezclarse con otras actividades? Cualquiera que fuera la razón, toda otra actividad que merezca disciplina deberá estudiarse cada caso por separado, para ver si ésta otra actividad da lugar a propaganda o a conducta en descrédito a la profesión.

Las normas anteriores son conocidas como normas escritas. Las normas implícitas quedan a voluntad de cada miembro en su actuación profesional: Todo lo que el miembro considere que cons-

tituya un acto en descrédito a la profesión no deberá hacerse y siempre que se tenga alguna duda, tampoco deberá hacerse.

## 2) FORMACION DE ASOCIACIONES PROFESIONALES

Los estatutos de la Carta Real no estipulan nada que específicamente prohíba a sus miembros ejercer la profesión en forma de sociedad anónima, pero al hacerlo, sería actuar enteramente contra el concepto de contaduría pública. Este es un servicio fundamentalmente personal que requiere un entrenamiento apropiado, experiencia y la presunción de grandes responsabilidades legales de una naturaleza esencialmente personal. Estos no son atributos que pueden ser poseídos por una sociedad accionada, aunque todos sus directores fueran Contadores públicos. A pesar de no existir tal prohibición, sería dudoso que los miembros ejercieran en tal forma porque las dificultades prácticas serían muy grandes. Por ejemplo, ninguna compañía podría usar la descripción de "Chartered Accountants" y por otro lado, la ley de Sociedades prohíbe a toda corporación actuar como Auditor, Liquidador o Ejecutor.

Los miembros del Instituto pueden formar sociedades que actúen como ejecutores o fideicomisarios media vez:

- a) Que tal asociación no sea usada como medio de propaganda o alguna otra forma de atraer solicitud de servicios; y
- b) Que tal asociación no sea identificable, por nombre con cualquier miembro o firma profesional. La selección del nombre requiere gran cuidado y puede indicar la función especial de la sociedad.

## 3) PROCEDIMIENTO DISCIPLINARIO

La violación de cualquier norma fundamental, predispone al miembro a penas de suspensión, expulsión o amonestación. La Carta Real Suplementaria también incluye sentencias criminales o de mala conducta, insolvencia, falta de pago de suscripciones, ser culpable de cualquier acto en descrédito para un Contador Público o un miembro del Instituto.

El comité de Investigaciones, al recibir la queja, "invita" al miembro para que informe al respecto. Si el miembro quiere no se presenta ante dicho comité, lo cual dará lugar a elevar la causa al Comité de Disciplina inmediatamente. El quejoso es también invitado a declarar y todas las citaciones se hacen al acusado por correo certificado para que comparezca, en fecha determinada, ante el comité de Disciplina.

El Comité de Disciplina se compone de doce miembros y cada declaración es oída por una mesa de cinco miembros. La nueva constitución o estatuto considera también un Comité de Apelaciones, que se compone por el Presidente y Vice Presidente, si están a la disposición, y tres otros miembros que no hayan tomado parte

en las diligencias del Comité de Investigaciones o ante el Comité de Disciplina.

El caso, objeto de la demanda, es presentado por el presidente y se requiere asesoría sólo en casos difíciles. Un asesor legal que es socio de una firma distinta de la del pidiendo, aconseja al Comité Disciplinario sobre cuestiones legales. El miembro acusado, puede conducir su propia defensa o puede ser representado por un asesor.

Las normas estrictas de evidencia no son aplicables y la mayoría de los casos se deciden con base en documentos. Se pueden llamar testigos pero no hay poder para obtener evidencia por juramento. El Comité de Disciplina puede suspender a un miembro hasta por dos años o amonestarlo, según sea la gravedad de la falta cometida. En ciertos casos, la suspensión será publicada en la forma que el mismo comité crea conveniente y por lo regular se hace en la revista "The Accountant" publicada mensualmente por el Instituto.

El procedimiento del Comité de Apelaciones es similar. El miembro acusado, no conforme con la sentencia del Comité de Disciplina, eleva la causa al Comité de Apelaciones quien afirmará o reversará la sentencia.

#### c) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

### I.—ALCANCE E INTERPRETACION

#### a) ALCANCE:

- 1) Cualquier mención que se haga en el reglamento con respecto al Contador Público se refiere a los socios del Instituto y a los de sus asociaciones afiliadas, quienes tienen ineludible obligación de ajustar su conducta a las normas del reglamento.
- 2) El reglamento normará la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público, con la clientela y con sus compañeros de profesión.
- 3) Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión, deberán acatar las normas de conducta, independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

#### b) INTERPRETACION:

En los casos en que exista duda acerca de la interpretación del reglamento, deberán someterse a la Comisión de Honor.

### II.—RELACIONES CON EL PUBLICO

#### INDEPENDENCIA:

- a) El Contador Público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e impar-

cial al examinar las cuentas y al emitir su opinión con respecto a los estados financieros. No se reconocerá la independencia cuando dicho profesional sea:

- 1) Pariente consanguíneo o civil del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del cliente.
  - 2) Director, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada.
  - 3) Propietario de la empresa o que tenga vinculación económica de tal magnitud que afecte su libertad de criterio.
- b) Ningún Contador Público independiente podrá participar en un negocio u ocupación que sea incompatible con la profesión. La comisión de Honor, a petición de parte, calificará la compatibilidad o incompatibilidad.
- c) El Contador Público que desempeñe un cargo público o privado, sólo podrá firmar estados e informes de las cuentas de la dependencia oficial o de la empresa en que preste sus servicios, indicando el puesto que desempeña y no podrá usar expresión alguna que denote la profesión de Contador Público.

#### EXAMEN DE ESTADOS E INFORMES DEL CONTADOR PUBLICO

- a) El Contador Público será considerado culpable de un acto en descrédito a la profesión, si al expresar su opinión:
- 1) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados o informes no induzcan a conclusiones erróneas.
  - 2) Disimula o no informa sobre cualquier falsedad que contengan los estados financieros, de lo cual tenga conocimiento.
  - 3) Incurrir en negligencia grave en la ejecución de su trabajo o al rendir su informe.
  - 4) No obtiene suficiente información para justificar su opinión.
  - 5) No informa sobre desviaciones de los principios de Contabilidad y procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.
- b) El Contador Público no expresará una opinión sobre estados financieros ni presentará un informe, sin haber efectuado un examen adecuado de acuerdo con los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados. Cuando las salvedades sean importantes, indicará sus razones para no emitir su opinión.

- c) Los dictámenes, opiniones, o informes que emita el Contador Público deberán ser el fruto de una revisión practicada por él o por un socio o empleado, con su supervisión o en colaboración con otro miembro de Institución similar, ya sea nacional o extranjera.
- d) Ningún Contador Público independiente, permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el profesional asume la responsabilidad de que se realicen tales estimaciones.

### III.—RELACIONES CON LA CLIENTELA

#### a) SECRETO PROFESIONAL:

El Contador Público tiene la obligación de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o información obtenidos en el ejercicio de su profesión, salvo en caso de ser inculcado de actos en descrédito a la profesión, o que sea autorizado por el cliente o requerido para ello por autoridad competente. En todo caso, el profesional deberá salvaguardar su responsabilidad en forma tal que no deje lugar a dudas. Sin embargo, podrá consultar con socios del Instituto en cuestiones de criterio o de doctrina, sin identificar al cliente.

#### b) HONORARIOS

- 1) Al estimar sus honorarios, el Contador Público deberá recordar que la retribución por sus servicios no constituye el fin principal del ejercicio de su profesión y por consiguiente no ha de pecar por exceso ni por defecto, contrarios a la dignidad profesional.
- 2) El Contador Público no podrá conceder directa o indirectamente, comisiones, corretajes o participaciones en los honorarios a personas que no sean sus colaboradores en el ejercicio profesional y tampoco podrá recibirlas en tales condiciones.
- 3) No se ofrecerán o prestarán servicios profesionales cuya remuneración dependa de la eventualidad de su investigación o de los resultados de tales servicios, a excepción de casos relacionados con impuestos en que las conclusiones dependan de autoridad competente y no del Contador Público.
- 4) El Contador Público procurará evitar toda controversia con sus clientes acerca de honorarios y en caso de desacuerdo, podrá proponer el arbitraje inapelable de la Comisión de Honor del Instituto.

c) SELECCION DE LA CLIENTELA

El Contador Público independiente tendrá libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se soliciten sus servicios, sin necesidad de explicar sus motivos, salvo el caso de nombramiento oficial en que la declinación deba justificarse. Al resolver prescindirá de su interés personal y cuidará que no influya en su ánimo la importancia o cuantía del negocio. No aceptará asuntos que por su naturaleza sean contrarios a la ética profesional o que resulten en menoscabo de su independencia. En general, no se hará cargo de un asunto, sino cuando tenga libertad moral y económica para dirigirlo.

IV.—RELACIONES ENTRE CONTADORES PUBLICOS

a) ASOCIACIONES PROFESIONALES Y COLABORACION PROFESIONAL

- 1) El Contador Público sólo podrá asociarse para la práctica profesional en forma que ostente su responsabilidad ilimitada. La asociación deberá llevar el nombre de uno o más socios y las personas cuyos nombres figuren en la razón social, deberán ser Contadores Públicos. Cuando un socio acepte un puesto incompatible con el ejercicio de la profesión, deberá retirarse de la asociación mientras dure la incompatibilidad. Los nombres de los socios fallecidos podrán continuar figurando en la razón social.
- 2) Ningún Contador Público independiente, permitirá actuar en su nombre a personas que no sea socio o empleado suyo, bajo su autoridad, ni formulará estados o informes preparados por persona distinta.
- 3) En las asociaciones profesionales, sólo podrán suscribir informes y estados financieros quienes posean títulos de Contador Público u otro equivalente que tenga validez legal en el país de origen.

b) SOLICITUDES Y OFERTAS DE TRABAJO.

- 1) El Contador Público no solicitará trabajo de clientes de otros contadores públicos ni dará informes de un colega con el propósito de quitarle su cliente. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejo.
- 2) El Contador Público no podrá cotizar sus servicios profesionales en concurso o competencias con otros Contadores Públicos, ni prestará servicios por honorarios menores para hacer competencia a otro colega.
- 3) El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contado-



res o de sus propios clientes, si no es con previo consentimiento de éstos o de los otros contadores, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio público le soliciten empleo. Sin embargo, cuando tenga conocimiento de que con quien contrata es empleado de otro Contador o cliente suyo, deberá consultar su conveniencia.

## V.—RELACION CON LA PROFESION EN GENERAL.

### a) PROPAGANDA

- 1) La oferta de servicios o sollicitación de trabajos profesionales por circulares, avisos en periódicos u otro medio de publicidad, así como por entrevistas no basadas en previas relaciones personales, es contraria a la ética profesional. Toda publicidad provocada directa o indirectamente con fines de lucro o de autoelogio, menoscaba la tradicional dignidad de la profesión.
- 2) Los Contadores Públicos sólo podrán publicar avisos de apertura, cambio de dirección de socios, de razón social o sollicitando empleados, en lo que dentro de la técnica de publicidad se llame una tarjeta. Dicho anuncio puede incluir el nombre, la profesión, la clase de servicio que presta el profesional, su dirección y motivo del anuncio. El anuncio no excederá de dos columnas de ancho por cinco de alto en las publicaciones diarias y de un cuarto de plana si se inserta en una revista. La frecuencia podrá ser en los periódicos diarios, hasta de diez días; en los semanarios, de tres números; en las publicaciones mensuales, de dos y en las trimestrales o semestrales, de uno. En los directorios telefónicos la inserción de los nombres será hecha con tipo de letra común y corriente. No se considera como propaganda la divulgación, en cualquier forma, de trabajos técnicos o estudios de interés general.
- 3) El Instituto hará a su costa la propaganda de carácter impersonal necesaria para la profesión. En los casos en que el propio Instituto lo considere conveniente, publicará, por orden alfabético, los nombres y direcciones de todos sus socios, sin hacer mención especial de alguno de ellos.

### b) ELEVACION DEL NIVEL PROFESIONAL.

- 1) El Contador Público deberá cimentar su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional observando las normas de ética más elevada en todos sus actos, así como el decoro en su vida privada.
- 2) Es obligación del Contador Público cooperar al enalte-

cimiento de la profesión en la medida de sus posibilidades, actuando con probidad y buena fe.

## VI.—SANCIONES.

El Contador Público que viole este reglamento se hará acreedor a la suspensión temporal en sus derechos como socio del Instituto o la exclusión definitiva de acuerdo con sus estatutos.

### III. ALGUNAS DISPOSICIONES PENALES EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA EN RELACION CON LA CONTADURIA Y LA CONTADURIA PUBLICA.

#### 1) PRIVILEGIO PROFESIONAL.

##### a) Código Penal:

Art. 228: "El que ejerciere públicamente actos que competen a profesionales autorizados por el Estado, sin tener título profesional, o autorización del Estado en los casos en que la ley lo permita, incurrirán en la pena de un año de prisión correccional".

##### b) Código de Procedimientos Penales:

Art. 364: "El juez acordará el informe pericial, cuando para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario, fuesen necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos".

Art. 365: "Los expertos pueden ser o no titulares. Son titulares los que tienen título oficial de alguna ciencia o arte cuyo ejercicio está reglamentado por la Administración". ... "El juez se valdrá de expertos titulares con preferencia a los que no tienen título".

#### 2) CONFIDENCIALIDAD PROFESIONAL.

##### a) Código Penal:

Art. 218: "Al que en causa criminal diere falso testimonio que no perjudique ni favorezca al reo, o *se abstuviere de declarar constándole un dicho o hecho, o bien, con el objeto de ocultar la verdad, la tergiversare* se le impondrá la quinta parte de la pena que corresponda al delito que se averigua".

Art. 219: "El falso testimonio en asunto civil o administrativo, será castigado con la pena de quince meses de prisión correccional. En la misma pena incurrirán los testigos de instrumentos notariales cuando los suscriban sin que hayan sido leídos, aceptados y ratificados en su presencia o aseguren conocer al otorgante o a la persona por quien firman, sin conocerlos".

Art. 220: "Las penas de los artículos precedentes, son aplicables a los expertos que declaren falsamente en juicio".

Art. 222: "Al testigo perito que sin faltar substancialmente a la verdad, la altere con reticencias o inexactitudes, se le impondrá la mitad de las penas fijadas en los artículos precedentes".

Art. 385: "El administrador, dependiente o criado que en tal concepto sepa los secretos de su principal y los divulgue, será castigado con la *pena de tres meses de arresto menor*". *En la misma pena incurrirá el que divulgue secretos que le hayan sido confiados por razón de su profesión o empleo*".

b) Código de Procedimientos Penales:

Art. 213: "*Los que por razón de sus cargos, profesionales u oficios, tuvieren noticia de la comisión de un delito público estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al tribunal competente, o en su defecto al agente de policía más cercano al sitio, si se tratare de flagrante delito. Los que no cumplieren esta obligación incurrirán en la multa señalada en el artículo 21*". (Cinco a cincuenta quetzales).

Art. 342: "Tampoco deben ser obligados a declarar como testigos: "los funcionarios públicos y empleados, tanto civiles como militares, sobre material en que por razón de su oficio tengan obligación de guardar secreto".

Art. 480: "No se ordenará el registro de los libros y papeles de contabilidad del procesado o de otra persona, sino cuando hubiere indicios graves de que de esta diligencia resultará el descubrimiento o comprobación de algún hecho importante en la causa".

c) Código de Enjuiciamiento Civil y Mercantil:

Exhibición de Documentos y Bienes:

Art. 178: "Toda persona tiene derecho para pedir que otra exhiba, ante el Juez competente, los documentos, bienes muebles o semovientes que necesite para preparar una acción, o para rendir una prueba".

Art. 184: "De oficio, o a solicitud de parte, todos los que están obligados a llevar contabilidad, deberán exhibirla para el efecto de inquirir si está llevada o no con arreglo a la ley. La pesquisa se hará en presencia del dueño de la contabilidad y no podrá extractarse de ella ninguna partida".

Art. 185: "A instancia de parte, o de oficio podrá decretarse la exhibición de los libros de contabilidad a que se refiere el artículo anterior, para certificar las partidas que se contraigan a negocios entre el peticionario y el dueño de los libros, o cuando se ordene para mejor proveer".

## PRUEBA DE TESTIGOS:

Art. 387: "Los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar, están obligados a declarar como testigos, siempre que fueren requeridos. El Juez le impondrá los apremios legales que juzgue convenientes, si se negaren a declarar sin justa causa".

Art. 389: "Sólo puede ser testigo en juicio, la persona capaz de responder con libertad y conocimiento acerca de los hechos sobre que se le interrogue".

Art. 400: "No deben declarar como testigos los Abogados, procuradores, médicos u otras personas sobre hechos que se les hayan comunicado por razón de su profesión, empleo u oficio".

Art. 767: "En el juicio de contadores, éstos se sujetarán a las disposiciones de los juicios arbitrales".

### 3) NEGLIGENCIA.

Código Penal:

Art. 449: "El que por imprudencia o negligencia ejecutare un hecho, concurriendo cualesquiera de las circunstancias enumeradas en el artículo 14 de este Código, será castigado con la tercera parte de la pena señalada al delito que resultaría si el hecho se hubiere ejecutado con malicia".

Art. 14 citado:

"La imprudencia o negligencia se divide en temeraria y simple. Los tribunales la calificarán teniéndola como grave o temeraria:

- 1o. Si el hecho hubiere podido preverse con la elemental y ordinaria diligencia;
- 4o. Si el agente estuviere obligado a mayor previsión por el cargo, empleo, profesión u oficio;

Art. 482: "Los que intencionalmente o por negligencia o descuido causaren un daño cualquiera no penado en este libro ni en el anterior, serán castigados con la multa del medio al tanto del daño causado si fuere estimable; y no siéndolo con la multa de uno a quince quetzales".

### 4) ESTAFA.

Art. 33.—Dec. Gub. 1543:

"Se equiparan al delito de estafa: . . .

III.—La inexactitud y las omisiones dolosas de las partidas o asientos de los libros o de los informes y balances".

Art. 15.—Dec. Gub. 2082:

“Serán castigados como reos de estafa: . . .

5o. Los encargados de la contabilidad que omitieren partidas en el libro de Caja, lo ocultaren o destruyeren, así como los formularios correspondientes;” (Ley de Colectas).

#### IV PROPOSICION DE UN CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

##### 1) NORMAS GENERALES.

- 1a. Guardar el secreto profesional constituye un deber y un derecho para el Contador Público, salvo en casos de ser acusado de negligencias en la preparación de su trabajo o al ser requerido por un tribunal competente para una mejor administración de la Justicia o con autorización previa por escrito de su cliente o representante legal;
- 2a. El Contador Público debe obrar con honradez y buena fe, cimentando su reputación y capacidad profesional con la observancia de las normas de ética profesional;
- 3a. El Contador Público tendrá la obligación de cooperar al enaltecimiento de la profesión, actuando con probidad y buena fe;
- 4a. El Contador Público independiente tiene absoluta libertad de aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su patrocinio, sin proporcionar los motivos de su resolución, salvo en el caso de nombramiento de oficio. No deberá hacerse cargo de asuntos, sino cuando tenga libertad moral y económica para dirigirlos;
- 5a. El Contador Público no antepondrá su interés personal en la prestación de servicio al público, como tampoco aceptará asuntos contrarios a la ética profesional que puedan dañar su independencia profesional;

##### 2) FORMACION DE LA CLIENTELA Y PUBLICIDAD.

- 6a. Para la formación de la clientela, el Contador Público debe cimentar una reputación de capacidad profesional y de honradez;
- 7a. La sollicitación directa o indirecta de la clientela es contraria a la ética profesional;
- 8a. El Contador Público no sollicitará trabajo a clientes de otros Contadores Públicos ni dará informes de un colega con el propósito de quitarle sus clientes, pero tendrá el derecho de atender a quienes acudan a él en demanda de servicios o consejo;
- 9a. El Contador Público no podrá cotizar sus servicios profe-

sionales en competencia con otros colegas, ni prestará servicios por honorarios más bajos para hacer tal competencia;

- 10a. El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores o de sus propios clientes, sin el consentimiento previo de las partes, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por iniciativa propia o en respuesta a anuncios al público, le soliciten empleo. En todo caso, cuando tenga conocimiento de que con quien contrata es empleado de otro contador o cliente suyo, deberá preguntar al afectado, con el consentimiento del solicitante, si hay inconveniente en aceptar los servicios del solicitante;
- 11a. No está de acuerdo con la dignidad profesional, ofrecer espontáneamente los servicios profesionales o dar opinión sobre determinado asunto, con el objeto de obtener un cliente;
- 12a. La oferta de servicios o sollicitación de trabajos profesionales por circulares, avisos en los periódicos u otro medio de publicidad, así como por entrevistas no basadas en previas relaciones personales, es contraria a la ética profesional. Toda publicidad provocada directa o indirectamente por el Contador Público con fines de lucro o en elogio propio, menoscaba la tradición de dignidad profesional;
- 13a. El Contador Público o firma profesional sólo podrá publicar avisos de apertura, cambio de dirección o razón social o sollicitando empleados, en lo que dentro de la técnica de publicidad se llame una tarjeta. El anuncio puede incluir el nombre, la profesión, clase de servicios, dirección y el motivo del anuncio, sin exceder de dos columnas de ancho por dos pulgadas de alto en publicaciones diarias y de un cuarto de página si se trata de revistas. La frecuencia de estas publicaciones podrá ser en los periódicos diarios, hasta de diez días; en los semanarios, de tres números; en las publicaciones mensuales, de dos; y en las trimestrales o semestrales, de uno. En los directorios aceptados, la inserción del nombre será hecha con tipo de letra común y corriente. La divulgación de trabajos técnicos o estudios de interés general no se consideran como propaganda;
- 14a. El Colegio hará propaganda de carácter impersonal necesaria para crear en el público una mejor orientación sobre la clase de servicios que la profesión puede proporcionar y cuando lo considere necesario, podrá publi-

car los nombres y direcciones de sus miembros, sin hacer mención especial de alguno de ellos.

### 3) RELACIONES CON EL PUBLICO EN GENERAL.

#### 15a. INDEPENDENCIA PROFESIONAL:

El Contador Público independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y al emitir su opinión con respecto a estados financieros. La independencia e imparcialidad en emitir su opinión se pierde cuando el Contador Público es:

- 1) Pariente, consanguíneo o civil, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente;
  - 2) Director, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, por cuyos servicios reciba retribución alguna;
  - 3) Propietario de la empresa o tiene una inversión substancial en proporción al capital de la empresa o de su riqueza personal, que pueda afectar su libertad de criterio;
- 16a. Ningún Contador Público independiente podrá participar en un negocio u ocupación que a juicio del Comité de Disciplina del Colegio, sea incompatible con el ejercicio de la profesión. Cuando cese el trabajo u ocupación incompatible podrá, previa aprobación del Comité de Disciplina, reanudar sus actividades como Contador Público independiente. Toda duda sobre la compatibilidad o incompatibilidad será resuelta por dicho comité, a solicitud del miembro;
- 17a. El Contador Público que desempeñe un cargo público o privado, no podrá indicar expresión alguna que denote su profesión de Contador Público y solamente podrá firmar estados financieros e informes de las cuentas de la dependencia oficial o de la empresa en que preste sus servicios, indicando el carácter del puesto que desempeña;
- 18a. Para que el profesional pueda conservar su independencia, la relación entre cliente y Contador Público no debe estar supeditada a los vínculos de la amistad;

#### EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS E INFORMES

- 19a. El Contador Público será considerado culpable de un acto que desacredite la profesión, si al expresar su opinión sobre estados financieros que haya examinado o al presentar su informe sobre los mismos:

- 1) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestarlo para que los estados o su informe no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;
- 2) Disimula o no informa sobre cualquier falsedad que aparezca en los estados financieros y de la cual tenga conocimiento;
- 3) Incurre en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente;
- 4) No obtiene información suficiente para justificar su opinión; o
- 5) No informa sobre cualquier desviación grave de los principios de Contabilidad generalmente aceptados o acerca de cualquier omisión de los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados y aplicables a las circunstancias existentes.

En general, los informes y estados que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

- 20a. El Contador Público no expresará una opinión acerca de estados financieros ni informará sobre ellos, sin haber practicado un examen adecuado o cuando la importancia de sus salvedades, la hagan negatoria o confusa, haciendo constar en su informe las razones que le impidan emitir su opinión;
  - 21a. Los dictámenes, opiniones o informes, que emita el Contador Público constituirán el fruto de una revisión practicada por él o por un socio o empleado, bajo su supervisión o en colaboración con otro miembro del Colegio o de Institución similar, ya sea nacional o extranjera;
  - 22a. Ningún Contador Público independiente, permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de información financiera o estimaciones, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen tales estimaciones;
  - 23a. Ningún Contador Público independiente, permitirá que persona distinta de un socio suyo o empleado, utilice su nombre en conexión con servicios profesionales.
- 4) RELACIONES DEL CONTADOR PUBLICO CON SUS COLEGAS.
- 24a. Las relaciones del Contador Público con sus colegas deben caracterizarse por un sentimiento de solidaridad



profesional y mutuo respeto. Nunca deben dejarse influenciar por la animadversión de las partes;

- 25a. En las controversias que sostengan con sus colegas se abstendrán de expresiones malévolas o injuriosas, hacer alusión a antecedentes personales ideológicos, políticos o de otra naturaleza;
- 26a. La crítica indeseable es contraria a la ética profesional;
- 27a. El Contador Público debe ser caballeroso con sus colegas y facilitarles la solución de inconvenientes momentáneos, cuando por causas que no le sean imputables, como ausencia, duelo, enfermedad o fuerza mayor, estén imposibilitados para servir a su cliente;
- 28a. El Contador Público sólo podrá asociarse para el ejercicio de la profesión en forma que ostente su responsabilidad profesional e ilimitada, es decir, no podrá ejercer la profesión en forma de sociedad anónima. La asociación profesional será personal y la firma deberá indicar el nombre de uno o más socios. Las personas cuyos nombres figuren en la razón social, deberán ser Contadores Públicos;
- 29a. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir informes y estados financieros quienes posean título de Contador Público u otro equivalente expedido por una institución docente o autoridad que tenga validez legal en el país de origen.

## 5) COMPETENCIA DESLEAL.

Se consideran como actos de competencia desleal en el ejercicio de la profesión de Contador Público:

- 30a. Cobrar honorarios más bajos de los que comúnmente se cobran en la práctica, sin que exista un motivo poderoso que lo justifique;
- 31a. Valerse de influencias de toda clase para obtener trabajos;
- 32a. Ejercer la profesión indirectamente, cuando se tiene incompatibilidad para ello;
- 33a. Prestar la firma o el nombre para permitir que un Contador Público legalmente impedido en el ejercicio de la profesión, la ejerza en esta forma;
- 34a. Dar opinión desfavorable sobre la competencia profesional de un colega;
- 35a. Asegurar a los clientes que se tienen influencias políticas para obtener el éxito en los asuntos o valerse de las mismas con idéntico fin.

## 6) HONORARIOS.

- 36a. El Contador Público, al estimar sus honorarios, deberá tener en mente que el objeto esencial de la profesión es servir al público. El provecho o retribución, muy legítimos sin duda, son solo accesorios, porque nunca pueden constituir decorosamente el móvil determinante de los actos profesionales y no ha de pecar por exceso ni por defecto;
- 37a. Para la estimación del monto de los honorarios el Contador Público debe atender:
- 1) Importancia de los servicios.
  - 2) La cuantía y dificultad en la preparación del trabajo.
  - 3) La experiencia y capacidad del profesional o empleado que efectuará el trabajo.
  - 4) La responsabilidad asumida por el profesional o firma.
  - 5) El tiempo empleado por el profesional, ayudantes y empleados de oficina.
  - 6) Gastos indirectos causados por el servicio.
- 38a. El Contador Público no podrá conceder directa o indirectamente, comisiones, corretajes o participación en los honorarios o utilidades de su trabajo, a personas que no sean socios o empleados. Faltará gravemente al honor y la dignidad profesional si directa o indirectamente interviene en arreglos indebidos en las oficinas públicas, en cualquier otro organismo y aún entre particulares. Tampoco podrá aceptar comisiones, corretajes o recompensa de cualquier índole, de personas por bienes o servicios ofrecidos al cliente en el ejercicio de la profesión;
- 39a. No se ofrecerán o prestarán servicios profesionales a cambio de honorarios que dependan de la eventualidad de las averiguaciones o de los resultados de tales servicios, a excepción de casos que se relacionen con impuestos o de otra índole, en que las conclusiones dependan de las autoridades competentes y no del Contador Público;
- 40a. El Contador Público debe evitar toda controversia con el cliente acerca de sus honorarios, hasta donde sea compatible con su dignidad profesional y con su derecho a recibir adecuada retribución por sus servicios. En caso de surgir la controversia, se recomienda que el Contador Público solicite al Colegio una estimación justa de sus honorarios.

## 7) SANCIONES.

El Contador Público que viole este Código se sujetará a las amonestaciones privadas o públicas, o a la suspensión temporal o definitiva en sus derechos como colegiado, de acuerdo con las disposiciones del Título IX de los Estatutos del Colegio de Economistas y de Contadores-Audidores Públicos de Guatemala. Para ello, el Colegio nombrará comités de Investigación, Disciplina y Apelaciones, quienes se encargarán de tramitar y juzgar las demandas que sean presentadas.

## V CONCLUSION

Toda profesión que carece de un código de ética profesional es considerada como incompleta y por lo consiguiente, la adopción de un código de ética profesional por el Colegio de Economistas y de Contadores-Audidores Públicos de Guatemala es una necesidad imperiosa. Por otro lado, la profesión de Contador Público está adquiriendo más prestigio en el país y el público ya siente la necesidad de usar sus servicios. Sin embargo, la confianza del público debe afianzarse aún más adoptando un código de ética profesional que indique claramente cuales son las obligaciones del profesional, y las responsabilidades que está dispuesto a asumir, logrando así una mayor confianza y aceptación del público en general



A P E N D I C E :

REGLAS DE CONDUCTA PROFESIONAL

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

INSTITUTO DE "CHARTERED ACCOUNTANTS" DE  
INGLATERRA Y WALES.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

REGLAS DE CONDUCTA PROFESIONAL'  
INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS

(Declaradas en vigor en Enero 6, 1941)

(Con enmiendas de Septiembre 18, 1941)

REGLA N° 1

La firma o sociedad, en la que cada uno de los socios sea miembro del Instituto (o unos miembros y otros asociados, siempre que todos los socios de la firma posean un carácter u otro) podrá usar el título de "Miembros del Instituto Americano de Contadores"; pero aquella firma o sociedad en la que todos los socios no sean miembros del Instituto, (o unos miembros y otros asociados) o cualquier individuo en el ejercicio de la profesión con una denominación tal que pueda interpretarse como una sociedad, cuando en realidad no existan tal socio o socios, o no prevalezca una organización como sociedad anónima; o individuo o individuos que ejerzan bajo una denominación que indique ser organización anónima, no podrán utilizar el título de "Miembros del Instituto Americano de Contadores".

REGLA N° 2

Los miembros o asociados no permitirán a ninguna persona ejercer la profesión en su nombre, si no resulta un socio o empleado suyo.

REGLA No. 3

Ningún miembro o asociado podrá, directa o indirectamente, conceder comisión, corretaje y otra participación en los honorarios o beneficios de su trabajo profesional, a persona ajena a la profesión.

Tampoco podrán los miembros o asociados aceptar, directa o indirectamente de persona ajena a la profesión, comisión, corretaje, u otra participación en negocio profesional que encomiende a otros, cuando lo origine la prestación de sus servicios a los clientes.

REGLA No. 4

Ningún miembro o asociado podrá dedicarse, conjuntamente con el ejercicio de la profesión de Contador Público a ninguno otro negocio u ocupación que resulte impropio o incompatible con la profesión.

REGLA No. 5

Cualquier miembro o asociado, al expresar una opinión con respecto al contenido de los estados financieros que haya examinado, será declarado culpable de un acto en descrédito de la profesión si:

a) Deja de insertar un hecho significativo que le conste y

(1) Tomado del Journal of Accountandy, febrero de 1941, págs. 160-161.

- que no aparezca revelado en los estados financieros; pero cuya mención resulte imprescindible para que tales estados no induzcan a error; o
- b) Si omite revelar cualquier falsa exposición de un hecho de importancia que considere debe insertarse en los estados financieros; o
  - c) Si incurre en negligencia grave en el proceso de sus investigaciones o al rendir el informe relacionado con las mismas; o
  - d) Si deja de obtener la información suficiente que le permita emitir opinión con absoluta garantía, o si las salvedades fueran de tal naturaleza, que impidan expresar una opinión concreta; o
  - e) Si omite prestar la atención necesaria a las prácticas que se separen de los principios generalmente aceptados de contabilidad, o descubrir cualquier omisión de significación en cuanto a principios generales aceptados de la intervención de cuentas, que sean aplicables en las circunstancias que confronte.

#### REGLA No. 6

Ningún miembro o asociado firmará un informe que pretenda expresar su opinión, como resultado del examen de los estados financieros, si no ha examinado directamente tales estados, o hayan sido comprobados por un miembro o empleado de su firma, o por un miembro o asociado del Instituto, o por un miembro de alguna asociación similar en país extranjero, o por un Contador Público autorizado de cualquier Estado o Territorio de los Estados Unidos de América, o del Distrito de Columbia.

#### REGLA No. 7

Ningún miembro o asociado, podrá, directa o indirectamente, gestionar trabajos de los clientes de otro miembro o asociado, ni mermarle en sus negocios; pero todo miembro o asociado tendrá el derecho de prestar sus servicios a quienes los soliciten y evacuar las consultas que se les hicieren.

#### REGLA No. 8

Ningún miembro o asociado, podrá, directa o indirectamente, ofrecer empleo a un empleado de otro miembro o asociado, sin notificar previamente su intención a dicho miembro o asociado. Esta regla no debe interpretarse como prohibitiva de tratar con cualquier persona que, por iniciativa propia, o respondiendo a un anuncio difundido públicamente, solicite empleo de cualquier miembro o asociado.

#### REGLA No. 9

Los miembros o asociados, no podrán ofrecer ni prestar sus servicios a base de que sus honorarios estén sujetos a lo que se

descubra o resulte de su trabajo. Esta regla no es aplicable a los casos relacionados con impuestos federales, del estado y otros, en los cuales los resultados son aquellos que decidan las autoridades correspondientes y no los que obtenga el contador. Los honorarios que deban fijarse por los juzgados, así como por otros funcionarios públicos, que resultan de cuantía indeterminada en el momento en que se inicia el desenvolvimiento del trabajo, no se considerarán como honorarios a resultas del mismo, dentro de las especificaciones de esta regla.

#### REGLA No. 10

Ningún miembro o asociado podrá anunciar sus servicios o aptitudes; pero la publicación de lo que técnicamente se conoce por una tarjeta, no se incluye en esta prohibición. Una tarjeta puede definirse como un anuncio del nombre, título (miembro del Instituto Americano de Contadores, C. P. A., o cualquier otra denominación o filiación profesional (clase de servicios que presta y dirección del anunciante; o anuncios de cambios de dirección o del personal de la firma. Estas tarjetas no deben exceder de dos columnas de ancho y tres pulgadas de alto, cuando aparezcan en los periódicos; o, no exceder de un cuarto de página, si se insertan en revistas, directorios o publicaciones análogas.

#### REGLA No. 11

Los miembros o asociados no serán funcionarios, directores, accionistas, representantes o agentes de cualquier sociedad anónima, que emplee procedimientos de contaduría pública, en cualquier Estado, o territorio de los Estados Unidos de América o del Distrito de Columbia.

#### REGLA No. 12

Ningún miembro o asociado permitirá que se use su nombre en relación con un estado estimado de resultados de un negocio, que esté sujeto a las contingencias de transacciones futuras, en forma que pueda inducir a la interpretación de que tal miembro o asociado garantiza la exactitud de esos pronósticos.

#### REGLA No. 13

Los miembros o asociados no expresarán su opinión con respecto a estados financieros de cualquier negocio, cuyo capital, parcial o totalmente, quede integrado por valores ofrecidos públicamente, si resulta poseedor o beneficiario de un interés financiero considerable en tal negocio, o si se le ha confiado la adquisición de tal interés. En igual sentido, ningún miembro o asociado, expresará su opinión con respecto a estados financieros que serán utilizados con la finalidad de obtener créditos, si resulta poseedor o beneficiario de un interés financiero considerable en tal negocio, o si se le ha confiado adquirir ese interés, excepción hecha de los casos en que exponga claramente en el in-

forme, el grado de su interés financiero en la entidad en cuestión.

#### REGLA No. 14

Los miembros o asociados no harán ofertas en competencia para trabajos profesionales en ninguno de los Estados, Territorio o Distrito de Columbia, si tales ofertas violaran cualquiera de las reglas de la asociación reconocida de contadores públicos autorizados o del consejo oficial de contabilidad del Estado, Territorio o Distrito.

#### REGLA No. 15

Cualquier miembro o asociado del Instituto Americano de Contadores, que actúe simultáneamente en el ejercicio de la profesión de contador público y en cualquier otra clase de ocupación, observará, en ambas aptitudes, las leyes y reglas de conducta profesional del Instituto.

#### REGLA No. 16

Los miembros o asociados no violarán en sentido alguno las relaciones confidenciales que deben prevalecer con sus clientes.

#### INSTITUTO DE "CHARTERED ACCOUNTANTS" DE INGLATERRA Y WALES REGLAS FUNDAMENTALES DEL INSTITUTO

(Cláusula No. 20 del Suplemento de la Carta Real del 21 de Diciembre de 1948).

- 20) Las reglas que a continuación se describen serán consideradas como reglas fundamentales del Instituto:
  - 1) Un miembro no permitirá que cualquier persona que no sea miembro del Instituto o su asociado como Contador Público ejerza la profesión en su nombre.
  - 2) Un miembro no deberá, directa o indirectamente, conceder participación en sus honorarios profesionales a cualquier persona que no sea Contador Público o empleado regular, sin el consentimiento de su cliente o de la persona que fije los honorarios. Se exceptúan los pagos o participaciones hechos a socios retirados, fallecidos, o al representante personal o a la viuda o a los herederos de cualquier socio de dicho miembro.
  - 3) Un miembro no deberá aceptar cualquier parte de las utilidades o remuneración de cualquier persona que no sea Contador Público o empleado regular de dicho miembro, sin el consentimiento de su cliente.
  - 4) Un miembro que trabaje como empleado de una persona (que no sea miembro del Instituto) o de una firma (que no sean Contadores Públicos) o de una compañía o asociación que se dedique a cualquier actividad que en la opinión del Comité sea ordinariamente efectuada por



- un miembro del Instituto, no deberá ejercer tal actividad en su propio nombre.
- 5) Un miembro que ejerza la profesión no deberá seguir cualquier negocio u ocupación distinta a la de Contaduría Pública u otra que en opinión del Comité sea incompatible.
- 21) Si un miembro del Instituto:
- 1) Viola cualquiera de las reglas fundamentales del Instituto aplicables a él, o
  - 2) Es sentenciado por actos criminales o faltas de conducta o es finalmente declarado, por cualquier tribunal, de haber cometido cualquier fraude, o
  - 3) Ha sido declarado culpable de cualquier acto o falta en descrédito de un Contador Público o de un miembro del Instituto, o
  - 4) Es declarado enajenado mental, o
  - 5) Conscientemente infringe los Estatutos del Instituto, o
  - 6) Deja de pagar cualquier cuota u otra suma al Instituto durante cuatro meses después de su vencimiento, se sujetará a ser excluido o suspendido como miembro del Instituto por un período no mayor de dos años.
- 22) Cuando se considere que, de acuerdo con la cláusula anterior, un miembro deba excluirse o suspenderse del Instituto, el Comité de Disciplina resolverá, en sesión especial y con una mayoría de por lo menos tres cuartas partes de los votantes, la sanción que proceda. En todo caso, el miembro tendrá derecho a ser oído y si, en la opinión del comité, la falta cometida no es tan seria que amerite la exclusión o suspensión, el miembro podrá ser amonestado.

#### ESTATUTOS DEL INSTITUTO

- 103) Cada año se designará un comité de Investigaciones compuesto de no más de nueve miembros (de los cuales tres formarán quorum) y un Comité de Disciplina integrado por no más de doce miembros, de los cuales cinco serán designados por el Comité para oír y considerar cualquier asunto relacionado con los estatutos o con las reglas de ética.

Si cualquiera de estos cinco miembros se viera imposibilitado a asistir a las reuniones, ya sea por causa de muerte o enfermedad, los cuatro restantes podrán continuar con las reuniones, pero en todo caso, siempre deberá haber cuatro miembros presentes. Ningún miembro podrá servir en los dos Comités a un mismo tiempo.

- 105) Será obligación del Comité de Investigaciones, considerar los hechos o reclamos que les sean planteados y

elesvarlos al Comité de Disciplina, si su importancia así lo requiere.

- 106) El Comité de Investigaciones, al trasladar la causa al Comité de Disciplina, nombrará a un representante para que actúe como defensor de la reclamación formal ante tal Comité. El Comité de Disciplina, al recibir la queja formal, mandará a oír al miembro acusado, quien podrá a su vez, nombrar un defensor o un representante.
- 107) El Comité de Disciplina podrá amonestar al miembro acusado si la falta cometida no amerita exclusión o suspensión y la decisión tomada será comunicada a dicho miembro.
- 108) El miembro que por decisión del Comité Disciplinario haya sido amonestado, excluido o suspendido podrá, dentro de los veintiun días después de notificado, recurrir al Consejo del Instituto quien designará a un Comité de Apelaciones para que dictamine sobre la decisión del Comité de Disciplina.

El Comité de Apelaciones estará integrado por el Presidente, Vice-Presidente y otros tres miembros del Consejo. No será elegible ningún miembro que haya participado en las discusiones anteriores.

- 109) El Comité de Apelaciones, después de estudiar los hechos y documentos presentados como evidencia, podrá mandar a oír nuevamente a las personas que atestiguaron ante el Comité de Disciplina o podrá solicitar nueva evidencia si fuere necesario.

El Comité de Apelaciones podrá afirmar o denegar la decisión tomada por el Comité de Disciplina, notificando al interesado la resolución tomada.

- 110) Las decisiones tomadas por los comités de Disciplina y de Apelaciones serán comunicadas al Consejo para ser debidamente registradas.
- 111) El Consejo, después de que el Comité de Disciplina haya comprobado la culpabilidad del miembro, podrá publicar la sanción acordada en los periódicos o revistas que crea convenientes, después de veintidos días de haber notificado al miembro, salvo en los casos en que dicho miembro haya apelado dentro de los veintiun días y en cuyo caso, la publicación se hará tan pronto como el comité de apelaciones reafirme la decisión.

La publicación, en todos los casos, deberá incluir el nombre del miembro, salvo en circunstancias especiales.

- 112) En el caso de suspensión, el miembro deberá devolver a la secretaría su certificado en donde será conservado

durante el período de suspensión y será cancelado en el caso de exclusión.

- 113) Los Comités de Investigaciones, Diciplina y Apelaciones tendrán facultad de crear normas (que no sean incompatibles con la Carta Real y con los Estatutos del Instituto) para un mejor desenvolvimiento de sus funciones.

## INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

### REGLAMENTO DE ETICA PROFESIONAL

Aprobado en la Asamblea Extraordinaria celebrada el  
12 de Septiembre de 1955.

#### I

### ALCANCE E INTERPRETACION

#### 1.0 Alcance

- 1.01 Cualquier mención que se haga a este reglamento respecto al Contador Público se refiere en particular a los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y a los de sus asociaciones afiliadas. Los socios de uno y otras tienen ineludible obligación de ajustar su conducta a las normas dictadas por este reglamento.
- 1.02 Este reglamento normará la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con la clientela y con sus compañeros de profesión y le será aplicable, cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que reciba por sus servicios.
- 1.03 Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión, deberán acatar estas reglas de conducta, independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

#### 1.1 Interpretación

- 1.11 Los casos en que exista duda acerca de la interpretación de este Reglamento deberán someterse a la Comisión de Honor del Instituto.

#### II

### RELACIONES CON EL PUBLICO EN GENERAL

#### 2.0 Independencia

- 2.01 El contador público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir su opinión respecto a los estados financieros. No se considerará que hay independencia e imparcialidad para expresar una opinión acerca de los estados financieros, cuentas y documentos, cuando el contador público sea:

- a) Pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente;
  - b) Director, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios; o,
  - c) Propietario de la empresa o tenga alguna ingerencia o vinculación económica en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.
- 2.02 Ningún contador público independiente podrá participar en un negocio u ocupación que a juicio de la Comisión de Honor del Instituto o de la asociación afiliada a que pertenezca sea incompatible con la profesión de Contador Público. Cuando cese el trabajo u ocupación incompatible podrá, previa aprobación de la Comisión de Honor del Instituto o de la asociación afiliada a que pertenezca, reanudar sus actividades como contador público independiente. La Comisión de Honor del Instituto, a petición de parte, calificará acerca de la compatibilidad o incompatibilidad a que se refiere esta regla.
- 2.03 El contador público que desempeñe un cargo público o privado, solamente podrá firmar los estados e informes de las cuentas de la dependencia oficial o de la empresa en que preste sus servicios, indicando el carácter del puesto que desempeña. Sin este requisito no podrá anteponer o posponer a su nombre o firma, inicial o expresión alguna que denote su profesión de contador público.

## 2.1 Examen de Estados e información del Contador Público

- 2.11 El contador Público será considerado culpable de un acto que desacredite la profesión, si al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquiera otra información profesional:
- a) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;
  - b) Disimula o no informa sobre cualquier dato falso importante que aparezca en los estados financieros y del cual tenga conocimiento;
  - c) Incurra en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente;
  - d) No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente; o,

- e) No informa respecto a cualquier desviación grave de los principios contables generalmente reconocidos o acerca de cualquier omisión importante en los procedimientos de auditoría generalmente aceptados y aplicables a las circunstancias del caso concreto.

En suma, los informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

- 2.12 El contador público no expresará una opinión acerca de los estados financieros ni presentará cualquier otra información profesional, sin haber practicado un examen adecuado de acuerdo con reglas de auditoría aplicadas mediante procedimientos generalmente aceptados y los recomendados por el Consejo Nacional Directivo del Instituto. No firmará dichos estados, ni informes, sin incluir un dictamen redactado de tal manera que exprese claramente su opinión. Cuando las salvedades o la falta de datos y comprobación lo hagan negatorio o confuso, hará constar en su informe o al pie del estado que presente, que no puede emitir opinión y también los motivos que se lo impidan. Tampoco permitirá que los estados, documentos o informes sean presentados en papel con su membrete cuando no hayan sido examinados en los términos de esta regla o no se hagan anotaciones para aclarar que no ha examinado los propios estados o que deban leerse en relación con su dictamen en otro estado o en el informe.
- 2.13 Los dictámenes, opiniones o informes que emita el contador público con su firma, deberá ser necesariamente fruto de una revisión practicada por él, con su supervisión o la de algún miembro o empleado de su firma. Podrá suscribir aquellos informes, dictámenes u opiniones que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto o de institución similar, ya sea nacional o extranjera.
- 2.14 Ningún contador público que actúe independientemente, permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos.

### III

## RELACIONES CON LA CLIENTELA

### 3.0 Secreto Profesional

- 3.01 El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento

en el ejercicio de la profesión, salvo lo dispuesto en la regla 2.11 o a menos que lo autorice él o los interesados, o sea requerido para ello por autoridad competente. En estos casos deberá salvaguardar su responsabilidad en forma que no deje lugar a duda. Sin embargo, podrá consultar o cambiar impresiones entre los socios del Instituto en cuestiones de criterio o de doctrina, sin identificar a las personas o negocios de que se trate.

### 3.1 Honorarios

- 3.11 Al estimar sus honorarios el contador público deberá recordar que la retribución por sus servicios no constituye el fin principal del ejercicio de su profesión. Tal retribución no ha de pecar por exceso ni por defecto, contrarios ambas a la dignidad profesional.
- 3.12 El contador público no podrá conceder directa o indirectamente, comisiones, corretajes o participación en los honorarios o utilidades de su trabajo, a personas que no sean sus colaboradores en el ejercicio profesional. Faltará gravemente al honor y la dignidad profesionales si directa o indirectamente interviene en arreglos indebidos en las oficinas públicas, en cualquier otro organismo y aún entre particulares. Tampoco podrá aceptar comisiones, corretajes o recompensas de cualquiera índole, de personas cuyos productos o servicios hayan sido sugeridos al cliente en el ejercicio de su profesión.
- 3.13 No se ofrecerán o prestarán servicios profesionales a cambio de honorarios que dependan de la eventualidad de las averiguaciones o de los resultados de tales servicios, a excepción de casos que se relacionen con impuestos federales, locales o de otra índole, en que las conclusiones dependan de las autoridades competentes y no del contador público.
- 3.14 El contador público procurará evitar toda la controversia con sus clientes acerca de honorarios. En caso de surgir el desacuerdo podrá proponer que se someta al arbitraje inapelable de la Comisión de Honor del Instituto o de la asociación afiliada a que pertenezca.

### 3.2 ALCANCES Y LIMITACIONES DE TRABAJOS

- 3.21 El contador público indicará claramente a su clientela los alcances de su trabajo y las limitaciones inherentes, procurando proporcionar el mejor servicio sin menoscabo de su independencia o dignidad profesional.

### 3.3 Selección de la Clientela.

- 3.31 El contador público que actúe independientemente tendrá libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se soliciten sus servicios, sin necesidad de explicar los motivos de

su resolución, salvo el caso de nombramiento oficial en que la declinación deba justificarse. Al resolver prescindirá de su interés personal y cuidará que no influya en su ánimo la importancia o cuantía del negocio. No aceptará asuntos que por su propia naturaleza puedan considerarse contrarios a la ética profesional o en el caso de que pudiera resultar menoscabada su independencia. En suma, no se hará cargo de un asunto, sino cuando tenga libertad moral y económica para dirigirlo. Si el cliente no admitiere la excusa, el contador público deberá mantener enérgicamente su independencia que constituye un rasgo esencial de la profesión.

#### IV

#### RELACIONES ENTRE CONTADORES PUBLICOS

##### 4.0 Asociaciones Profesionales y Colaboración Profesional.

- 4.01 El contador público sólo podrá asociarse para la práctica profesional en forma que ostente su responsabilidad profesional e ilimitada. La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más asociados. Las personas cuyos nombres figuren en la razón social, deberán ser contadores públicos. Cuando uno de los asociados acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de la asociación mientras dure la incompatibilidad. Los nombres de los socios fallecidos podrán continuar figurando en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.
- 4.02 Ningún contador público que ejerza independientemente, permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado suyo bajo su autoridad, ni formulará estados financieros, cuentas, informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de esas calidades.
- 4.03 En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir informes y estados financieros quienes posean título de Contador público u otro equivalente expedido por una institución docente de la República Mexicana, o por una institución docente o autoridad que tenga validez legal en el país de origen. Cuando los informes o estados vayan a utilizarse en México, el contador público deberá ajustarse a las leyes mexicanas relativas al ejercicio profesional.
- ##### 4.1 Solicitudes y ofertas de trabajos.
- 4.11 El contador público no solicitará trabajo de clientes de otros contadores públicos ni dará informes de un colega con el propósito de quitarle su cliente. Sin embargo tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejo.

- 4.12 El contador público no podrá cotizar sus servicios profesionales en concurso o competencia con otros contadores públicos, ni prestará servicios por honorarios menores para hacer competencia a otro colega.
- 4.13 El contador público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores o de sus propios clientes, sino es con previo consentimiento de éstos o de los otros contadores, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio publicado le soliciten empleo. Sin embargo, cuando tenga conocimiento de que con quien contrata es empleado de otro contador o cliente suyo, deberá preguntar al afectado si no tiene inconveniente en que tome al solicitante en su servicio.

## V

### EN RELACION CON LA PROFESION EN GENERAL

#### 5.0 Propaganda.

- 5.01 La oferta de servicios o sollicitación de trabajos profesionales por circulares, avisos en los periódicos u otros medios de publicidad, así como por entrevistas no basadas en pre-viar relaciones personales, es contraria a la ética profesional. Toda publicidad provocada directa o indirectamente con fines de lucro o de autoelogio, menoscaba la tradicional dignidad de la profesión.
- 5.02 Los contadores públicos sólo podrán publicar avisos de apertura, cambio de dirección de socios, de razón social o sollicitando empleados, en lo que dentro de la técnica de publicidad se llama una tarjeta. Dicho anuncio puede incluir el nombre, la profesión, la clase de servicios que presta el profesional, su dirección, la calidad de socio del Instituto o asociación afiliada a que pertenezca, así como el motivo del anuncio. El anuncio no excederá de dos columnas de ancho por cinco centímetros de alto en las publicaciones diarias y de un cuarto de plana si se inserta en una revista o publicación análoga. La frecuencia de estas publicaciones podrá ser en los periódicos diarios, hasta de 10 días; en los semanarios, de tres números; en las publicaciones mensuales, de dos y en las trimestrales o semestrales de uno. En los directorios telefónicos la inserción de sus nombres será hecha con el tipo de letra común y corriente. No se consideran como anuncios o propaganda la divulgación en cualquier forma, de trabajos técnicos o estudios de interés general.
- 5.03 El Instituto y las asociaciones afiliadas harán a su costa la propaganda de carácter impersonal que sea necesaria para la profesión. En los casos en que el propio Instituto lo con-



sidere necesario o conveniente, publicará, por orden alfabético, los nombres y direcciones de todos sus socios y aún de los que formen las asociaciones afiliadas, sin hacer mención especial de alguno de ellos.

### 5.1 Elevación del nivel profesional.

- 5.11 El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las normas de ética más elevada en todo sus actos, así como el debido decoro en su vida privada.
- 5.12 El contador público tiene el deber ineludible de cumplir con las normas del derecho positivo vigente. Igualmente deberá de ajustar sus actividades profesionales a las disposiciones y acuerdos que con carácter general y obligatorio dicten los organismos facultados para ello. Sin embargo, hará constar las salvedades que procedan cuando tales normas pugnen con los preceptos técnicos aplicables.
- 5.13 Es obligación del contador público cooperar al enaltecimiento de la profesión en la medida de sus posibilidades, actuando con probidad y buena fe. No podrá tener vínculos económicos o administrativos, o participar en alguna forma en instituciones docentes cuyos procedimientos, títulos o planes de estudios sean de nivel inferior al de instituciones nacionales de reconocido prestigio.

## VI

### 6.0 Sanciones.

- 6.01 El contador público que viole este Reglamento se hará acreedor a la suspensión temporal en sus derechos como socio del Instituto o a la exclusión definitiva de acuerdo con las disposiciones del Capítulo IV de sus estatutos.

## BIBLIOGRAFIA

- BRUGGER, WALTER, S. S. — Diccionario de Filosofía, Editorial Herder, Barcelona, 1953.
- CAREY, JOHN L. — Professional Ethics of Certified Public Accountants, American Institute of Accountants, New York, 1956.
- HOURSE, D. V. F.C.A.—Professional Ethics. Trabajo presentado en el Curso de Verano de "The Institute of Chartered Accountants in England and Wales", Septiembre de 1956
- WILCOX, EDWARD B. — Professional Standards, CPA Handbook, Capítulo 13, American Institute of Accountants.
- WILLIAMS, T. DWIGHT, — Fees for Services, CPA Handbook. Capítulo 12.
- STERRLER, HOWARD F. — Auditing Principles, Prentice Hall, Inc.
- ROBINSON, MAURICE H., Ph. D.— Corporate Organization and Management, La Salle Extension University, Chicago.
- HOLMES, ARTHUR W. — Auditoría, Principios y Procedimientos, UTEHA, México, 1943.
- LEVY, SAUL. — Accountants Legal Responsibility, American Institute of Accountants, New York, 1954.
- COUNCIL OF THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES. — Unlawful acts or defaults by clients of members.
- ENCYCLOPAEDIA OF THE SOCIAL SCIENCES, The Macmillan Company, New York, 1948.
- CONSTITUCION Y CODIGOS DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA, Héctor A. Cruz, 1957.
- Revistas y folletos:
- The Journal of Accountancy, American Institute of Accountants.
  - Accountancy, The Institute of Chartered Accountants.
  - Estatutos del Colegio de Economistas y Contadores-Audidores Públicos de Guatemala.
  - Estatutos del Colegio de Abogados de Guatemala.
  - Código de Ética Profesional del Colegio de Abogados de Guatemala.
  - Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.