

189

2ef.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

“COMPARACION ENTRE LAS NORMAS JURIDICAS
Y DE AUDITORIA Y LA RESPONSABILIDAD
DEL AUDITOR”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
EVELIA PEREZ ROBLES

ASESOR. L.C JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1998.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



REPUBLICA NACIONAL
ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN



ASUNTO. VOTOS APROBATORIOS

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Comparación entre las Normas Jurídicas y de Auditoría y la Responsabilidad del Auditor".

que presenta la pasante: Evelia Pérez Robles
con número de cuenta 9460382-6 para obtener el TITULO de
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

A T E N T A M E N T E

"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo de Méx., a 20 de Ago de 199 8

PRESIDENTE

L.C. Juan Cortés Gutiérrez

VOCAL

C.P. Rafael Cano Razo

SECRETARIO

L.C. Ma. Esther Monroy Baldi

PRIMER SUPLENTE

L.C. Rolando Sánchez Peláez

SEGUNDO SUPLENTE

L.C. Olga Antonio Lugo

COM UN INFINITO AGRADECIMIENTO:

Primeramente a Dios, que me concedió el Don de la vida; y a la Santísima Virgen María de Guadalupe, que me ha guiado a través de ella.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, que me escogió como hija suya, y en especial a la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, me recibió con los brazos abiertos.

A mi asesor, C.P. Juan Cortés Gutiérrez, quien me brindó incondicionalmente apoyo y tiempo, siempre.

A mis profesores, por transmitirme sus invaluable conocimientos.

A mi amado esposo, Juan Ramón compañero mío, ya que sin su apoyo y palabras de aliento, no hubiera llegado a esta etapa de mis estudios.

A mis queridos hijos, Eva Paulina, José Ramón y Mariana, quienes son mi fuerza para seguir adelante.

A mis Padres, por su inmenso amor, orientación y guía para que continuara mis estudios.

A mis hermanas y hermanos, por su ejemplo, ayuda y por compartir su tiempo conmigo.

A mis suegros y cuñados por sus consejos y experiencias.

A mi compañera y amiga Orieta, quien me acompañó a través de mi vida universitaria.

A mi Comadre y amiga, Ana María, quien me incitó a continuar mis estudios de bachillerato.

A mis compañeros de la Facultad, por la bella relación que me regalaron.

Con ellos comparto este trabajo, que es la culminación de mi licenciatura, transmitiéndoles con todo mi cariño los frutos que de ella se deriven.

Evelia

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO 1 GENERALIDADES DE LAS NORMAS	
1.1 Antecedentes	1
1.2 Definición	5
1.3 Clasificación	7
1.4 Características	11
CAPÍTULO 2 NORMAS JURÍDICAS	
2.1 Definición	18
2.2 Fuentes de las normas jurídicas	21
2.3 Clasificación	30
2.4 Características	44
2.5 Marco jurídico	45
CAPÍTULO 3 NORMAS DE AUDITORÍA	
3.1 Antecedentes	51
3.2 Definición	56
3.3 Fuentes de las normas de auditoría	57
3.4 Objetivos	61
3.5 Clasificación	63

3.5 Clasificación	63
-------------------------	----

CAPÍTULO 4 COMPARACIÓN ENTRE LAS NORMAS JURÍDICAS Y DE AUDITORÍA. Y LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

4.1 ¿Son las normas de auditoría técnicas o jurídicas?.....	74
4.2 La ley y la profesión contable	82
4.3 La responsabilidad del auditor	99
CONCLUSIONES	119
BIBLIOGRAFÍA	121

INTRODUCCIÓN

Debido a que la conducta del hombre es objeto de regulación, surgen las normas, emitidas por la misma sociedad y para regular su comportamiento dentro de ésta. En el capítulo 1 se hace referencia a las normas en general, como lo son las religiosas, de urbanidad, morales, etc.

El capítulo 2 describe las normas jurídicas, creadas por órganos legislativos. Siendo un vasto conjunto de reglas dirigidas a organizar la sociedad, encaminándola hacia una convivencia pacífica.

También las actividades que realiza el Contador Público como Auditor, se encuentran reguladas por normas de auditoría, a esto se refiere el capítulo 3; dichas normas son establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Las cuales son requisitos de orden general, que deben observarse en un trabajo de auditoría de calidad profesional.

El capítulo 4 trata el problema de que a diferencia de otras normas, las de auditoría tienen carácter obligatorio y al incumplimiento corresponde una sanción que va desde la amonestación (privada o pública) hasta la cancelación definitiva de su registro. Pasando de ser normas técnicas a jurídicas.

Es por ello que el auditor tiene una gran responsabilidad al realizar su trabajo.

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES DE LAS NORMAS

1.1 Antecedentes

1.2 Definición

1.3 Clasificación

1.4 Características

1.1 ANTECEDENTES

La vida en una comunidad primitiva comprometía a todos los individuos en una serie de obligaciones específicas respecto de los demás miembros, los cuales a su vez tenían las mismas obligaciones para con él.

De hecho algunos de los primeros antropólogos daban la impresión de que difícilmente se concebía una desviación individual respecto de las reglas de la costumbre, esto se explicaba esencialmente por la fuerza del hábito y por las creencias sobrenaturales. Se tenía un sistema relativamente armonioso, unificado y estable.

Sociólogos, antropólogos y juristas demostraron que en las sociedades antiguas la religión mantenía la cohesión social y controlaba la conducta individual; "la norma jurídica primitiva no se distingue claramente de los preceptos y doctrinas religiosos y morales"¹; es decir, estaban entremezclados.

Pero, y debido a la propia naturaleza humana, hubo infracciones a las reglas sociales motivadas por

¹ T. B. Bottomore, Introducción a la sociología, p 240

consideraciones de beneficio personal, dando lugar a conflictos; los cuales se resolvían de dos formas: "a) la lucha a muerte entre las partes antagónicas con el triunfo de alguna de ellas..., b) mediante el sometimiento de los contendientes a un elemento superior que fije límites a la conducta de cada uno y concilie los afanes discutidos. Este elemento es la norma..."²

Dadas las diferencias individuales, mientras dos o más personas compartan un tiempo y espacio comunes, persigan objetivos diferentes, estén sujetas a la competencia por los recursos, existirán desajustes en el comportamiento humano; es pues, que las normas van a permitir resolver o mitigar las tensiones y los conflictos entre individuos y grupos con la finalidad de mantener la solidaridad de algún grupo, o bien, nos dan la pauta en nuestra forma de actuar o proceder.

En las sociedades actuales puede observarse la evolución, tanto en el pensamiento como en la práctica social, de aquella distinción tajante entre la norma

² Edgardo Peniche I., Introducción al estudio del Derecho y lecciones de Derecho Civil, p 23

religiosa, la moral y de derecho; primeramente la separación entre moralidad y religión constituye uno de los aspectos más importantes de los cambios culturales del siglo pasado, esta separación se expresa en el hecho de que la religión se ha convertido en un asunto más individual y privado; en cambio, la moralidad es más social, en el sentido de que se ocupa más de la justicia comunal que de la virtud individual.

Por su parte el derecho se ocupa de tres aspectos:

"1) el orden legal, el ajuste de las relaciones y el ordenamiento de la conducta mediante la aplicación sistemática de la fuerza de una sociedad políticamente organizada; 2) los principios que sirven de guía a la determinación de las disputas en una sociedad; 3) el proceso judicial y el proceso administrativo"³.

Todo lo anterior denota que a medida que evoluciona la sociedad, las normas se someten también a cambios, es decir, que están en constante proceso de transformación, ajustándose al "ritmo" de la sociedad.

³ T. B. Bottomore, Introducción a la sociología, p. 242

La distribución desigual de los recursos productivos, aunado a las aptitudes adquiridas por los hombres, la división del trabajo así como la especialización, dan lugar al surgimiento de normas más específicas, para cada actividad o tarea a realizar (además de las ya existentes, morales, sociales, culturales, religiosas, etc.), como los son normas de higiene, de calidad, de fabricación, etc., involucrando diversas profesiones: la Ingeniería, la Arquitectura, la Contaduría, etc.

Para el presente trabajo nos enfocaremos a las normas jurídicas y de auditoría, tratándose éstas en los capítulos subsecuentes.

1.2 DEFINICIÓN

A primera vista el término norma parecería no tener muchas acepciones, sin embargo, y dependiendo del tipo de norma encontramos diferentes definiciones:

"Toda disposición impuesta por la sociedad con el fin de encauzar y regular la conducta individual de las personas. Orienta al hombre a cumplir con sus deberes éticos y jurídicos"⁴

"Mandamiento de conducta, regulador del proceder humano"⁵

"La palabra norma suele usarse en dos sentidos: uno amplio y otro estricto: *lato sensu* aplícase a toda regla de comportamiento, obligatoria o no; *stricto sensu* corresponde a la que impone deberes o confiere derechos. Las reglas prácticas cuyo cumplimiento es potestativo se llaman reglas técnicas. A las que tienen el carácter obligatorio o son atributivas de facultades les damos el nombre de normas"⁶

⁴ Antonio Tovar, Gran diccionario Patria de la lengua española, tomo IV, p 89

⁵ Rogelio Martínez Vera, Fundamentos de Derecho Público, P 27

⁶ Eduardo García Maynez, Introducción al estudio del Derecho, p.4

"...la norma es como una horma, un molde. Existen normas de tipo técnico que indican la manera de obtener un fin práctico y cuyo cumplimiento es voluntario..."⁷

Considerando las definiciones anteriores pasaré a establecer un concepto sobre norma: es la regla que se debe seguir, que dirige nuestro actuar o a que se deben ajustar las conductas, tareas y actividades.

En mi opinión la definición de Maynez es más explícita, hace una separación entre lo que es una norma y una regla técnica, definiendo acertadamente que la obligatoriedad es lo que le da el carácter de norma.

Sin embargo y para el tema que nos atañe, la norma de auditoría podría ser vista como regla técnica, pero como se tratará más adelante, es sin duda una norma , con características similares a la norma jurídica.

⁷ Edgardo Peniche L., Introducción al estudio del Derecho y Lecciones de Derecho Civil, p.23

1.3 CLASIFICACIÓN

Para su estudio, las normas tienen una clasificación tradicional, se dividen en:

a) **Morales.-** Son reglas de comportamiento no escritas, que se arraigan en la mente o conciencia de las personas como una exigencia, regulan la conciencia interior del individuo. Están encaminadas hacia la realización del bien en favor de las personas que rodean al titular de las obligaciones.

Estas normas se las impone el individuo así mismo y, por lo tanto, se transforman en obligatorias cuando la persona humana las acepta y se propone darles cumplimiento. La sanción que podría sobrevenir por la violación de una de estas normas, sería el remordimiento de conciencia.

b) **Religiosas.-** Aquellas actitudes que deben asumir las personas que pertenecen a un credo religioso, se fundan en la relación del hombre con la divinidad, vínculo del que derivan determinados deberes hacia Dios, respecto de sí mismo y en relación a los demás hombres.

Las sanciones que se imponen por su incumplimiento no son económicas ni corporales, sino de conciencia, y las dicta la propia organización.

c) **Del trato social.**- Son usos sociales como la cortesía, decoro, urbanidad, etiqueta; se utilizan para regular el comportamiento de las personas dentro del grupo social. Se aplican con el propósito único y exclusivo de lograr una armonía a través de la observancia de estas reglas.

Estas normas son convencionales, pero no obligatorias, aplicables a todo hombre que vive en una comunidad determinada, en una época dada. Están desprovistas de un medio coactivo que permita vencer la resistencia del sujeto y provoque el cumplimiento de las mismas.

El incumplimiento de las reglas del trato social tienen naturalmente una sanción: el ridículo, exclusión del grupo social, rechazo social; sanción que puede en ocasiones, resultar extremadamente grave para el sujeto y cuyo temor suele ejercer a veces, un influjo vigoroso,

pero que nunca llegará al extremo de imponer al sujeto en forma forzada el cumplimiento del deber omitido.

d) **Jurídicas.**- Ordenamientos de conducta, escritos, de observancia obligatoria, dictados, promulgados y sancionados por el poder público, y que tienen por objeto regular las manifestaciones del comportamiento de los seres humanos.

Son determinaciones obligatorias que imperan, permiten, prohíben y sancionan ciertas conductas humanas.

La sanción susceptible de aplicarse a los infractores por parte de la autoridad competente, es de carácter externo, y puede ser pecuniaria (en dinero), o bien puede ser corporal (pérdida de la libertad), y en algunas legislaciones, hasta la pérdida de la vida.

e) **Técnicas.**- Reglas prácticas de cumplimiento potestativo que prescriben determinados medios, con vista a la realización de ciertos fines.

Éstas no son obligatorias, son de observancia voluntaria, ya que nadie obliga a la realización de

ellas, pero si se quiere conseguir un propósito, el individuo no podrá omitirlas.

Dichas normas son aplicadas en oficios, profesiones y artes, obviamente tienen una sanción, cuando no se cumple con ellas, pero no es económica ni corporal, ésta será ética.

Partiendo de la clasificación anterior, me atrevo a aseverar que las normas de auditoría, en vez de encasillarse dentro de las técnicas, se asemejan a las normas jurídicas; lo cual se podrá apreciar al estudiar las características de las normas.

1.4 CARACTERÍSTICAS

Los diferentes autores coinciden que las normas jurídicas son las únicas de observancia obligatoria que al estar dotadas de juridicidad, son diferentes de cualquier otro tipo de norma (morales, de etiqueta, técnicas, etc.). Estas normas poseen las siguientes características:

a) Son externas

b) Bilaterales

c) Coercibles

d) Heterónomas y,

e) Están provistas de sanción que tiene un carácter externo, y que puede ir desde el simple apercibimiento hasta la privación de la vida.

Para las normas morales y religiosas sus características son:

a) Internas

b) Unilaterales

c) Incoercibles

d) Autónomas

e) Con sanción de carácter Interno

Tanto las normas del trato social como las técnicas tienen características iguales:

e) Con sanción de carácter Interno

Tanto las normas del trato social como las técnicas tienen características iguales:

- a) Son externas
- b) Unilaterales
- c) Incoercibles
- d) Autónomas
- e) Sanción de tipo externa.

Se explicará a continuación en que consiste cada una de estas características:

Externas.- Regulan la conducta exterior de las personas, es necesario que el individuo haga una manifestación exterior de conducta dentro del grupo social, los pensamientos, mientras no se exterioricen no producen efecto alguno, por ejemplo, en el caso de las normas del trato social, si una persona tiene pensado asistir a una cita, llegar tarde, no saludar a nadie, hablar con groserías, etc., mientras no lo realice, no hay problemas, pero si lo hace, su acción producirá consecuencias dentro del ordenamiento social.

Bilaterales.- Frente al sujeto que tiene la obligación de dar, de hacer o de no hacer algo en favor de otro, habrá siempre otra persona que posee el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación. Ya que existe el poder público para exigir el cumplimiento de la obligación.

Es decir, que las normas jurídicas, al mismo tiempo que imponen obligaciones otorgan derechos y en tales condiciones, frente al obligado se encuentra otra persona facultada para reclamarle el cumplimiento del contenido de la obligación.

Coercible.- Esta característica es la que da obligatoriedad a la norma jurídica, cuyo cumplimiento puede exigirse por medio de la fuerza. Por ejemplo si una persona no le paga a otra una cantidad de dinero que deba liquidarle en un día determinado, la ley protegerá al acreedor y obligará al deudor a pagar la deuda contraída; lo anterior, a través de un proceso.

Heterónoma.- Es una particularidad de la norma jurídica, significa que ésta es dictada e impuesta por

órganos o personas gubernamentales, distintos de quienes las deben cumplir. Esto es, los miembros de una comunidad están sujetos al mandato de otras personas.

Las normas jurídicas son impuestas desde fuera de la conciencia y voluntad del individuo, quien debe cumplir con ellas independientemente del juicio de valor que se formule en torno a dichas normas.

Sanción de carácter externo.- Como se indicó, las normas jurídicas están provistas de sanción de carácter externo que puede ser, hasta la privación de la vida.

Para el caso de las normas del trato social, si se infringe una norma de etiqueta, hay un castigo externo que puede consistir en el ridículo, la exclusión del grupo social, etc.

Y para las normas técnicas, la sanción de quien las viole es externa, ya que su trabajo, oficio y en general su actividad a la que se dedique, no quedará correcta, pudiendo perder el trabajo o estando sujetos a que se les demande por incumplimiento (en caso de existir un contrato).

Las otras características son contrarias a las antes mencionadas, es decir, para la bilateralidad, está la unilateralidad; para la heteronomía, la autonomía, etc.

Internas.- A la norma le interesa la conducta interna del individuo; esto es, que actúe de acuerdo con lo que su conciencia le dicta y la sociedad espera de él. Por ejemplo, cuando alguien ayuda a un individuo a cruzar la calle, lo hace porque internamente considera un deber hacerlo.

Unilaterales.- Significa que las normas solamente imponen obligaciones. Tal es el caso de la norma religiosa: "Honra a tu padre y a tu madre..."⁸, es una obligación que no establece explícitamente un derecho a cambio.

Incoercibles.- Esta característica significa que el cumplimiento de la norma no puede ser exigido por la fuerza. Dependen, para su cumplimiento, de la buena disposición que frente a ellas tenga el sujeto obligado, y que nadie puede exigir por la fuerza el acatamiento de

⁸ Sagrada Biblia, éxodo, 20-12, p 89

ellas; no hay quien pueda coaccionar y obligar al individuo a acatar los más elementales principios de conducta moral, religiosa, de cortesía, etc.

Autónomas.- Los individuos actúan siguiendo los mandatos de su propia voluntad.

Para que una norma sea obligatoria es necesario el reconocimiento o adhesión por parte del sujeto, sin que ello quiera decir que no valga por sí misma aún en la hipótesis de que el individuo a quien se dirige no la acepte.

Sanción de carácter interno.- Las personas que cometen una violación a las normas religiosas o morales, pueden verse expuestas al sufrimiento de una sanción que es exclusivamente de carácter interno y que puede consistir en el "remordimiento" de conciencia.

El conjunto de leyes y normas cumple una función determinante en el logro de la convivencia social y en la práctica de las relaciones humanas. Por ello debemos conocerlas y acatarlas, pues solamente mediante el respeto a ellas puede garantizarse la armonía social. En

este orden de ideas, conocer las normas y leyes que nos rigen es el inicio de un proceso que garantiza su cumplimiento y, desde luego, nos brinda el privilegio de tratarnos con respeto y cortesía los unos a los otros.

Las normas exigen un proceder intrínsecamente obligatorio, pero esto es contingente, ya que las personas cuya conducta rigen, como seres dotados de albedrío, son capaces de violarlas.

En ocasiones llegamos a pensar que la convivencia social requiere que los seres humanos tengamos igualdad de pensamientos; ello es falso; al contrario, debemos aprender a respetar las opiniones de los demás; podremos diferir en la manera de entender las cosas, pero no por ello tendremos el derecho de romper el orden social establecido.

La presente tesis se enfocará a las normas jurídicas y las de auditoría, las cuales se examinarán en los siguientes capítulos.

CAPÍTULO 2

NORMAS JURÍDICAS

2.1 Definición

2.2 Fuentes de las normas jurídicas

2.3 Clasificación

2.4 Características

2.5 Marco Jurídico

2.1 DEFINICIÓN

En el capítulo anterior, en la clasificación de las normas en general, se habló brevemente de lo que es la norma jurídica, a continuación se analizarán las definiciones de diferentes autores para abordar el tema más ampliamente.

"Regla que expresa un *deber ser* coactivo, es decir, que confiere a cierto acto, el carácter de acto jurídico (o antijurídico). El Derecho es norma. La Ética es norma. Pero la moral es norma sólo para el sujeto."⁹

"Ordenamiento impero-atributivo que regula la conducta externa de los individuos en sociedad."¹⁰

Siendo el Derecho un conjunto de normas jurídicas, es conveniente revisar algunas definiciones de éste.

"El Derecho es una ciencia normativa, producto de la cultura y objetivación del acontecer humano. Siendo el orden social un conjunto de normas, lógicamente el Derecho que las contiene será también un sistema preceptivo que enuncia no precisamente el modo efectivo

⁹ Juan D. Ramírez Gronda, Diccionario Jurídico, p 79

¹⁰ Rogelio Martínez Vera, Fundamentos de Derecho Público, p 33

de producirse el fenómeno jurídico, sino cómo debe producirse.”¹¹

“Conjunto de las leyes y disposiciones que determinan las relaciones sociales desde el punto de vista de las personas y de la propiedad.”¹²

“El Derecho, en su sentido objetivo, es un conjunto de normas. Trátase de preceptos impero-atributivos, es decir, de reglas que, además de imponer deberes, concede facultades.”¹³

Las definiciones anteriores, coinciden que se trata de reglas que regulan la conducta externa de los individuos cuando se desarrollan en un grupo social, que además impone deberes y obligaciones.

En mi opinión, el Derecho es un producto eminentemente social y como tal, se encuentra sujeto a constantes cambios con los cuales se trata de buscar el perfeccionamiento de las normas que lo integran para conseguir así el mejor bienestar de las personas sujetas

¹¹ Edgardo Peniche López, Introducción al estudio del Derecho y Lecciones de Derecho Civil, p 15

¹² Antonio Iovar, Gran diccionario Patria de la lengua española, Tomo II, p.21

¹³ Eduardo García Maynez, Introducción al estudio del Derecho, p 36

a ellas, mediante la cada vez más frecuente realización del valor justicia.

Al utilizar la palabra Derecho de forma indistinta que normas jurídicas, es simplemente porque el conjunto de éstas, como señalé anteriormente son propiamente el Derecho.

Es de señalarse que Maynez en su definición indica "...en su sentido objetivo...", esto es, que el Derecho dependiendo de su clasificación tiene diferentes acepciones como veremos posteriormente.

2.2 FUENTES DE LAS NORMAS JURÍDICAS

Generalmente recibe el nombre de fuente aquello de donde emana o procede algo. En relación con la ciencia del derecho debe entenderse por fuente aquella institución, conducta, procedimiento o resolución gubernativa de donde emana la norma jurídica.

Las fuentes del derecho se clasifican en tres grandes grupos: históricas, formales y materiales.

Las fuentes **históricas** están constituidas por los documentos en donde se puede localizar el asentamiento de la norma jurídica. En la antigüedad, esas normas quedaban asentadas en piedra, en tablas de arcilla, en metal, en papiro, etc. En los tiempos modernos, las fuentes históricas del derecho se localizan en libros, documentos, tratados, etc.

En el derecho mexicano, la fuente histórica por excelencia es una publicación que edita el gobierno mexicano a través de la Secretaría de Gobernación y que se denomina *Diario Oficial de la Federación*, y en las diversas entidades federativas que conforman la República

en periódicos o gacetas que editan los gobiernos respectivos.

Por su parte, las fuentes **formales** del derecho son los procesos de creación de las normas jurídicas. Para el derecho estas fuentes, por orden de importancia son las siguientes:

- a) La ley
- b) La jurisprudencia
- c) La costumbre
- d) La doctrina.

Siendo fuentes directas del derecho la ley y la jurisprudencia. En cambio, las fuentes indirectas del derecho, son la costumbre y la doctrina.

El tercer grupo en que quedaron divididas las fuentes del derecho, está integrado por las llamadas fuentes **materiales** del derecho, y son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas.

Estas fuentes materiales, llamadas también fuentes reales del derecho se reducen a dos. Una está constituida por el ideal de justicia que persigue la aplicación de la

norma jurídica, y la otra está conformada por las circunstancias históricas en que se desenvuelve la sociedad humana en un lugar y momento determinado.

Debe advertirse que en relación con estas fuentes reales del derecho, las normas jurídicas no se forman con su sola presencia, sino que se requiere, para su existencia, de la acción causal de los órganos de autoridad que crea la norma de derecho, y quien trata de armonizar, al expedir la norma, el ideal de justicia de los seres humanos, con las necesidades materiales que experimente la sociedad humana en un lugar y momento determinados.

A continuación se hará un estudio de las fuentes formales del derecho, por considerarse que dentro de los grupos en que se dividieron las fuentes, es el más rico en contenido.

LA LEY

Ésta es la primera fuente formal. La ley se conceptúa como la norma jurídica dictada y promulgada por el poder público a través de un proceso previa y claramente

determinado, y mediante el cual, se crean reglas de conducta de observancia general. Algunos autores, al referirse a esta fuente de derecho, le denominan *legislación*, pero para una mayor facilidad de entendimiento, a esa legislación se le llamará ley.

La ley como fuente del derecho debe reunir dos requisitos fundamentales: el material y el formal.

El *requisito material* se traduce en que una ley, para que pueda tener tal carácter, debe ser general, impersonal y abstracta.

La generalidad significa que la ley debe expedirse para ser aplicada a todos los actos de conducta humana que queden dentro de los supuestos de esa ley, en un lugar y momento determinados.

Una ley, para tener tal carácter, debe ser impersonal, lo cual significa que no puede aplicarse a una o a unas personas previamente determinadas por la propia ley, sino que al expedirse deberá aplicarse a todas las personas cuya situación concreta pueda quedar comprendida en los supuestos señalados por la misma ley.

En cuanto a la abstracción, que es también un requisito fundamental de toda ley, se puede expresar que, cuando ésta se expide, es para regir un número indeterminado de casos y situaciones.

Se denomina *requisito formal* de una ley al procedimiento que necesariamente se debe seguir para ponerla en vigor.

Este procedimiento, en casi todas las legislaciones del mundo, está integrado por las siguientes y sucesivas etapas: la iniciativa, la discusión, aprobación, sanción y la promulgación y publicación.

a) Iniciativa. - Según el artículo 71 Constitucional, "el derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al presidente de la República

II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y

III. A las legislaturas de los Estados."¹⁴

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p 58

b) Discusión .- Las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar su aprobación. Donde se inicia un proyecto, se le llama Cámara de origen y a la otra Cámara revisora.

c) Aprobación.- Cuando las Cámaras aceptan un proyecto de ley.

d) Sanción.- Es la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. El presidente puede negar su sanción a un proyecto (derecho de veto).

e) Promulgación y publicación .- Acto por el cual la ley aprobada y sancionada se da a conocer en el Diario Oficial de la Federación y para las leyes de carácter local en los Diarios o Gacetas Oficiales de los Estados.

LA JURISPRUDENCIA

"La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo. En la otra, sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales"¹⁵.

¹⁵ Eduardo García Máynez, Introducción al estudio del Derecho, p 68

Basándonos en el segundo significado, en el Derecho Mexicano, la jurisprudencia es el caudal de opiniones expresadas por peritos en derecho que, basados en su conocimiento y en su intuición de lo justo, resuelven casos problemáticos.

La jurisprudencia es una fuente muy importante del derecho, porque a través de ella los jueces complementan y perfeccionan la norma jurídica.

LA COSTUMBRE

Esta fuente del derecho se ha conceptualado como la práctica reiterada y constante de una forma de conducta, con la convicción de que está corresponde a una norma de derecho. La costumbre está integrada por dos elementos, uno objetivo o material que es la práctica reiterada y constante de determinados actos o hechos, y el otro elemento que es exclusivamente subjetivo o psicológico, y que consiste en la convicción de que conforme a derecho, ese hecho o acto constituye un derecho o una obligación.

En los países de derecho escrito, y en el derecho público de esos países, la costumbre es una fuente

indirecta y excepcional del derecho. Los órganos del Estado se rigen por facultades expresas, es decir, sólo pueden hacer aquello que expresamente les permitan las disposiciones jurídicas.

La costumbre sólo se podrá utilizar cuando no haya una norma jurídica que se ocupe de una situación determinada, porque si esta norma existe, la costumbre no podrá sustituirla. "Contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario"¹⁶.

LA DOCTRINA

Ésta es una fuente indirecta del derecho, y se conceptúa como el conjunto de las opiniones que los tratadistas exteriorizan sobre determinadas normas jurídicas o sobre ciertas formas de conducta de los individuos, con el propósito de resolver cuestiones que, o no están tratadas por la disposición jurídica, o ésta es susceptible de interpretaciones distintas por su oscuridad o por sus dificultades técnicas de aplicación.

¹⁶ Código Civil para el Distrito Federal, art. 10, p. 43

Sin embargo, la doctrina nunca podrá tener fuerza legal obligatoria; las opiniones doctrinales son simples elementos de apoyo para encauzar la resolución de un problema jurídico dentro de las normas legales aplicables.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina le prestan indirectamente una gran utilidad al derecho, porque los legisladores, es decir, los funcionarios gubernamentales encargados de hacer las leyes, estudian detenidamente tanto las resoluciones emanadas de las tesis jurisprudenciales, como de las opiniones doctrinarias, y frecuentemente sirven dichas fuentes para actualizar, perfeccionar y modernizar a las disposiciones jurídicas.

2.3 CLASIFICACIÓN

Existen tantas clasificaciones como criterios de división pueda haber, pero apegándose en lo posible a un método sistemático; "las clasificaciones tienen únicamente valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas... agruparemos las normas del derecho desde el punto de vista de:

- a) El sistema a que pertenecen
- b) Su fuente
- c) Su ámbito espacial de validez
- d) Su ámbito temporal de validez
- e) Su ámbito material de validez
- f) Su ámbito personal de validez
- g) Su jerarquía
- h) Su sanción
- h) Su cualidad
- j) Sus relaciones de complementación
- k) Sus relaciones con la voluntad de los particulares"¹⁷.

¹⁷ Eduardo García Maynez, Introducción al estudio del Derecho, p 78

a) Clasificación de la norma jurídica desde el punto de vista del sistema a que pertenecen.

Todo precepto jurídico pertenece a un sistema normativo, así los preceptos que se hallan mediata o inmediatamente subordinados a la Constitución Mexicana, por ejemplo, forman parte del sistema jurídico de nuestro país.

Las normas por el sistema al que pertenecen pueden ser de Derecho Nacional, Derecho extranjero o de Derecho Uniforme.

Las primeras porque rigen en un país o nación determinados. Las segundas, porque no rigen en el mismo sino en países distintos; y las terceras por regir de manera uniforme en varios países que han convenido, mediante tratados, en sujetarse a ellas con respecto a ciertas materias.

b) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su fuente.

Las normas pueden ser de Derecho Escrito, de Derecho no Escrito y de Derecho Jurisprudencial.

Las de Derecho Escrito se llaman así porque provienen de la labor específica de los órganos legislativos, como el Congreso de la Unión en nuestro País.

Las normas de Derecho no Escrito derivan de la costumbre, se les denomina de derecho consuetudinario.

Por último las que provienen de la actividad de determinados tribunales (como la Suprema Corte de Justicia, en México) se les llama de Derecho Jurisprudencial.

c) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito espacial de validez.

Las normas pueden ser generales y locales, según se apliquen en toda la extensión territorial de un Estado soberano o solamente en una parte del mismo.

En nuestro País deben distinguirse también las normas municipales, de tal modo que serían tres las categorías existentes atendiendo al ámbito espacial de validez: generales, de aplicación en toda la República, locales, de aplicación en los diversos Estados federativos y

municipales, aplicables únicamente en los límites de cada Municipio.

d) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito temporal de validez.

La norma se clasifica tomando en consideración el periodo o lapso de tiempo en que debe regir. En este sentido las normas serán: de vigencia determinada y de vigencia indeterminada.

Las primeras establecen previamente cuando comienzan a ser obligatorias y cuando dejan de serlo. Y las segundas se limitan a fijar el día que entran en vigor, pero sin determinar su cancelación.

e) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito material de validez.

Los preceptos jurídicos pueden ser clasificados de acuerdo con la índole de la materia que regulan. Esta clasificación tiene su base en la división del derecho objetivo en una serie de ramas. Desde este punto de vista, las normas jurídicas pueden ser: de derecho público, de derecho privado y de derecho social.

Hablamos de Derecho Público cuando la relación jurídica se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.

Se trata de Derecho Privado si en la relación los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en un plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana.

En la época contemporánea, aparece un tercer agregado a esta división del derecho, es la del Derecho Social, que es el agrupamiento de personas que desempeñan un papel importante dentro de la vida del Estado, tales como empresarios, trabajadores, campesinos, etc.

f) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su ámbito personal de validez.

Se clasifica a la norma con referencia a los sujetos o personas a quienes puede aplicarse. Son generales o abstractas y concretas o individualizadas.

Las primeras, en base al artículo 4° constitucional y además se dirigen a un número indefinido y general de personas.

Las segundas se refieren a una pluralidad determinada y fija de sujetos, como las leyes para el ejército y fuerza aérea, que sólo son aplicables a los militares.

g) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su jerarquía.

Por su jerarquía las normas se han clasificado en coordinadas y subordinadas, esto es , la interdependencia que existe entre ellas, situándolas en una escala decreciente.

Las coordinadas tienen igual categoría entre si; las subordinadas se supeditan a otras normas de mayor grado jerárquico.

En México, la norma de suprema jerarquía es la Constitución Política Federal; las varias leyes que inmediatamente derivan de ella son coordinadas entre sí, ya que mantienen la misma jerarquía.

h) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de sus sanciones.

Según la sanción se clasifican en normas perfectas, normas menos perfectas y normas imperfectas.

La norma perfecta establece una sanción suficiente para reprimir la violación castigando al autor con la nulidad del acto y posiblemente pena corporal o económica.

Las normas menos perfectas son aquellas cuya sanción no anula completamente los efectos jurídicos que causa la violación pero establecen penas proporcionales.

La norma imperfecta es la que carece de sanción según opinan algunos autores, pero tal concepto negaría la definición de la norma misma. Lo que sucede es que el precepto no reúne los elementos necesarios para considerarse norma jurídica.

i) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de su cualidad.

La norma puede ser: positiva o negativa ya sea que ordene una acción o una abstención.

Las primeras se llaman también permisivas porque facultan determinados actos; las segundas se les llaman igualmente prohibitivas en virtud de que impiden un comportamiento dado.

j) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de sus relaciones de complementación.

Las relaciones de complementación hacen que la norma sea primaria o secundaria.

Las primarias tienen sentido pleno por sí mismas; las secundarias son explicativas o complementarias de las anteriores y sólo tienen sentido cuando se les relaciona con ellas.

k) Clasificación de las normas jurídicas desde el punto de vista de sus relaciones con la voluntad de los particulares.

Las normas son taxativas o dispositivas atendiendo a su relación con la voluntad de los particulares.

Las taxativas necesariamente deben cumplirse aún contra la voluntad de los sujetos; en cambio las

dispositivas pueden dejar de aplicarse en algún caso concreto por voluntad expresa de los particulares.

Como se indicó en la definición de derecho, éste contempla varios conceptos dependiendo de su clasificación.

La palabra derecho, viene de la voz latina *directum* que significa lo que es recto, lo que no se inclina ni a uno ni a otro lado, tiene varias acepciones; las dos principales son: el derecho considerado como ciencia, o sea, el conjunto de normas que en forma obligatoria regulan la conducta exterior de las personas, que es el derecho objetivo y; el derecho subjetivo, que es el facultamiento de conducta otorgado por la norma al sujeto.

Así por ejemplo, cuando decimos: la Constitución política del país es la suprema ley, estamos hablando del derecho objetivo, en cambio, cuando señalamos: de acuerdo al artículo 1° de la Constitución, toda persona tiene facultad para hacer uso de los derechos consignados en capítulo correspondiente de dicha Carta Magna, como

transitar libremente por el territorio nacional, dedicarse a la profesión, comercio o trabajo que más le agrade siendo lícito, etc. nos estamos refiriendo indudablemente al derecho subjetivo.

DIVISIÓN DEL DERECHO SUBJETIVO

De conformidad con nuestros ordenamientos jurídicos, el derecho subjetivo puede ser de tres clases: público, político y civil.

El primero lo poseen todas las personas que se encuentren dentro del territorio nacional, sin importar sexo, edad o nacionalidad. Los derechos subjetivos públicos se encuentran consignados principalmente en los primeros 28 artículos de la Constitución.

Los derechos subjetivos políticos son aquellos que solamente pueden ser poseídos por las personas que tienen la calidad de ciudadanos, en México el artículo 34 de la Constitución Política del país expresa quienes tienen la calidad de ciudadanos.

Los derechos subjetivos civiles están formados por un conjunto de facultades que se le otorgan al individuo

para salvaguardar sus intereses económicos, sus relaciones familiares, su estado civil, etc.

DIVISIÓN DOCTRINAL DEL DERECHO OBJETIVO

El derecho objetivo, desde el punto de vista doctrinal, tiene una doble división, y así, se habla del derecho natural y del vigente.

Por derecho natural debemos entender aquél conjunto de valores filosóficos que nacen con la misma naturaleza humana, y que el hombre debe invariablemente respetar al elaborar las normas jurídicas que van a regular sus relaciones sociales. Por ejemplo, son principios del derecho natural: la justicia, la equidad, el respeto a la vida, a la propiedad, etc.

El derecho vigente está formado por un conjunto de normas que en un determinado país y en cierto momento, el Estado considera obligatoria su observancia. En consecuencia, un ordenamiento vigente es aquél que está elaborado con todas las formalidades prescritas por las propias leyes de la materia.

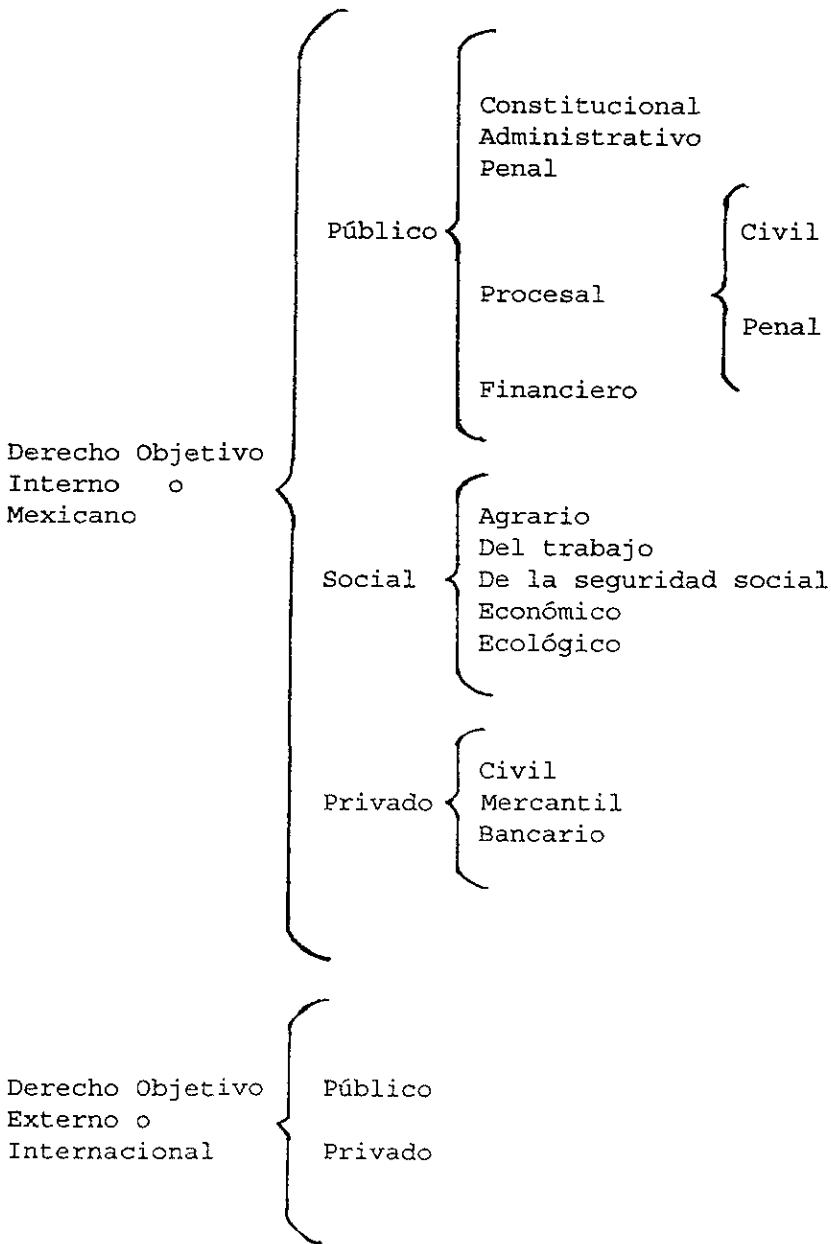
DIVISIÓN TRADICIONAL DEL DERECHO OBJETIVO

Para estudiar el derecho objetivo, los autores han dividido esta ciencia en tres grandes partes (como se indicó en la clasificación de la norma jurídica desde el punto de vista de su ámbito material de validez): derecho público, privado y social.

Inicialmente, y en tiempos anteriores la división únicamente era en derecho público y privado, pero existía una disputa en cuanto al derecho del trabajo y el agrario, algunos tratadistas opinaban que pertenecían al derecho público, algunos otros, que al privado.

Es más, existía un problema de tiempo atrás sobre la misma división del derecho publico y privado, García Maynez dedica su capítulo X para establecer una distinción entre ambos.

Aunque existía controversia respecto a esta división, actualmente parece haber desaparecido, a continuación mostraré un cuadro sinóptico que permite visualizar esta división y sus subdivisiones.



Puede apreciarse que han ido en aumento las subdivisiones del Derecho en virtud, de la propia especialización del trabajo.

Considero que esta división permite, incluso a los mismos estudiosos del Derecho tener un panorama más amplio en cuanto al mismo.

2.4 CARACTERÍSTICAS

Debido a que en el primer capítulo se estudió ampliamente las características de las normas jurídicas, en este apartado solamente trataremos el tema brevemente.

La norma jurídica presenta las siguientes características:

a) Heterónoma.- La norma es creada por un sujeto distinto del destinatario de la norma.

b) Bilateral.- Impone deberes, concede facultades

c) Exterior.- Se refiere a la adecuación externa de la conducta con el *deber estatuido*.

d) Coercible.- En caso de inobservancia de la norma, es posible obligar a su cumplimiento por medio de la fuerza.

e) La sanción de que están provistas tiene también un carácter externo y puede ir desde el apercibimiento hasta la privación de la vida.

Me permito en este espacio señalar el objetivo del derecho, como se estudió al principio, es: regular la conducta de los individuos y mantener la paz social.

2.5 MARCO JURÍDICO

La constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la ley suprema del país, es fundamento de la organización del Estado Mexicano; todas las demás leyes de nuestro país deben estar subordinadas a ella.

Nuestra Constitución Política es una de las más adelantadas, ya que en ella se incluyen por primera vez en el mundo las garantías sociales consagradas en los artículos 27° y 123°. Este ejemplo fue tomado por las constituciones de otros países.

La Carta Magna de México está dividida en dos partes, una denominada "Dogmática" que abarca los derechos individuales y sociales, y otra llamada "Orgánica" que comprende, como su nombre lo indica, la organización del Estado, su funcionamiento, la división de los Poderes y la responsabilidad de los funcionarios públicos.

En ella se consideran todas las aspiraciones del pueblo mexicano.

Estudiaremos brevemente la parte dogmática, así, los derechos del hombre como individuo, mejor conocidos como

derechos o garantías individuales, pueden clasificarse en tres grandes grupos: de igualdad, libertad y seguridad jurídica.

Por otra parte, los derechos del hombre como integrante de un grupo social, llamados derechos sociales, se dividen en tres grandes apartados: el régimen patrimonial, el régimen laboral y el régimen familiar.

Con objeto de dejar debidamente aclarada la división de los derechos individuales y sociales, a continuación trataremos cada uno de ellos.

Los **derechos de igualdad** son los que se basan en la idea de que todos hombres son iguales y que lo desigual por naturaleza es igual ante la ley. Como ejemplo de estos derechos encontramos, entre otros, los siguientes:

- Goce de las garantías otorgadas por la Constitución.
- Prohibición de la esclavitud.
- Igualdad ante la ley sin distinción de raza, sexo, religión o clase social.

- Prohibición de ser procesados por leyes privativas o tribunales especiales.

Los **derechos de libertad** son los que establecen que todo hombre nace libre y que la libertad es el anhelo más caro de la humanidad, por lo cual no debe atentarse contra ella; consisten en asegurar al hombre su libre actuación en el tiempo y en el espacio en que se encuentren.

Entre estos derechos, encontramos los siguientes:

- Libertad de trabajo

- Prohibición de privar al trabajador del producto de su trabajo

- Libertad de entrar y salir del país y viajar por su territorio.

- Libertad de imprenta y de escribir.

Los **derechos de seguridad jurídica** son los principios a los cuales debe someterse la autoridad al aplicar la ley a casos concretos. Entre ellos, podemos mencionar los siguientes:

- Prohibición de hacerse justicia por propia mano

- Irretroactividad de la ley en perjuicio de alguien
- Inviolabilidad de correspondencia y domicilio
- Prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo delito

Los **derechos sociales** son aquellos dictados en favor de los hombres que integran un grupo social determinado, como los trabajadores, los campesinos, los indígenas, los consumidores, etc. Su esencia son las necesidades más apremiantes de los grandes núcleos de la población.

Los derechos sociales se clasifican para su estudio, en tres grandes apartados: patrimoniales, laborales y familiares; veamos a continuación cada uno de ellos.

Patrimoniales.- Son aquellos de los cuales dispone el hombre para defender su patrimonio, entre ellos podemos mencionar los siguientes:

- El régimen comunal y ejidal para la explotación de las tierras, bosques y aguas.
- El régimen de la pequeña propiedad ganadera y agrícola.
- La protección al consumidor.

Laborales. - Se refieren a las disposiciones en favor de los trabajadores; entre estos derechos podemos mencionar los siguientes:

- Establecimiento de jornadas de trabajo
- Trabajo digno y socialmente útil
- Participación en las utilidades de las empresas

Familiares.- Todos aquellos que velan por los intereses de la familia en lo general; por ejemplo:

- Vivienda digna
- Establecimiento del Registro Civil
- Libre determinación del número de hijos.

Todos los seres humanos, desde que nacemos, vivimos permanentemente agrupados, en la familia, en la escuela, en el trabajo, etc.; siempre estamos acompañados por un gran número de personas con las que establecemos relaciones sociales y asumimos ciertas actitudes y comportamientos, tales como el respeto, la consideración la tolerancia a los demás, necesarios para lograr la convivencia y el desarrollo social.

La sociedad estará siempre regulada por un serie de normas creadas y establecidas por la misma sociedad o por el poder público, para hacer posible la existencia y el progreso de las relaciones humanas.

Por último, un axioma de Derecho es el siguiente:

“El individuo puede hacer todo, menos lo que está prohibido, en tanto que los órganos del Estado pueden hacer sólo aquello que les está permitido por las leyes”. Esto se traduce en un sólo concepto: la sociedad debe vivir bajo un régimen de **Derecho**.

CAPÍTULO 3

NORMAS DE AUDITORÍA

3.1 Antecedentes

3.2 Definición

3.3 Fuentes de las normas de auditoría

3.4 Objetivos

3.5 Clasificación

3.1 ANTECEDENTES

A principios de este siglo (1917) se formó la primera agrupación profesional, denominada Asociación de Contadores Públicos, contando con sólo once miembros.

El 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México que tenía como fin agrupar a los miembros de la profesión.

En 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) adquiere el carácter de Organismo Nacional, y en 1977 obtiene el reconocimiento oficial de Federación de Colegios de Profesionistas.

En el capítulo de Disposiciones Generales se indica que "uno de los objetivos fundamentales del Instituto, que están consagrados en sus estatutos, consiste en propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.

Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una

Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de:

- Estatutos
- Ética profesional
- Educación profesional continua
- Principios de contabilidad
- Normas y procedimientos de auditoría."¹⁸

Para el año de 1955 se establece la Comisión de Procedimientos de Auditoría, denominándola posteriormente en 1971 como Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA).

Esta Comisión tiene el propósito fundamental de establecer los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Además, define conceptos fundamentales de la Auditoría, los procedimientos aplicables en su ejercicio

¹⁸ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Capítulo de Disposiciones Generales.

y el estudio de situaciones especiales que surgen en su desarrollo.

Para formar parte de esta Comisión, se deberán reunir ciertos requisitos de calidad:

- Gozar de prestigio profesional en la realización de su trabajo.

- Tener cuando menos seis años de ejercicio profesional.

- Ser el responsable del área técnica o tener una posición importante en la entidad donde labore.

- Deberá ser socio de la firma donde se desempeña en la contaduría pública independiente.

- Haber sido expositor o conferencista de cursos o seminarios, o haber sido profesor en instituciones donde se imparta la carrera de contaduría pública.

Los boletines que emite la CONPA se clasifican en:

- Normas de auditoría
- Procedimientos de auditoría
- Otras declaraciones.

Los procedimientos de auditoría y demás recomendaciones de naturaleza práctica, que se incluyen en los boletines, deberán ser aprobados por la mayoría de los miembros de la Comisión, respecto de cómo llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener evidencia suficiente y competente, y en general de realizar el trabajo en forma profesional y satisfactoria.

La emisión de boletines es constante, en la medida que la Comisión considere necesario, para dar solución a la problemática a que se enfrenta la profesión con respecto de la evolución de los acontecimientos económicos de estos tiempos en nuestro País.

Es de señalarse que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos forma parte, al igual que otras asociaciones de contadores de varios países, de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) fundada en 1977, con el propósito de impulsar el desarrollo y realce de la profesión contable a nivel mundial.

El Consejo de IFAC estableció un Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir normas sobre las prácticas de Auditoría.

La IAPC pretende que las normas internacionales de auditoría sean de aplicación mundial, sin embargo no ha sido posible, por las diferencias socioeconómicas y políticas de los países miembros, pero cuando la normatividad de nuestro País no contemple algún asunto contenido en las normas internacionales, se recomienda que se utilicen de forma supletoria.

3.2 DEFINICIÓN

En la actualidad todo trabajo, producto o servicio es sometido a controles de calidad; también el auditor debe sujetarse a un control de calidad, no sólo en cuanto a su trabajo se refiere, sino también respecto de él mismo.

Con la necesidad de implantar políticas y procedimientos que den una seguridad que el auditor desarrolla su profesión con la mayor calidad, el IMCP a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emite las normas de auditoría las cuales se definen como:

"Requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo."¹⁹

Estos requisitos son de orden general y deben observarse en toda actividad de Auditoría para garantizar la confianza que el cliente y público en general ha depositado en el auditor.

¹⁹ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1010-5

3.3 FUENTES DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

Las normas de auditoría no nacen de manera repentina, es a través del tiempo que el IMCP ha estudiado la manera de unificar criterios, de establecer procedimientos mínimos para alcanzar la alta calidad en el trabajo profesional de la auditoría.

Es así que "las fuentes de las normas de auditoría son los orígenes de donde emanan, donde nacen dichas normas.

- Costumbre.- Es la repetición constante que la colectividad considera obligatoria.

- Usos.- Es una repetición constante

- Evolución tecnológica.- Proceso de cambio paulatino que modifica las estructuras.

- Proceso del IMCP.- Pasos o procedimientos a seguir en la creación de normas de auditoría."²⁰

²⁰ Israel Sánchez Osorio, Auditoría I, p.88

Costumbre y Usos

Tanto la costumbre como el uso son prácticas reiteradas y constantes de una forma de conducta, y la única diferencia que hay entre estas dos, es la que una, la costumbre es más general, en tanto que el uso se refiere a una práctica de cierta forma de conducta por un grupo más reducido de personas.

Evolución Tecnológica

De unos años a la fecha se ha incrementado notablemente el avance tecnológico, lo que ha provocado a la par, una evolución en las empresas, estos cambios constantes dan lugar al surgimiento de nuevas normas de auditoría.

Proceso del IMCP

De acuerdo al artículo 5.08, de los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el proceso para la emisión de Boletines es el siguiente:

a) Aprobación del proyecto por los votos expresos de las dos terceras partes de los miembros de la comisión.

b) El Comité Ejecutivo Nacional, a través del Vicepresidente de Legislación, dará a conocer la fecha en que entrará en vigor y expresará, en su caso, la obligatoriedad de la aplicación y observancia.

Los boletines de carácter obligatorio en su aplicación, tendrán un plazo de difusión y auscultación de dos meses mínimo, para hacer llegar al Comité Ejecutivo Nacional y a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, las sugerencias y observaciones necesarias.

Terminado este plazo, la CONPA presentará a la consideración del Comité Ejecutivo Nacional los textos respectivos definitivos para que sean promulgados como disposiciones fundamentales.

c) El Comité Ejecutivo Nacional hará la promulgación del texto definitivo, si como resultado de la votación que efectúe para este propósito, las dos terceras partes de sus integrantes se pronuncia en favor de ello.

d) Los boletines entrarán en vigor en la fecha en que se publique en los medios de difusión del IMCP.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría reconoce como fuente de las normas de auditoría los siguientes dos hechos:

" - La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.

- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales."²¹

²¹ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1010-5

3.4 OBJETIVOS

Para poder establecer los objetivos de las normas de auditoría, es necesario estudiar los objetivos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría estos son:

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

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

c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y

d) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.”²²

En mi opinión, los objetivos de las Normas de Auditoría son:

- a) Regular la conducta del Contador Público en su labor de Auditoría.
- b) Establecer límites de calidad en su trabajo, persona e información.
- c) Unificar criterios entre los auditores.
- d) Sustentar las bases de su opinión.

²² IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Capítulo de Disposiciones Generales

3.5 CLASIFICACIÓN

"Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información."²³

NORMAS PERSONALES

Se refieren a la persona del auditor. Éste debe ser un experto en la materia, siendo profesional en su actuación y observando principios éticos.

Existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de asumir un trabajo de auditoría y cualidades que mantendrá a lo largo de su vida profesional.

Las normas personales se clasifican:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Cuidado y diligencia profesionales
- Independencia.

²³ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1010-5

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El auditor debe tener conocimientos técnicos, adquiridos en una Universidad o Institución a nivel Superior y haberse titulado como Contador Público.

La auditoría requiere de la reunión de conocimientos, madurez y habilidades que no se obtienen con la sola preparación académica; debe complementarse ésta con la experiencia práctica, además de actualización constante a través de seminarios técnicos, cursos de actualización, suscripción a revistas especializadas, etc.

La capacidad profesional se refiere a alcanzar cierta madurez de juicio que se consigue mediante el entrenamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y a la elección de la mejor solución a dichos problemas.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

El auditor, como cualquier profesionista, y en general como cualquier ser humano es falible y se encuentra al margen del error; para reducir al mínimo ese grado de error en su trabajo, deberá desempeñarlo con

cuidado, dedicación y esmero, poniendo toda su capacidad profesional, con buena fe e integridad ética.

INDEPENDENCIA

La independencia mental es la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

A este respecto el Código de Ética Profesional, expedido por el IMCP, hace hincapié en este requisito, en el postulado II señala que "Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial."²⁴

Así mismo en el artículo 2.21 del mismo Código se establecen reglas precisas de las situaciones en las que se supone que el auditor no tiene independencia de criterio, y por lo tanto, no puede dictaminar, cuando: es pariente en línea recta del propietario o administrador de la empresa a auditar, es director o propietario de la misma empresa, tenga o haya tenido vínculo económico en

²⁴ IMCP, Código de Ética Profesional, p.7

la empresa, reciba participación directa sobre los resultados, etc.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Al hablar de cuidado y diligencia profesionales, resulta difícil establecer los lineamientos para determinar cuándo se es cuidadoso y diligente, pero existen elementos básicos profesionales que deben ser cumplidos; éstos elementos constituyen las normas de ejecución del trabajo, al cumplir con estas normas, se entenderá que hubo cuidado y diligencia profesionales.

Las normas de ejecución del trabajo se clasifican en:

- Planeación y supervisión
- Estudio y evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN

Antes de que el auditor inicie su examen debe conocer la entidad a auditar, a través de la apreciación a juicio de las características generales de la empresa, para poder así planear su trabajo a desarrollar.

Con lo anterior el auditor establece una situación que garantiza razonablemente la atención de los puntos más importantes, así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y con ello, emitir una opinión.

Ya que la auditoría es un trabajo extenso, el auditor se auxilia de colaboradores a los que debe asignar responsabilidades, delegar actividades y funciones específicas; pero ello no lo releva de su responsabilidad total.

Esta situación hace necesaria la supervisión del trabajo para de esta manera, estar seguro de que el trabajo realizado por los ayudantes cumple con lo planeado.

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

En base al control interno existente en la empresa, el auditor podrá establecer los procedimientos, su alcance y oportunidad.

Para efectuar el estudio del control interno existen tres métodos:

Método descriptivo.- Es una explicación, por escrito, de los procedimientos establecidos para la ejecución de las operaciones específicas del control interno.

Método de cuestionarios.- Se elabora previamente una relación de preguntas sobre aspectos básicos de la operación que se va a investigar, después se aplica el cuestionario, obteniendo las respuestas.

Método gráfico.- Este método tiene como base los diagramas de flujo y a través de éstos se puede apreciar fácilmente las fases o secuencias de las operaciones

La evaluación del control interno es la impresión que se fija el auditor respecto del control interno si es razonable o suficiente.

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

El auditor debe obtener, a través de los procedimientos que aplique, evidencia comprobatoria suficiente y competente, en la medida que lo necesite para tener una base objetiva para emitir su opinión, esto es, elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables

empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, etc., de ahí que la documentación contable por sí sola no represente toda la evidencia que el auditor necesita para basar su opinión objetiva y profesional.

La evidencia comprobatoria es suficiente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola, o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el auditor llegue a tener la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar y los criterios que está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

En general, el auditor va a dar cumplimiento a las normas de ejecución del trabajo al utilizar técnicas y procedimientos de auditoría.

Las técnicas de auditoría, son las reglas de investigación y prueba que el Contador Público usa para allegarse la información y comprobación que requiere para poder expresar una opinión objetiva y profesional.

Estas técnicas implican diversos métodos aplicables a lo largo de la auditoría; es la experiencia y juicio del contador los que le van a dar la pauta para saber cuales utilizar, en que momento y con que amplitud emplearlas.

Por su parte, los procedimientos de auditoría, son la agrupación de las técnicas de auditoría, que va a aplicar el auditor a una cuenta o a un grupo de circunstancias que tengan relación con los estados financieros.

Como se indicó, el estudio y evaluación que el Contador Público realice, le permitirá dar determinada extensión o alcance a cada procedimiento, es decir, la intensidad y profundidad de los procedimientos. La oportunidad se refiere a la época en que se aplicarán los mismos, en la revisión de partidas específicas.

NORMAS DE INFORMACIÓN

Al concluir el examen de los estados financieros, el auditor expresa su opinión en la que establece el trabajo desarrollado y las conclusiones a las que llegó. A dicha opinión se le llama dictamen o informe.

A través del dictamen el cliente y el público se dan cuenta del trabajo del auditor, ya que generalmente es la única parte del trabajo que queda a su alcance.

Es por ello que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece normas que regulan la calidad y requisitos mínimos del dictamen e información que se presenta.

Dichas normas se exponen a continuación:

"ACLARACIÓN DE LA RELACIÓN CON ESTADOS FINANCIEROS O INFORMACIÓN FINANCIERA Y EXPRESIÓN DE OPINIÓN"

En todos los casos en que el nombre del contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia en las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

BASES DE OPINIÓN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;

b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;

c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros."²⁵

Las Normas de Auditoría, son a lo largo del ejercicio profesional del auditor, la base fundamental e indispensable a seguir, no sólo porque forman parte de él mismo en el trabajo de auditoría, sino, y con mayor razón, porque la Ley le exige su cumplimiento para poder

²⁵ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1010-8 y 9

emitir un dictamen para fines fiscales (art. 52, frac. II, CFF); pero esto se tratará más adelante y con mayor profundidad.

CAPÍTULO 4

COMPARACIÓN ENTRE LAS NORMAS JURÍDICAS Y DE AUDITORÍA. Y LA RESPONSABILIDAD ~ DEL AUDITOR.

- 4.1 ¿Son las normas de auditoría técnicas o jurídicas?
- 4.2 La Ley y la profesión contable
- 4.3 La responsabilidad del auditor

4.1 ¿SON LAS NORMAS DE AUDITORÍA

TÉCNICAS O JURÍDICAS?

En el primer capítulo (punto 1.4) se estudiaron las características de las normas en general, los diversos autores estudiados, indican que las reglas técnicas son:

- Externas
- Unilaterales
- Incoercibles
- Autónomas
- Sanción de carácter externo.

Por su parte las jurídicas, atendiendo a sus características son:

- Externas
- Bilaterales
- Coercibles
- Heterónomas
- Sanción externa.

Señalando como diferencias entre estas dos normas, que las técnicas son unilaterales, incoercibles y

autónomas; mientras que las jurídicas son bilaterales, coercibles y heterónomas.

Sin embargo, y como se estudiará en el presente subtema, se cae en la duda de si ¿las normas de auditoría son técnicas o jurídicas?.

Lo anterior en virtud de que las normas de auditoría no tienen características, ni una definición como las reglas técnicas.

De las normas técnicas se ha dicho que: son aquellas que se utilizan para alcanzar un propósito; "si quieres alcanzar tal o cual fin, debes emplear éstos o aquéllos medios", ejemplo, si quieres construir un edificio, debes aplicar las reglas del arte arquitectónico.

Las normas técnicas expresan una necesidad condicionada cuando indican los medios que es indispensable emplear para la consecución de determinado fin.

Por ejemplo, para recorrer la distancia más corta entre dos puntos se debe seguir la línea recta, esta es una expresión impropia. Si una persona se propone ir de X

a Y por el camino más corto, tomar la línea recta es para ella una *necesidad*, no un *deber*. Nadie la obliga a optar por tal camino; pero si quiere realizar su propósito no podrá prescindir del único medio idóneo.

Otro ejemplo sería si deseo aprender inglés. En tal supuesto, tengo que observar determinadas reglas gramaticales y fonéticas. Si no las aplico, me será imposible alcanzar la meta que he asignado a mi conducta. La observancia de aquellas no es para mi *obligatoria*, sino *necesaria*. Y esta necesidad se encuentra condicionada por la existencia del propósito que he concebido. Si lo abandono, no faltaré al cumplimiento de ninguna obligación, ni tendré que valerme de las reglas que, en caso contrario, me vería forzado a seguir.

Para lograr un fin puede haber uno o varios métodos adecuados. Cuando éstos son diversos no es necesario utilizar exclusivamente alguno; pero si se pretende realizar la finalidad resulta necesario echar mano de cualquiera de ellos.

La aplicación de una regla técnica es a veces obligatoria para un sujeto, en lo que se refiere particularmente al Derecho.

La observancia de las reglas técnicas, se da por supuesta con frecuencia, sobre todo en las relaciones contractuales. Por ejemplo, quien confía a un pintor la ejecución de un retrato o a un ingeniero la construcción de un puente, presupone que aquel a quien encomienda el trabajo, se obliga, por el mismo hecho de aceptarlo, a observar las reglas propias del arte o profesión respectivas.

Éstas devienen, pues, un elemento integrante del contrato de obra o de prestación de servicios; y si las reglas técnicas correspondientes son violadas por culpa del profesional o del artista, la otra parte puede exigir con toda justicia una reparación. En este caso hay, por consiguiente una verdadera concurrencia de normas jurídicas.

Pero no hay que olvidar que las dos clases de reglas difieren esencialmente. Los preceptos técnicos no son, por sí mismos, propiamente obligatorios.

Es entonces que el contrato va a dar, en un momento dado, el carácter de obligatoria a la regla técnica; el deber de observarla no deriva de ella misma, sino de una norma jurídica.

A continuación veremos que las Normas de Auditoría no deben ser vistas como simples reglas técnicas, sino como Normas Jurídicas.

Como se definió anteriormente "las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".²⁶

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos para el logro de resultados de carácter indudable.

²⁶ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 1010-5

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

Además del contrato que se celebra con quien solicita la auditoría, existe una característica que le atribuye a las normas de auditoría el carácter de normas jurídicas; me refiero al artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación que señala que el dictamen se formulará de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de dicho Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad del auditor, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de este trabajo.

El artículo anterior, hace que las normas de auditoría pasen de ser unilaterales (como reglas técnicas) a bilaterales, se otorgan derechos y se imponen obligaciones. Son impero-atributivas; dejan de ser potestativas como una regla técnica.

En cuanto a la incoercibilidad de la regla técnica, es que existe la imposibilidad de hacerlas cumplir por medio de la intervención judicial (excepto en caso de contrato). Pero las normas de auditoría son coercibles, ya que el poder público posee otorgados, por la norma jurídica, una serie de instrumentos encaminados a hacerlas cumplir por la fuerza.

En base a las características antes mencionadas, las normas de auditoría pasan a formar parte de las normas jurídicas.

Probablemente, cuando el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitió las normas de auditoría no planeó que fueran bilaterales, heterónomas y coercibles, es decir, que fueran normas jurídicas, pero es el mismo Estado quien les da esta categoría de normas jurídicas al incluirlas en un Código.

Es conveniente aclarar que, los Contadores Públicos, y de manera particular los Auditores tiene bien sabido que todo lo que en los Boletines de la Comisión de Normas

aparezca como Norma o Pronunciamiento Normativo, obliga de manera absoluta al Contador Público en el ejercicio de su profesión y debe por ello tenerse claro conocimiento de estas obligaciones.

En el siguiente subtema se abordarán de manera más amplia las obligaciones propias de la Profesión Contable, para posteriormente revisar la responsabilidad que tiene el auditor al emitir el dictamen con fines fiscales, la cual no sólo es para con su cliente, sino para un sinnúmero de personas. Y obviamente dicho dictamen deriva de su trabajo realizado, en el cual observó Normas de Auditoría.

4.2 LA LEY Y LA PROFESIÓN CONTABLE

El contador Público es un profesionista y como tal, poseedor de un grado superior de habilidad en la tarea contable; habilidad desarrollada con el estudio, la práctica y las características personales.

La Profesión contable implica la elaboración (contabilidad general), revisión (auditoría) e interpretación (análisis financiero) de los estados financieros.

LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La Contaduría, como todas las profesiones se encuentra regulada, primeramente por el artículo 5° Constitucional, en donde se establece que todas las personas podrán dedicarse a la profesión que le acomode, siendo lícita.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL

Posteriormente, en el Código Civil se contemplan las situaciones contractuales de los profesionistas.

Pero para poder hablar más acerca de esto, es necesario definir algunos artículos del Código Civil:

Art. 1792.- "Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones".

La obligación se puede definir como un vínculo jurídico entre dos o más personas, de las cuales una o más (sujeto activo o sujetos activos) están facultadas para exigir de otra, u otras, cierto comportamiento (dar, hacer o no hacer), mientras que el sujeto o sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar este comportamiento.

Art. 1793.- "Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos".

Entre las fuentes de las obligaciones sobresale, por su importancia, el contrato, es decir, el acto por el cual dos o más personas regulan sus respectivos intereses jurídicos y al cual el derecho objetivo atribuye

determinados efectos según la función económicosocial del acto jurídico en cuestión.

Art. 1794.- "Para la existencia del contrato se requiere:

I. Consentimiento

II. Objeto que pueda ser materia del contrato".

Art. 1824.-" Son objeto de los contratos:

I. La cosa que el obligado debe dar;

II.- El hecho que el obligado debe hacer o no hacer".

Es de interpretarse, entonces que el Contador Público realizará contratos "de hacer".

Art. 1836.- "El contrato es bilateral cuando las partes se obligan recíprocamente".

El contrato que el Contador Público realice será entonces, bilateral (él obligándose a prestar un servicio y el contratante se obliga a retribuirle su trabajo).

Art. 2606.- "El que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos".

En este artículo se establece lo que al pago se refiere, y ya habla de *servicios profesionales*, porque estos se prestarán a través de un contrato.

En el caso (afortunadamente normal) de que el deudor cumpla con sus deberes, la obligación se extingue; pero a veces surgen algunos problemas suscitados por el incumplimiento, justificado o injustificado.

A finales de la era (a. de J.C.), el simple cumplimiento no era suficiente para extinguir una obligación. Como la obligación es una especie de "atadura", se necesitaba un "des-atarse", en forma contraria a la utilizada para el establecimiento de la obligación. En las obligaciones nacidas de la estipulación, se necesitaba la aceptación (una pregunta seguida de una contestación, como es también la estipulación: "¿Reconoces que has recibido diez mil pesos?" "¡Lo reconozco!"). Tal aceptación se llevaba a cabo en presencia de testigos y generalmente se levantaba el acta correspondiente.

Ya en nuestra era (d. de J.C.) no se requiere de tantas cosas, ya que "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido"²⁷.

Sin embargo, a veces surge el incumplimiento al contrato, y esta situación también la contempla el Código Civil:

Art. 2104.- "El que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios...".

Art. 2080.- "...Tratándose de obligaciones de hacer, el pago debe efectuarse cuando lo exija el acreedor, siempre que haya transcurrido el tiempo necesario para el cumplimiento de la obligación".

Art. 2108.- "Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación".

²⁷ Código Civil para el Distrito Federal, art 2062, p 367

Art. 2109.- "Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiere haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación".

Art. 2615.- "El que preste servicios profesionales sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia, o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito".

CÓDIGO PENAL.

A partir del artículo anterior será necesario hacer referencia al Código Penal, que también regula algunas situaciones relacionadas con profesionistas:

Art. 228.- "Los profesionistas, artistas o técnicos y sus auxiliares, serán responsables de los delitos que cometan en el ejercicio de su profesión, en los términos siguientes y sin perjuicio de las prevenciones contenidas en la Ley General de Salud o en otras normas sobre ejercicio profesional, en su caso:

I. Además de las sanciones fijadas para los delitos que resulten consumados, según sean dolosos o culposos, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el

ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia; y

II. estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios y por los de sus auxiliares, cuando éstos obren de acuerdo con las instrucciones de aquéllos".

Art. 250.- "Se sancionará con prisión de uno a seis años y multa de cien a trescientos días a quien:

...II.- Al que sin tener título profesional o autorización para ejercer alguna profesión reglamentada, expedidas por autoridades u organismos legalmente capacitados para ello...

a. Se atribuya el carácter de profesionista;

b. Realice actos propios de una actividad profesional;

c. Ofrezca públicamente sus servicios como profesionista;

d. Use un título o autorización para ejercer alguna actividad profesional sin tener derecho a ello;

e. Con objeto de lucrar se una a una profesión legalmente autorizados con fines de ejercicio profesional, o administre alguna asociación profesional;...”.

Para entender mejor los artículos anteriores es necesario estudiar algunos términos contenidos en éstos.

“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”²⁸.

Delito se define como: “Violación de las Leyes...”²⁹.

Las acciones u omisiones podrán ser dolosas o culposas.

El Código Penal señala que:

Art. 9.- “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de

²⁸ Código Penal para el Distrito Federal , art 7, p 4

²⁹ Antonio Tovar, Gran diccionario Patria de la lengua española, tomo II, p 10

cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales”.

En el mismo Código se contemplan las personas responsables de éstos delitos:

Art. 13.- “Son autores o partícipes del delito:

I Los que acuerden o preparen su realización;

II Los que lo realicen por sí;

III Los que lo realicen conjuntamente;...”.

Ahora bien, es conveniente revisar lo tocante a la sanción.

Desde el punto de vista filosófico, sanción es un hecho no deseable que ocurre al que viola una norma.

Sanción es:

“Pena o recompensa que aseguran la ejecución de una ley// Castigo// Medida represiva// Consecuencia moral de un acto”³⁰

“Consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”³¹

³⁰ Antonio Tovar, Gran diccionario Patria de la lengua española, tomo V, p.63

³¹ Eduardo García Maynez, Introducción al estudio del Derecho, p 295

Sucede que, las normas jurídicas traen consigo consecuencias al incumplimiento de los deberes que el derecho objetivo impone; la más característica es la sanción.

El Código Penal establece las penas y medidas de seguridad como medios fundamentales de lucha contra el delito; defensa contra el peligro de nuevos delitos, sea de parte del delincuente, sea de parte de la víctima, sea de la colectividad. No atiende sólo al delincuente, sino a todo el mundo.

Se considera la prevención especial como medio de eliminación o de corrección y, además, por la intimidación y la prevención general.

Aunque las medidas de seguridad son medidas preventivas en la lucha contra el delito, a diferencia de las penas; es decir, constituyen una defensa contra el peligro de nuevos delitos, por parte del delincuente (prevención especial, eliminación, corrección); y las penas son una defensa contra el peligro de nuevos delitos, pero no únicamente por parte del delincuente,

sino también por parte de la víctima, sus próximos o aun de parte de la colectividad.

"Las penas y medidas de seguridad son:

1 Prisión.

2 Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo en favor de la comunidad.

3 Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos.

4 Confinamiento.

5 Prohibición de ir a lugar determinado.

6 Sanción Pecuniaria.

7 (Se deroga).

8 Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito.

9 Amonestación..."³²

Analizaremos algunas de estas penas y medidas de seguridad relacionadas con nuestro tema. En el mismo Código Penal se señala que:

³² Código Penal para el D.F., art. 24, p. 8

Art. 25. "La prisión consiste en la privación de la libertad corporal y su duración será de tres días a cuarenta años... y se extinguirá en las colonias penitenciarias, establecimientos o lugares que al efecto señalen las leyes o el órgano ejecutor de las sanciones penales, ajustándose a la resolución judicial respectiva.

En toda pena de prisión que imponga una sentencia, se computará el tiempo de la detención".

La pena de prisión, consiste en el encierro, en la privación de la libertad corporal en un establecimiento o edificio más o menos cerrados (cárcel, Prisión, penitenciaría, etc.) por el tiempo de duración de la condena.

La pena de prisión es la principal y base de nuestro sistema punitivo.

Art. 29. "La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de quinientos, salvo los casos

que la propia ley señale. El día multa equivale a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, tomando en cuenta todos sus ingresos.

Para los efectos de este Código, el límite inferior del día multa será el equivalente al salario mínimo diario vigente en el lugar donde se consumó el delito...".

Art. 30. "La reparación del daño comprende:

I. La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma, y

II. La indemnización del daño material y moral causado...

III. El resarcimiento de los perjuicios ocasionados".

Art. 31. "La reparación será fijada por los jueces, según el daño que sea preciso reparar, de acuerdo con las pruebas obtenidas en el proceso...".

Art. 32. "Están obligados a reparar el daño en los términos del artículo 29...

...V. Las sociedades o agrupaciones, por los delitos que sus socios o gerentes directores, en los términos en

que, conforme a las leyes, sean responsables por las demás obligaciones que los segundos contraigan...".

Como lo indica su denominación, las sanciones pecuniarias consisten en una disminución del patrimonio del sentenciado, por el pago de una suma de dinero en beneficio del Estado (multa) o de los ofendidos (reparación del daño).

Si el delito ha ocasionado un daño material o moral, éste debe ser siempre resarcido, considerando el resarcimiento del daño como una relación de derecho público y no sólo de derecho privado.

La reparación no está sujeta a transacciones o convenios entre ofendidos y responsables. Su monto será fijado por los jueces según el daño que sea preciso reparar, de acuerdo con las pruebas procesales y atendiendo a la capacidad económica del obligado a pagarlo.

En lo que se refiere al artículo 30, la indemnización del daño comprende los daños y perjuicios; es decir, la pérdida o menoscabo sufridos en el patrimonio del

ofendido por el delito, así como la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido.

La estimativa de los daños morales, por sus características no patrimoniales, es difícil de establecer en los procesos, pero los jueces lo hacen.

Art. 42. "La amonestación consiste: en la advertencia que el juez dirige al acusado, haciéndole ver las consecuencias del delito que cometió, excitándolo a la enmienda y conminándolo con que se le impondrá una sanción mayor si reincidiere.

Esta amonestación se hará en público o en lo privado, según parezca prudente al juez".

La amonestación, sanción preventiva, constituye principalmente mediada de naturaleza moral y conminatoria y contiene dos características conjuntas:

a) Es una reprensión o extrañamiento solemne (público o privado) hecho por el juez al delincuente por el delito cometido; y

b) Es un apercibimiento, advertencia o escarmiento para el futuro, en que el juez, previniendo la

reincidencia, hace saber al condenado la agravación de esta circunstancia.

A la amonestación se le clasifica como medida preventiva de seguridad por su predominante tono apercibidor.

La amonestación es usada en aquellos infractores primarios con sensibilidad moral que, por la levedad de su ilicitud, son acreedores a sanciones menores, que equivalgan a llamadas de atención.

Es así, como la Contaduría Pública, al igual que otras profesiones, tiene una estrecha relación con la Ley.

CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

Aunque no hablamos propiamente de una Ley, de manera particular, la Contaduría Pública se encuentra regulada por un Código de Ética Profesional, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el objeto de ofrecer garantía de solvencia moral del Contador Público y establecer normas de actuación profesional.

Este Código sirve, no sólo de guía a la acción moral para el Contador Público, si no que también a través de éste la sociedad tiene la certeza razonable del profesionalismo, lealtad y diligencia que el Contador Público pondrá en su trabajo.

Este Código contiene doce postulados, y 5 capítulos que tratan sobre normas generales; del Contador Público como profesional independiente; del mismo en los sectores público y privado; su actividad en la docencia y el último capítulo regula las sanciones a que se hace acreedor el Contador Público al incumplimiento de lo señalado en este Código.

4.3 LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

El auditor es el Contador Público que a través de su trabajo de examen, determina la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, emitiendo una opinión; siendo la culminación de su trabajo el dictamen.

La Auditoría es una actividad que le es privativa al Contador Público, se requiere que éste se encuentre registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Para obtener su registro deberá solicitarlo "ante las autoridades fiscales competentes acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I. El que acredite su nacionalidad mexicana.

II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Así mismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por

delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación"³³.

El auditor adquiere diversas responsabilidades, al realizar su trabajo, las cuales se tratarán a continuación.

³³ Enrique Domínguez, Compilación Universtaria Dofiscal, RCFF art 45

RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

Sin duda alguna, esta responsabilidad se encuentra contenida en el Código de Ética Profesional, el cual da la pauta en su forma de actuar del Contador Público, como se indicó anteriormente éste Código abarca doce postulados de gran importancia:

El primer postulado, hace referencia a la aplicación universal del Código de Ética Profesional, el cual es aplicable a todo Contador Público sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive; cuando depende de una institución pública o privada o su actuación sea independiente; y contempla a los contadores que ejerzan otra profesión además de la Contaduría.

Del II postulado al V, se regula la responsabilidad que tiene el Contador Público hacia la sociedad.

Los postulados VI al IX regulan lo referente a la responsabilidad del profesionista de la Contaduría, hacia quien patrocina sus servicios.

La responsabilidad hacia la misma profesión se encuentra contenida en los postulados X al XII.

Por lo que respecta a la inobservancia de estos postulados o cualquiera de los artículos contenidos en el Código, el último capítulo del mismo lo regula.

"Artículo 5.01. El contador público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en el caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02. Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Artículo 5.03. Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio

d) Expulsión

e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04 El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto"³⁴.

Así mismo es importante que el Auditor observe los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como todo Contador Público; y de manera especial, por la actividad a la que se dedica, debe dar cumplimiento a las Normas de Auditoría.

RESPONSABILIDAD AL DICTAMINAR

En el capítulo 3 de este trabajo, se habló acerca de las normas personales de auditoría, siendo una de ellas la Independencia que debe tener el auditor al dictaminar, se expresó que debe ser objetivo e imparcial al expresar juicios y opiniones, así como para tomar decisiones y en todo lo relacionado a su trabajo profesional.

³⁴ IMCP, Código de Ética Profesional, capítulo V, p 19

También en el mismo capítulo 3, se trataron brevemente las normas de Información; en base a ellas el auditor tiene las siguientes responsabilidades específicas al emitir un dictamen:

a) Debe declarar su relación con los estados financieros en los que se mencione su nombre, y en su caso, el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos estados.

b) Tiene que establecer que los estados financieros sobre los que externa su opinión fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Señalar si hubo consistencia en la aplicación de esos principios, en relación con el ejercicio anterior.

d) Se entiende que las declaraciones informativas de los estados financieros son suficientes si el auditor no declara lo contrario.

e) En el caso de salvedades a sus afirmaciones básicas en el dictamen, el auditor debe aclarar

plenamente las causas y su efecto cuantificado, de los estados financieros.

f) Cuando el auditor no esté en condiciones de expresar una opinión, debe declararlo así.

Por otro lado, es conveniente señalar que todo el trabajo del auditor, examen, revisión, aplicación de procedimientos, etc. debe plasmarse en cédulas y documentos, que son los papeles de trabajo, éstos constituyen la evidencia de la labor realizada por él.

Los papeles de trabajo sirven de base para que el auditor fundamente su opinión y pueden ser fuente de aclaraciones o ampliaciones de información pero lo más importante, tratándose el tema de la responsabilidad, es que son la única prueba que el auditor tiene de la solidez y calidad de su trabajo profesional.

Es importante precisar que la responsabilidad de la elaboración de los estados financieros (así como de la información contenida en ellos) es de la empresa.

Es sabido que la auditoría no tiene como objetivo el descubrimiento de fraudes, sin embargo se tiene la

creencia generalizada de que el examen del auditor conducirá a los dueños o a la administración de la empresa al descubrimiento de errores e irregularidades, en el caso de que existan.

Acerca de lo anterior, el Boletín 1020, de Normas y Procedimientos de Auditoría, señala que "la responsabilidad del auditor en el descubrimiento de errores o irregularidades, existe en el caso de que éstos debían haber sido descubiertos y no lo fueron, porque el auditor no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

"El auditor habrá dado cumplimiento a las normas de auditoría, si observó los pronunciamientos de esta Comisión declarados en los diversos boletines de normas y procedimientos de auditoría. Su responsabilidad se limita a observarlas y, por lo tanto, debe documentar que así lo hizo en sus papeles de trabajo. En éstos, debe evidenciar: la planeación de la auditoría; la utilización adecuada de auditores y subordinados debidamente entrenados, el resultado del estudio y de la evaluación

del control contable interno; el diseño de pruebas de cumplimiento suficientes y competentes de los controles básicos, tanto detectivos como preventivos, de las principales transacciones operadas por la empresa; el diseño y aplicación también suficientes y competentes, de procedimientos sustantivos; así como la calidad de las revelaciones suficientes en los estados financieros"³⁵.

RESPONSABILIDAD SOCIAL

Como se indicó anteriormente, la responsabilidad social se encuentra contemplada en el Código de Ética Profesional que a continuación se describe.

"RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.

Postulado II

Independencia de criterio.- Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Postulado III

Calidad profesional de los trabajos.- En la prestación de cualquier servicio se espera del contador

³⁵ IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín 3070-9

público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV

Preparación y calidad del profesional.- Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Postulado V

Responsabilidad profesional.- El contador público siempre aceptará una responsabilidad profesional por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección³⁶.

El dictamen le interesa a diversos grupos de personas relacionadas, de manera directa o indirecta, con la empresa que el auditor examina, tales como:

³⁶ IMCP, Código de Ética Profesional, Postulados II-V, p 7

Propietarios y accionistas.- Porque ratifica la confiabilidad de las cifras sobre las que tomarán decisiones, les permite juzgar la solidez financiera del negocio.

Inversionistas o futuros accionistas.- Necesitan conocer la situación financiera de la empresa en la que desean invertir y estar seguros de que dicha situación corresponde a la realidad que vive el negocio.

Gobierno Federal.- De alguna manera, el Gobierno confía en el contribuyente que ha sido dictaminado, en cuanto a las obligaciones tributarias que el causante tiene para con él.

Empleados y obreros.- Ya que el auditor teniendo una independencia mental, es objetivo al emitir su dictamen, y esto les asegura la corrección en la determinación de la participación en las utilidades, a que tienen derecho.

El auditor, como profesional, siempre debe tener presente que por el puesto que ocupa en la sociedad, sus decisiones afectarán siempre a una gran masa anónima, ante la cual es responsable, es decir, el auditor no es

sólo responsable ante quien paga sus servicios, sino ante la comunidad, a la cual pertenece y debe servir con alto grado de ética profesional y de solidaridad social.

Los interesados en la entidad y el público en general, confían en la información que proporcionan los estados financieros, cuando éstos han sido dictaminados por un contador público independiente.

Al emitir su opinión, el auditor adquiere responsabilidad social y legal.

RESPONSABILIDAD CIVIL

Quedó establecido, cuando se habló del Código Civil (subtema 4.2), que el auditor celebra un contrato con quien le solicita la auditoría; la contratación del servicio implica fundamentalmente la aceptación por parte del auditor, de la responsabilidad total del trabajo y el conocimiento, por parte del cliente, del servicio que espera recibir.

Es importante que el cliente sepa que esperar de la auditoría, ya que existe un poco de confusión, y no es extraño que alguien solicite una auditoría, cuando en

realidad necesita un trabajo de reorganización o que piense que de este modo se detectarán posibles fraudes, cuando éste no es el fin principal del trabajo de auditoría.

La aceptación del trabajo, significa la aceptación de la responsabilidad de desarrollarlo, esto es, que se está en aptitud de llevarlo a cabo.

Cuando se estudió el tema de la ley y la profesión contable, se vio que podría caer en responsabilidad de tipo civil, el auditor que incumpla el contrato, dando lugar al pago de daños y perjuicios que en un momento dado hubiese.

Así mismo se señaló el artículo 2615 del Código Civil, donde se indica que "El que preste servicios profesionales sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito".

RESPONSABILIDAD FISCAL

En el Diario Oficial de la Federación, en septiembre 11 de 1980, se publicaron las reglas para la elaboración

y presentación de estados financieros dictaminados para fines fiscales; en el mismo Diario se publicó, el 31 de diciembre de 1981, que entraría en vigor el 1° de enero de 1983 el Código Fiscal de la Federación (que rige hasta la fecha), y en su artículo 52 se incluyeron las disposiciones normativas de carácter general, aplicables al dictamen fiscal.

Sin duda alguna que después de la creación del dictamen fiscal, la reforma más trascendente relacionada con ese documento, es la publicación en el Diario Oficial de la Federación del artículo 32-A, el cual estableció que para cierto tipo de personas, físicas o morales, por los ejercicios fiscales terminados a partir del 31 de diciembre de 1990, se obligaría dictaminar para fines fiscales sus estados financieros.

Es claro que la disposición fiscal antes aludida originaría controversias, entre otras cosas, por el hecho de que se le dio efectos retroactivos a partir de 1990, pero al margen de ello, representaría un reto para la profesión contable, al que se le ha dado respuesta con el

sentido de responsabilidad profesional que siempre ha caracterizado a los contadores públicos.

Así, a partir de que se vuelve obligatorio el dictamen fiscal, (conforme al art. 32-A) que el auditor adquiere responsabilidad fiscal contenida ésta, principalmente, en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y artículos del Reglamento del Código relativos a éste.

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales que emite el auditor ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, requiere de ciertos ordenamientos legales para su elaboración y presentación, regulados en el C.F.F. en su artículo 52 que señala:

"Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga

repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que reúna los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código.

Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al

valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos. ◀

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios...

...Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por despachos de contadores públicos registrados, cuyos

integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código"³⁷.

RESPONSABILIDAD PENAL

Anteriormente se estudió lo relativo a la relación entre los profesionistas y el Código Penal, sean Contadores Públicos o de cualquier otra profesión.

Sin embargo, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, de manera particular, habla sobre los delitos fiscales que a la letra dice:

"Son responsables de los delitos fiscales, quiénes:

I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

III. Cometan conjuntamente un delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

³⁷ Enrique Domínguez, *Compilación Universitaria Defiscal*, CFF art 52

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior".

Pero la responsabilidad penal del auditor se deriva principalmente del artículo 52, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación que señala:

"...Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código.

Si hubiera reincidencia o el contador público hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente

aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión...".

Una de las facultades de la SHCP es la de formular denuncias o querellas ante el Ministerio Público, para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Es así, que el auditor se puede ver involucrado en un delito fiscal, al que se le seguirá un procedimiento penal.

CONCLUSIONES

El ser humano como ente social necesita de sus semejantes para poder satisfacer sus necesidades; a cambio, la sociedad espera de cada uno de nosotros determinada conducta, regulada por normas establecidas por la misma. Dichas reglas, morales, religiosas, técnicas o jurídicas, contribuyen a un equilibrio relativamente armónico.

Si el hombre no cumple con ellas, provocará el desorden, la injusticia y por ende, el deterioro del entorno social, físico, moral y cultural.

Con respecto a las normas jurídicas, es el Órgano Legislativo el encargado de crearlas y regularlas; y a diferencia de otras, éstas van a ser sancionadas por el Estado cuando se incumplan; siendo el caso de que las normas técnicas serán obligatorias y sancionadas por éste, cuando la actividad correspondiente se convierta en contenido de una relación contractual; de tal manera que el Poder Público se encuentre facultado para exigir su aplicación a través de una coacción.

Es precisamente aquí, que las Normas de Auditoría no deben ser vistas como reglas técnicas, sino como normas jurídicas, ya que, independientemente del contrato, la obligación del C. P. en la observancia de estas normas, es una exigencia legal, contenida en un Código (promulgado, regulado y sancionado por el poder público).

Y si existiera alguna característica que no le diera la categoría de Normas Jurídicas a las de Auditoría, sería probablemente, quien las emite; pero al Poder Legislativo, le ha parecido "conveniente" su observancia para "garantizar", la veracidad contenida en los dictámenes para efectos fiscales.

Es de mencionarse, que ambas Normas (Jurídicas y de Auditoría) surgen de un proceso de creación.

Es por ello, que es de suma importancia que el C.P. tenga presente durante el ejercicio de su actividad como auditor, las Normas de Auditoría, ya que no sólo de ellas depende la calidad de su trabajo; sino que además cuando el dictamen tenga fines fiscales, la inobservancia a éstas puede dar lugar a responsabilidad de tipo fiscal

BIBLIOGRAFÍA

- * Bottomore, T. B. Alejandro. Introducción a la Sociología. 4ª ed. México, Península, 1991.
- * Código Civil para el Distrito Federal. 67ª ed. México, Porrúa, 1998.
- * Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal. 5ª ed. México, Sista, 1998.
- * Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 111ª ed. México, Porrúa, 1998.
- * Domínguez M., Enrique. Compilación Universitaria Dofiscal. 7ª ed. México, Dofiscal, 1998.
- * Esquivel Spíndola, Rodolfo. Notas fiscales. Revista de información mensual, num. 26 México, 1998
- * García Máynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. 39ª ed. México, Porrúa, 1994.
- * Hernández Sampieri, Roberto. Metodología de la Investigación. 4ª ed. México, McGraw Hill, 1995.

- * Holmes, Arthur. Auditoría Principios y procedimientos. 6ª ed. México, Hispano-Americana, 1993
- * Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Código de Ética Profesional. 3ª ed. México, IMCP, 1997.
- * Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y procedimientos de Auditoria. 18ª ed. México, IMCP, 1998.
- * Martínez Vera, Rogelio. Fundamentos de Derecho Público. 2ª ed. México, Mc Graw Hill, 1996.
- * Mendívil Escalante, Víctor. Elementos de Auditoría. 4ª ed. México, Ecasa, 1995.
- * Osorio Sánchez, Israel. Auditoría 1. 7ª ed. México, Ecasa, 1993.
- * Peniche López, Edgardo. Introducción al Derecho y lecciones de Derecho Civil. 18ª ed. México, 1993.
- * Ramírez Gronda, Juan D. Diccionario Jurídico. 20ª ed. Argentina, Claridad, 1998.

* Sagrada Biblia. 32ª ed. México, Ediciones Paulinas, 1995.

* Tovar, Antonio. Gran Diccionario Patria de la lengua española. Tomos II, IV, V. 2ª ed. México, Patria, 1995.