

13
2ef

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LA ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

CARLOS EDUARDO IBERRI REYES

GUADALAJARA, JALISCO. 1988



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

I N D I C E

	Página
PROLOGO	1
CAPITULO I	
ETICA PROFESIONAL	3
A) Antecedentes	3
B) ¿Qué es la ética profesional?	17
C) La necesidad de la codificación por el escrito	21
D) Importancia que el código ha tenido en el Desarrollo Profesional	25
CAPITULO II	
INDEPENDENCIA	29
A) La Independencia en la actuación del Contador Público como Profesionalista y Funcionario de Empresas	29
a) Como tenedor de libros	33
b) Al emitir juicios sobre Estados Financieros	36
B) Análisis de las restricciones del código de Ética Profesional	51
CAPITULO III	
SECRETO PROFESIONAL	59
A) Restricciones privativas en algunas profesiones	59
B) Fundamentos del Secreto Profesional	66

C) Comentarios a la revelación del Secreto Profesional	76
1. Generalidades	76
2. Sanciones por la violación del Secreto Profesional	78
3. La revelación del secreto	81
CONCLUSIONES	85
BIBLIOGRAFIA	89

O B J E T I V O

Cooperar sobre todo con los profesionistas que se inician, para que desde el principio sean conscientes del servicio que deben prestar.

Mi idea es la de contribuir al perfeccionamiento de -
la actuación del Contador Público como un profesionista eticamente constituido.

P R O L O G O

EXPOSICION DE MOTIVOS

Cuando comencé a profundizar en el tema que elegí para mi tesis, fui descubriendo que difícilmente iba a aportar algo completamente nuevo al desarrollo de este tema. Que había una gran cantidad de estudios realizados con anterioridad.

mi primera impresión fue de un cierto desaliento, pero después reaccioné, y me di cuenta que sí podía aportar algo nuevo. Y esto es un enfoque diferente desde el ángulo de mi propia personalidad. Una manera distinta de ver y analizar las cosas. Porque cada uno de nosotros, en mayor o menor grado, tiene algo diferente que aportar a la sociedad.

Así pues, sabiendo que no voy a agregar nada insólito, pero con la satisfacción que da el poner algo de uno mismo en una obra realizada con cariño, quiero cooperar con un pequeño grano en el estudio de este tema.

México, de acuerdo con el desarrollo que está teniendo, tanto en el aspecto social como en el económico, necesita que sus profesionistas sean conscientes de su responsabilidad, y estén preparados debidamente para llevar a cabo con eficiencia, el importante papel que juegan en el desarrollo

del país.

La ética profesional merece una atención especial por que ella va a ser quien guie nuestra actividad profesional.

Así como el desarrollo de México es notorio, también lo es el incremento tan grande que ha tenido nuestra carrera en los últimos años. Pero ella no pretende únicamente aportar una gran cantidad de Contadores Públicos al país, sino - que estos profesionistas sean conscientes del papel que van a desempeñar en el futuro, no como uno más sino con la preparación y madurez que todo profesionista debe adquirir. Así como con una moral sólida y una ética perfectamente cimentada, para que en el desarrollo de su actividad sea plenamente consciente de su responsabilidad ante aquellos que le depositan su confianza y ante la sociedad en general.

Quiero con esta tesis cooperar sobre todo con los profesionistas que se inician, para que desde el principio sean conscientes del servicio que deben prestar.

Mi afán es el de contribuir al perfeccionamiento de la actuación del Contador Público como un profesionista éticamente constituido.

CAPITULO I

ETICA PROFESIONAL

A) Concepto de Profesión - Historia del desarrollo de la Profesión.

Para llegar a la comprensión de un concepto, no basta únicamente el entendimiento de su definición, sino que hace falta igualmente conocer tanto su génesis como su desarrollo histórico.

La palabra profesión ya se empezaba a mencionar desde la época de Platón. No podemos decir que Platón fuera un idealista tan radical que no comprendiera las necesidades inevitables de la existencia humana. Para Platón no era necesario el trabajo si la persona había nacido libre; pero le aconsejaba aprender un oficio útil para procurarse con él los medios de subsistencia. Así cada uno desempeñarla su función como miembro de un organismo y contribuyendo al bien común, con la restringencia clara y en la actividad que le señalan sus disposiciones naturales: "Hacer uno lo suyo y no dedicarse a multitud de cosas, es justicia".

Aristóteles se muestra renuente al trabajo, al ejercicio de cualquier práctica o profesión. Para él, el trabajo remunerado aparece indigno de un hombre libre.

La aversión que siente Aristóteles contra todas las actividades que extenuan el cuerpo y por las que se recibe una paga y a las que califica como vulgares, da únicamente una respuesta: "Hacen el pensar inquieto y bajo"; la nombra en su Política.

Pero sin embargo tanto en Aristóteles como en Platón hallamos también declaraciones positivas tocantes a la profesión. Aristóteles rechaza sólo el egoísmo, pero no el ordenado amor de sí mismo. Aristóteles, en su Política excluye de la categoría de lucro deshonesto el procurar los bienes necesarios para la casa y la polis, al llamar a esta actividad "arte de la economía doméstica", a diferencia del arte del lucro. Ciertamente que cuando sólo se persigue el lucro cuanto tal, el trabajo es vil.

La doctrina estoica —entendiendo por estoicismo el sistema filosófico fundado por Zenón en Atenas— la doctrina estoica es, principalmente moral, y según el estoicismo, el fin supremo de la sabiduría es la virtud, la cual consiste en cumplir el orden universal fatalmente impuesto por la naturaleza. [Diccionario Enciclopédico Abreviado, Pág. 252].

Los estoicos fundamentalmente como lo asentamos en párrafo anterior, únicamente parecen haberse mantenido también [como Platón y Aristóteles] bastante al margen en el campo de la doctrina del trabajo.

El estoico cree en un plan divino del mundo. A través de la administración divina, viene asignando a cada uno su destino y cada uno debe seguir ese destino sin atender a su propia utilidad sino más bien en una orientación hacia el todo.

Va que el estoico sabe que la inteligencia del mundo le ha señalado su puesto, tiene que perseverar en él paciente y valientemente.

Pero para Cicerón es todavía más ignominiosa, indigna y reprobable la profesión por mirar únicamente al lucro, los servicios de los comerciantes y de los trabajadores sociales.

Pero uno se pregunta cómo pudo pasarsele por alto a Cicerón que los distintivos que él suponía en una profesión honrosa se halla también en los oficios normales calificados por él de ignominiosos e indignos?

Séneca tampoco aprecia ninguna actividad que apunte al lucro pecuniario, y concuerda con Aristóteles en afirmar que son incompatibles actividad profesional y virtud. Así no le queda al estoico otra opción que la de evadirse a su ideal de cultivar la ciencia y la filosofía dejando al mundo seguir su curso.

Salta a la vista que el moralismo estoico no pudo en términos generales llegar a una valoración positiva del tra-

bajo, especialmente del trabajo normal. Para la estoa "el hombre ideal sólo (comienza) más allá de las profesiones -- prácticas, y un trabajo remunerado forma parte de las bajas que no se deben mencionar. Por otra parte, la libertad personal, la independencia social y económica y la forma espiritual de vida se ven exaltadas de manera nada realistas".

Junto a todo este impedimento espiritual que destruye por completo la vida del trabajo hacia la verdadera formación espiritual y moral del hombre, influyó en el mismo sentido la realidad histórica del profundo abismo que separa a las clases de los sabios y de los incultos.

Así se explica que la estoa, no obstante sus nuevas ideas no avanzará más allá de la valoración del trabajo generalmente corriente en la antigüedad.

Pero aún así, tampoco los modernos estudios han echado por tierra el juicio de J. Sletzenberger. "La antigüedad entera no tuvo la menor comprensión para con el trabajo y el oficio como asunto ético personal; se lo despreciaba como -- propio de esclavos y pasaba por indigno del hombre libre".

En el Antiguo Testamento no se interpreta todavía explícitamente la actividad humana en el trabajo y en la profesión como desarrollo concreto de la imagen de Dios en el hombre.

Con todo lo que se recalca la vida familiar laboriosa religiosamente fundada, no se halla en el Antiguo Testamento un reconocimiento absoluto y sin reservas del trabajo profesional en todo el sentido de la palabra.

Del cuidadoso estudio de W. Bienent sobre "El trabajo según la doctrina de la Biblia", parece resultar que en el Antiguo Testamento no se halla ninguna alusión al elemento dinámico del trabajo humano.

Tampoco en el Nuevo Testamento hallamos una teología del trabajo elaborada. La situación social en que se profirieron las doctrinas del Evangelio, era relativamente tranquila. De todos modos consta que el Nuevo Testamento reconoce la profesión y no urge su abandono.

Idea de la Profesión en la Edad Media.- La literatura medieval ofrece en gran abundancia enunciados e instrucciones de ética profesional. Su más intensa elaboración teológica se halla en Sto. Tomás de Aquino.

Al penetrar en la Europa Central nos encontramos con una organización social en la que las personas se hallaban divididas en dominadores y servidores, los nobles y los libres, los semilibres y los no libres; aquí los hombres de derecho propio allá los hombres de derecho ajeno, como lo formula todavía Sto. Tomás; en la cumbre de los rangos sociales "los optimates", en la base el "vilis populus" (pueblo vil),

en el medio el *populus honorabilis*.

Esta estructura social se mantuvo en lo substancial, - salvo pequeños desplazamientos internos, durante toda la edad media. Hecho que sin duda alguna constituyó un gran obstáculo para que surgiera la idea de la profesión en sectores más amplios.

Sin embargo nos limitaremos a aludir a Adolfg Kolping (1813-1865) y a su asociación de trabajadores. No iremos - desencaminados si equiparamos la idea de profesión en la asociación de trabajadores de Kolping con las excepciones de la profesión en los mejores tiempos de la edad media.

Frente a la idea todavía muy extendida de que con Lutero habla comenzado propiamente la historia de la profesión y que todo lo que habla precedido debía considerarse como - preparación o estadio preliminar, planteó K. Dunkman la cuestión de "si no habla más bien que considerar inversamente la reforma como una época en la historia de la profesión [en lugar de] derivar esta historia de la reforma". [Dielehre vom Beruf].

La reforma es en último término un acontecimiento religioso. Sobre ésta no debería surgir la menor duda. Precisamente por esto no se debería subestimar el significado de Lutero para el desarrollo de la idea cristiana de profesión. A él se debe la introducción en la lengua alemana corriente

de la palabra Beruf (llamamiento y profesión) como concepto religioso central, significó un poderoso impulso a la actitud cristiana frente al mundo. Sin embargo, ya anteriormente —cosa que desgraciadamente no notó M. Weber— se habla conocido el desempeño de la profesión mundana como una forma de culto y de amor al prójimo.

Pero así y todo existen personas como Calvino que no admiten otro centro que la honra y gloria de Dios mismo. Únicamente habla de profesión diciendo que la mejor forma de vida consiste en el cumplimiento de los deberes profesionales, que son un encargo divino.

La idea de profesión pasó en esta época por una serie de etapas, así:

El absolutismo e ilustración que no era otra cosa que el sentido de la profesión en sí bajo la tutela de la autoridad, así lo indica M. Grinme.

El racionalismo y el individualismo, pudieron hacer muy poco; exteriormente el antiguo orden social, se halla en el punto culminante de su evolución. La teología parece haber perdido todo impacto.

Cambios radicales, fieles al Estado, y con enseñanza a implorar religiosamente las virtudes cívicas y profesionales.

En tal clima, al que también el soberano nunca aportó importante contribución, la fidelidad al orden político y al Estado, así como a los quehaceres profesionales pudo ayudar a florecer y dar frutos cívicos, pero esta época de calma no pudo durar mucho.

El tiempo estaba maduro para interrumpir y arruinar aquellos sistemas y órdenes que ponían barreras para la libertad natural de los hombres.

La Independencia de Norteamérica en 1776, inicia la era de los derechos humanos, el libro de A. Smith "La riqueza de las naciones en Inglaterra gracias al calvinismo y a su orden social sin estados", preparaba el terreno para las ideas de libertad e igualdad de todos.

Pero fue en la Revolución Francesa [1789], en que se abrió más claramente el camino para la libertad, igualdad y fraternidad.

Pero en ese país no se reducan únicamente a hablar sino que realmente querían echar por tierra las condiciones sociales y terminar con las ideas de privilegios innatos o adquiridos.

Rousseau muestra en su "Emile" como se concebía la sustitución del ideal profesional vinculado al antiguo orden de estados.

En Alemania todo se dió con más lentitud. Su fidelidad a los viejos órdenes estaban muy enraizados; era natural que la revolución social se estableciera primeramente como una revolución cultural.

Su gran líder Kant no estaba interesado en problemas políticos y sociales de actualidad; no así su discípulo J.G. Fichte.

De todos modos esa revolución alemana nos lleva a la filosofía del idealismo, clasicismo alemán y al neohumanismo.

El liberalismo económico proclama la libertad de desarrollo sin trabas en la empresa económica.

La teoría capitalista no trabaja primariamente en interés del hombre, sino en el afán de lucro. En la era del capitalismo la profesión se asemeja a una cosa, a una mercancía, sólo que aquella [el trabajo] se mide con el tiempo, la mercancía con la balanza. El trabajo se convierte en mercancía y se produce necesariamente una baja de la idea de la profesión.

Cierto que pese a todos los temores, el "estado de los artesanos" se mantiene inquebrantable a todo lo largo de la era capitalista.

Con ello ha podido también conservarse en varios sectores un auténtico sentido ético de la profesión, y en parte incluso ha podido profundizarse.

El descrédito de la idea de profesión a que habla dando lugar el capitalismo, no pudo ser ya detenida por él. Además esto le importaba con seguridad muy poco, lo que antes se conocía como profesión se convirtió en mera actividad lucrativa, en mera ocupación con vistas a la ganancia.

Se puede comprender que tampoco el socialismo se interesa mucho por la profesión; ésta vincula al hombre de por vida a un trabajo.

Además la profesión aseguraba la continuidad de la situación de sociedad de clases, como también en otro tiempo mantuvo en vida más tiempo del debido la sociedad de estamentos; a los unos se les asigna las profesiones superiores, a los otros las inferiores. A la profesión como forma de trabajo de toda la vida constitutiva de clases ha de suceder -- por lo menos para la mayoría, el frecuente cambio entre prestaciones de funciones fáciles de aprender. Con ello viene a despertarse constantemente el gusto por el trabajo y se impide la formación o cristalizaciones de clases.

Así se puede decir: el socialismo reconoce el trabajo, pero niega la profesión, el capitalismo ha rebajado al trabajo a la condición de mercancía.

Concepto de profesión en la actualidad. - Un concepto de profesión que ha determinado la conciencia humana a lo largo de toda la historia ejerce todavía, y quizá principalmente su función de medida cuando se han perdido contenidos - por lo menos aparentemente inalienables de tal concepto. Ya no dejará de plantearse la cuestión de si eso, pues, que se trata como trabajo profesional merece realmente la noble denominación de profesión.

Imágenes clásicas de profesiones como labrador, médico, juez, cura, etc., parecen responder negativamente a esta cuestión.

En realidad la tecnificación y la industrialización - han creado una situación nueva. ¿Quién osarla designar sin reservas como profesiones la gran cantidad de actividades en una gran empresa racionalizada a fondo?

En medida del proceso de producción especializado, mecanizado y anonimizado no pasan ya por las manos del hombre trabajador los productos finales totales. Esta automatización debe hacerse sentir tanto más por el hecho de hallarse separados el ámbito del trabajo y el de la vida, viéndose el individuo irremediablemente y casi impotentemente forzado a entrar en grandes estructuras, técnicas, económicas y sociales.

Ya no se buscan los servicios del hombre considerado

como un todo.

La monotonía de los procesos laborales impide que se produzca verdadera satisfacción en el trabajo y verdadero gusto por la función.

Sólo profesiones calificadas exigen una formación profesional específica y en general originan una mayor vinculación con la profesión. Pero en conjunto parece ser que con un elevado grado de capacidad de adaptación y de acomodación se puede sacar el mayor provecho de la situación. Ahora bien, cuando la profesión pierde la nota de continuidad se convierte en mera actividad lucrativa. Cuanto más se fragmenta la organización de la sociedad tanto más la producción mecanizada viene a poner en primer término el mero empleo.

Habla que hacerse cargo del peligro en que se halla el mero empleo de perder toda relación tanto con la persona como con la comunidad y de que únicamente presupone habilidades técnicas y sólo apunta al lucro material. Así pues, al igual que la continuidad, parecen también pasar más y más a segundo término la inclinación y la aptitud como base de actividad profesional.

A través de todo esto parece ser, como si el concepto de profesión hubiera llegado al término de su historia.

Sin embargo, estos hechos no pueden impedirnos hablar

de profesión y de ética profesional.

Dado que el hombre es persona, la profesión le ofrece la posibilidad de desarrollar sus disposiciones e inclinaciones y de entregarse desinteresadamente a su quehacer. Esta posibilidad no es ilimitada: el hombre que despliega una actividad profesional puede desarrollar libremente su personalidad, pero el mismo es a la vez modelado por la realidad profesional. Cuanta menos libertad pone en juego, tanto más marcadamente lo forma, o lo deforma, el mundo en que vive y actúa.

El aspecto personal de la profesión contiene en germen sin duda también el aspecto social. Cuanto más atento es uno, cuanto más vitalidad tiene, tanto más claramente siente su vinculación de inserción en la comunidad y en la sociedad. En la profesión asume el hombre su papel social. Conoce los servicios que los otros prestan, y se sabe obligado a aportar el también su contribución en el marco de la división general de las funciones.

Esta contribución lo liga estrechamente con todos los que prestan el mismo servicio y, además lo incorpora por encima del puesto de trabajo y de la empresa, a la sociedad humana integral.

La definición de la persona como "natural rationalis individua substantia" (Boecio) se ha impuesto en cuanto a lo

esencial en el pensar occidental; se ha entendido y se entiende la persona como la subsistencia propia inadmisiblemente e inmediatamente de un individuo espiritual, que tiene conciencia y posesión de su ser propio, o por lo menos es en principio capaz de tenerlas. La personalidad del hombre se manifiesta sobre todo en el hecho de poderse echar mano expresamente de su propio ser con conocimiento y libertad; desarrollarlo y darles plena realización. Que el hombre es persona, significa, por tanto, que está capacitado y dispuesto para tomar en la mano todo lo que él es y para centrar en la propia subsistencia espiritual todos los niveles de su ser.

Sólo en la medida en que lo logra, realiza el hombre una existencia personal.

Si deja que su existencia se centre, no en la persona sino en la esfera intelectual, estética e instintiva, da al traste con la oportunidad de realización propiamente personal. Otro tanto hace cuando impide que estas esferas desarrollen su propio valor.

Todo acto de fidelidad a sí mismo, de responsabilidad consigo mismo, de estructuración y afirmación de sí, valiente decisión de uno mismo, de consecuencia en el propio comportamiento de mantener la propia palabra, de responder de la propia acción y del propio yo, todo acto o empeño personal va dirigido al yo como un mundo que forma parte de la persona y le pertenece.

La persona no puede, por tanto, bastarse a sí mismo, no puede lograr su desarrollo como realidad cerrada a sí misma, sin actos y sin la decisión que en ellos se lleva a cabo queda incompleta la persona.

La persona es, por tanto, ser y acto, significa estática y dinámica. La persona es ser en sí y ser para el otro, significa ser autónomo y referencia al mundo, se hallan en mutua dependencia.

Sólo en función de tal inteligencia integral puede -- comprenderse con cuánta razón la persona puede designarse como el valor supremo en el universo. Lo es en cuanto a la -- materialidad tiene referencia personal; y sólo en la persona, en su ser y en su obrar puede llegar a la plena realización de su sentido. Lo es también en razón de la socialidad, porque la persona pese a su consistencia propia, y precisamente por razón de ella, es el motor decisivo de toda unión comunitaria y social humana.

B) ¿Qué es Ética Profesional?

Para poder comprender claramente lo que es Ética Profesional, debe notarse primero, la diferencia que existe entre ésta y el concepto de Moral.

Siempre se piensa que la Ética y la Moral están inti-

mamente ligadas entre sí, pero como veremos, sus conceptos y aún sus fundamentos distan mucho de ser iguales.

Enciclopedistas, filósofos y estudiosos de la materia coinciden en que moral es: "la ciencia que trata del bien en general, y de las acciones humanas que no conciernen al orden jurídico, sino al fuero interno o al respeto humano"; -- luego la persona, cuando actúa de una u otra forma porque su moral se lo determina, pensamos, y de hecho no existe ningún elemento físico que intervenga en dicho comportamiento.

La *Ética* investiga lo Moral, pero no prescribe nada.

Este aspecto práctico: preceptos, mandatos, leyes, -- caen dentro del campo privativo de la moral. Por moral se entiende el conjunto de principios o normas, halla expresión la actitud humana típica de una época, pueblo, clase social o colectividad, en lo referente al bien y al mal de las acciones.

La *Ética* es una teoría de la conducta, lo que equivale a decir que se propone dar a la conducta una fundamentación científica. Ahora bien como quiera que para definir qué es lo que el hombre ha de hacer, es preciso definir previamente qué es lo valioso en la vida, ya que el ser humano sólo puede proponerse como fin de su actividad lo que considera valioso; es pues evidente, que la moralidad sólo puede hallar su fundamento científico en una teoría de valor o --

axiología.

Es por ello por lo que la Ética se concibe como una - investigación sistemática sobre lo valioso en la vida, que - permite dar a la conducta humana firme base y claro sentido.

Afirmamos entonces, ya analizados estos conceptos, -- primero que todo profesionista sea cual fuera su profesión, debe de actuar siempre de acuerdo con su ética profesional, pero al mismo tiempo con la ética que le dicte su profesión; en segundo lugar diremos que todo aquel que se considere un buen profesionista, siempre debe de tener una moral sólida, para que al actuar, sus acciones humanas sean dirigidas en - forma conveniente a la profesión.

Entendiendo ya uno y otro concepto podemos tratar de explicar lo que es Ética Profesional: es una ciencia, una -- ciencia que norma los actos de todos los que caen dentro de la profesión.

Existe una ética que norma a todas las profesiones, - pero a la vez, existe otra "ética", que ya es profesional, - normativa y a la vez limitativa de los deberes y derechos de los profesionistas en cuanto a su profesión.

Hay que pensar que, debido al movimiento, desarrollo y evolución que la profesión ha tenido, y tiene en México, - el Código de Ética Profesional ha ido ajustándose a las ac -

tuales necesidades de la profesión, de acuerdo con ese movimiento, sin limitar los conocimientos (y nos referimos especialmente a los Contadores Públicos); tanto teóricos como -- prácticos, que han obtenido a través de estudios y experiencias.

Si decimos que la Ética Profesional, es la ciencia -- normativa que estudia los deberes y derechos de los profesio nistas, en cuanto tales, no necesariamente debemos pensar -- que es limitativa, ella nos indica lo correcto o incorrecto de cada profesión, pero no nos indica en forma genérica, cómo y cuándo se debe hacer, eso lo dejan al criterio del profes ionista, a su ética profesional y a su moral.

Para poder comprender el concepto de Ética Profesio - nal, expuesta anteriormente, es necesario comprender lo que significa "norma", ya que es la palabra determinante, que -- utilizan para la explicación y concepto de Ética.

Así, norma es: "la regla que se debe seguir o a que -- se deben ajustar las operaciones y al mismo tiempo, la regla es el estatuto, constitución o modo de ejecutar una cosa".

Por lo tanto podemos concluir que, Ética Profesional es: "la ciencia que mediante la constitución de ciertos esta tutos, norma los derechos y deberes de los profesio nistas, -- en cuanto tales".

C) Necesidad o conveniencia de Codificación por escrito.

El fin para el cual es creado un código es el de unificar los criterios y establecer las relaciones, entre sujetos o entidades con derechos propios, y al mismo tiempo dar a conocer las sanciones a que se hacen acreedores en el momento de que infringen las leyes aquellos para los cuales ha sido dictado dicho código, o mejor dicho, para aquellos que caen dentro de la jurisdicción de dichas normas.

En el caso que nos ocupa, el Código de Ética Profesional fue creado con el fin de unificar y regular la actuación del Contador determinando sus deberes y derechos.

Si codificación significa "hacer o formar un cuerpo de leyes metódicas y sistemáticas", necesariamente se debe pensar que éste ha de ser por escrito.

La necesidad de que las normas, reglas y estatutos que contiene un código, estén constatados por escrito, es sencilla, ya que de otra manera podrían existir fugas importantes, y tal aplicación de tan repetidas normas, resultaría aún más difícil.

La fuerza de la tradición, así como también la obra de las costumbres, nos da a pensar que para el cumplimiento de los deberes y la reciprocidad de los derechos no es necesario que exista la determinante por escrito, pero muchas ve

ces las sanciones pueden ocasionar irritantes injusticias, -
 sí para aplicarlas se recuerriera a la costumbre o tradición,
 dado que cada caso necesita una especial atención, y los mis-
 mos, cada efecto de un acto resulta diferente que el ante --
 rior.

Aunado a la necesidad está la conveniencia, de que el
 Código de Etica Profesional esté representado por escrito, -
 conveniencia que como ya explicamos anteriormente, cada caso
 requiere un estudio conforme a las razones y efectos que los
 ocasionaron; y me parece que es natural decir que es una con-
 veniencia que el Código de Etica Profesional esté elaborado
 por escrito, porque permite de esa manera mantener, no sólo
 al día sino a la mano, la forma como debe guiarse la conduc-
 ta adecuada del profesionistas, sus deberes y derechos, sin
 recurrir como afirmamos anteriormente, a la tradición o a --
 las costumbres.

No se piense por eso que al estar la codificación por
 escrito, ésta debe ser muy amplia y por lo mismo engorrosa,
 sino por el contrario todo código (según el fin para el cual
 está creado), debe ser completo pero al mismo tiempo breve.

Entendiendo ya, que es conveniente y aún necesario --
 que la codificación esté por escrito, al momento de hacerlo
 no sólo se debe tener en cuenta las necesidades actuales de
 la profesión y manifiestos de la sociedad ya que existen mu-
 chas necesidades que son ficticias, y cuya satisfacción trae

ra muchos males, al mismo tiempo que existen necesidades le
gítimas vivas, latentes, que es preciso que se descubran y -
 remedien inmediatamente; y sobre todo y por último porque --
 las personas encargadas de elaborar el Código deben tener --
 los ojos fijos en el porvenir, y no únicamente crearlo para
 satisfacer las necesidades más inmediatas.

No se piense por eso que el Código trata de crear las
 condiciones del mundo profesional, sino su fin es únicamente
 el de regularlo.

Por otra parte, no se crea que el Código es un conjun-
 to de principios teóricos, que se desenvuelven con la fuerza
 de un razonamiento lógico, sino por el contrario siempre se
 basan y deben basarse en experiencias vividas las cuales vie
nen a completar el contenido de dicho Código, porque al ac-
 tuar no únicamente en forma pasiva dan un eco a los nuevos -
 profesionistas, de las actuaciones y experiencias nuevas, y
 al mismo tiempo con la aplicación de las sanciones, estímu-
lan al profesionista a la reivindicación.

El analizar la necesidad o conveniencia de codifica-
ción, nos ha hecho pensar ¿Por qué los Contadores Públicos te
nemos código por escrito y no así algunas otras profesiones?
 ¿Será porque en nuestra profesión existe inmadurez o un ma-
yor grado de ignorancia, y es por eso que necesitamos el Cód-
 igo a la mano?

Yo me atrevería a afirmar, que nuestra profesión tiene un código por escrito, en primer lugar porque nosotros -- mismos nos hemos autoimpuesto el desarrollo adecuado de nuestra profesión, pero sin pensar en que seamos más inmaduros o ignorantes.

Hemos sido precavidos, es decir, prevemos el comportamiento de nosotros mismos, para que dado el caso extremo de que alguien se comporte en forma no digna ni adecuada a la profesión que desempeña, sancionarlo y si es necesario hasta expulsarlo.

Se podría pensar también, que el motivo de la codificación sea porque nuestra actividad implica un grado mayor de responsabilidad hacia los terceros interesados, y que esa actividad debe estar, si no restringida si vigilada; pero me pregunto, si no tiene la misma responsabilidad moral un Arquitecto, un Ingeniero o un Doctor; y a todo esto podemos -- contestar, que nuestra profesión en este sentido ha sido más precavida desde sus inicios, y no necesariamente por incapacitación o ignorancia.

En esta afirmación se debe decir, que todas las profesiones deben de tener un Código, si no por escrito como el nuestro tenerlo unos a base de la opinión pública y otros -- más basándose en las experiencias pasadas. De hecho todas las profesiones tienen un Código de ética, así los Abogados en sus Diez Mandamientos del Abogado, los Doctores en la fi-

lososfla de Hipócrates conservada en fragmentos de sus obras, etc.

D) Importancia que el Código de Etica ha tenido en el desarrollo de la Profesión.

Es notorio y palpable, el desarrollo que la profesión ha venido mostrando desde unos años a la fecha pero no nos referimos al desarrollo en cuanto a número, sino por el contrario al desarrollo en cuanto a su calidad profesional.

La historia de nuestro Código de Etica Profesional, - se remonta a los años veinte (1927-1928), cuando el conjunto de profesionistas que habla en aquel entonces, decidieron tener una base para el perfeccionamiento, algo en qué apoyarse para el funcionamiento de sus actividades.

Es sabido de todos que este primer Código, fue una copia del editado en los Estados Unidos de Norteamérica, pero no se podía más que inspirarse en legislaciones extranjeras, debido a las pocas experiencias que en ese campo se habían tenido, así como el poco auge que esa carrera tenía en aquel entonces, se copió, en aquellos puntos que eran poco aplicables, según nuestras actividades, todo esto se hizo, no sin cuidar nuestros propios problemas y necesidades que se palpaban.

Pero como todo instrumento que se origina en la historia humana este Código tuvo que ser estudiado a conciencia, debido a las necesidades que se fueron originando, revisado para no dejar lagunas que con el tiempo serían lamentables; y, por último se tuvo que ajustar a las condiciones que habían cambiado con el tiempo. Este estudio, revisión y ajuste, vino a dar como consecuencia el Código de Ética Profesional de 1955.

Es ahí donde se empieza a palpar el desarrollo de nuestra profesión, los profesionistas con la seguridad de que tienen un respaldo, no sólo en lo concerniente a la rectitud con que se debían llevar a cabo las actividades, sino uno y más importante el respaldo moral, de todos los que constitulan a su profesión.

Y es desde esa fecha, en que la profesión ha crecido tanto en número como en responsabilidades.

Cuida el profesionista de forma metódica y ética, que sus servicios no sólo le vengan a solventar sus problemas económicos sino más importante a solventar los problemas de aquéllos que recurren a sus servicios.

Así como dicho Código es dictado por los propios Contadores, reglando la conducta, en forma particular de quien se ostente como tal, el alcance de dicho Código es uniforme, y solventa nuestros problemas ya que somos nosotros mismos -

quienes nos autoimponemos nuestras obligaciones.

El mismo Código en sus cláusulas nos alienta al desarrollo de la profesión, de manera que ese desarrollo vaya en grandeciendo la carrera, olvidando falsos prejuicios, que anteriormente impidieron que dicha profesión se adentrara a un campo que nos pertenecía.

Pero las necesidades que acarrearán el crecido número de profesionistas, y sobre todo sus mayores responsabilidades, hicieron que el Código de Ética publicado anteriormente se volviera incompleto puesto que ya no cubría el extenso campo, que dados los conocimientos ya se abarcaba. Se crearon nuevas áreas de servicios, y así mismo aumentaron y fortalecieron las asociaciones que los contadores formaban para prestar un mejor servicios a sus clientes, e inclusive fue menester que los propios contadores se asociaran ya no con los mismos de su profesión, sino que fueron más lejos, y se asociaron con otros profesionistas, pensando en un mutuo beneficio y en particular y más importante en un mejor servicio al público.

Es entonces cuando nace el Código de Ética Profesional actual (1968); si no el más completo, por lo menos el que mejor cubre las necesidades, y aún viene a dar más prestancia y solidez al desarrollo de la profesión.

El actual Código fue elaborado a imagen del Código an

terior, es por eso que el fondo y la forma que encierra es -
tén reflejados en este último.

Es comprensible entonces, que el Código de Ética Profesional, no es un reglamento que restringe las actividades del Contador, sino por el contrario, permite a éste el ajustarse a esas normas, pero al permitir ajustarse a esas nor -
mas no necesariamente debemos pensar que siempre estaremos -
sujetos a las mismas, sino por el contrario que así como la
profesión ha venido desarrollando una mayor actividad en los
últimos tiempos, lograr que esas normas no sean restrictivas
a la profesión, es decir, no ajustar la profesión a las nor -
mas, sino las normas a la profesión, para que de esa manera,
dar no un gran número de profesionistas, pero sí de Contado -
res que estén conscientes de sus obligaciones, solventando -
de manera lógica las necesidades del público que recurra a -
la profesión para satisfacer sus necesidades,

CAPITULO II

I N D E P E N D E N C I A

A) *La independencia en la actuación del Contador Público como profesionalista y como funcionario de empresas.*

Es de todos sabido que el prefijo latino *IN*, es un prefijo privativo que indica negación o supresión. De esta manera, al hablar de una persona independiente, *Independencia*, estamos significando carencia de dependencia; es decir, que no se depende de nadie.

El Diccionario Enciclopédico Abreviado, nos dice que "Independiente" es un adjetivo: exento de dependencia (autónomo); se señala a la persona que sostiene sus derechos u opiniones, sin que la doblen respetos, halagos ni amenazas.

El Código de Ética nos dice en su regla 2.01 que: "el Contador Público que actúe en forma independiente acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial, ya sea en su carácter de auditor externo al examinar las cuentas y emitir su opinión respecto a los estados financieros, o bien cuando actúe como consultor de empresas".

Siendo la independencia un aspecto muy importante en la actuación del Contador, hemos optado por estudiarlo con -

más detenimiento que cualquier otro punto del Código de Ética Profesional.

Podemos empezar por decir que existen dos clases de Independencia: Independencia de hecho e Independencia de aparencia.

La primera consiste en la Independencia real u objetiva del Contador Público, a la cualidad de no dejarse influnciar por lograr ventajas personales.

La segunda expresa la libertad ante conflictos potenciales de intereses que puedan tender a debilitar la confianza pública en su Independencia.

Es por eso que el Contador Público antes de decidir elaborar un trabajo debe examinar su relación con el cliente para ver si su opinión sería considerada objetiva o influenciada, por alguien que tuviera conocimiento de todos los hechos. En otras palabras, el Contador Público no sólo debe ser independiente sino los terceros deben sentir que lo es.

La Independencia en el sentido de ser dueño de la libertad de decisión es esencial para la práctica de todas las profesiones. Ningún profesionalista con estima de sí mismo, sea médico, abogado o contador público, subordinarla su juicio profesional a los puntos de vista de sus pacientes o clientes. De la misma manera, el Contador tampoco podría --

evitar su responsabilidad por el dictamen, opiniones o consejos que ofrezca si a su cliente no le parece lo que él dice; el practicante de una profesión puede corregir o reafirmar, pero nadie puede obligarlo a cambiar su opinión honesta con el fin de evitar molestias o de asegurar sus honorarios.

En todos los aspectos de su labor, sea auditando estados financieros, prestando sus servicios en materia fiscal o en materia administrativa el Contador Público debe ser independiente en el amplio sentido de la palabra. Si él subordinara su juicio al de los clientes, el gobierno, los bancos, etc., no estaría en la posición de profesionalista independiente.

Tanto la independencia de hecho como la de apariencia ha llegado a tener un significado muy concreto para la contaduría pública. Aún cuando cada Contador lo interprete según su criterio y sus matices propios sin por esto salirse de ciertos límites generalmente aceptados. La independencia en sí, no es susceptible de una definición precisa; porque es una expresión de la integridad humana de un individuo: así de un profesionalista. La razón de que la independencia no pueda ser definida con facilidad se debe, en principio, a que es una cualidad que de alguna manera tiene que ver con lo que es una persona en su totalidad, a que es una condición de la mente y del carácter.

Generalmente, el lector de estados financieros (de un

dictamen] supone que éstos han sido elaborados en un estado de independencia mental. Pero su confianza en esta independencia puede disminuirse si sabe que el auditor está envuelto en relaciones que puedan verse como impedimentos a la objetividad. Es por eso que se puede afirmar que la aparencia de independencia es tan importante como la independencia real.

Aunque la regla 2.01 no reconoce expresamente la distinción entre independencia de hecho y de apariencia, en mi concepto el auditor debe examinar sus relaciones con el cliente con el objeto de ver si su opinión sería considerada objetiva o influenciada por alguien que tuviera conocimiento de todos los hechos. En otras palabras, él no sólo debe ser independiente, sino que no debe aparentar ser otra cosa diferente.

A manera de ilustración, un miembro de la profesión no será considerado independiente, si expresa una opinión sobre estados financieros de una empresa en la cual tenga un interés financiero, o de la cual sea empleado o directivo, ni si aparentemente tuviera cualquiera de estos intereses hacía el futuro.

Entonces, aunque el Contador Público sepa que es independiente en una situación particular, requiere considerar como aparenta ser para las demás personas.

Sin embargo, nadie puede determinar con certeza cómo podría ser observada una situación particular por lo que el sentido común debe prevalecer.

Es factible asumir, que si un auditor fuera un accionista o director de una empresa, un observador razonable sería propenso a crecer en existencia de un conflicto de intereses. Podría preguntarse cómo es que un auditor puede ser objetivo al expresar una opinión sobre los resultados de la operación de esa institución si él mismo está interesado financieramente en ellos; o si ha tomado parte en administración, cuyas decisiones han producido esos resultados.

Por otra parte las relaciones profesionales o sociales normales, o la prestación de otros servicios profesionales distintos, a la auditoría de estados financieros no sugieren a un observador razonable la existencia de intereses en conflicto. Pero la dificultad no se encuentra entre los dos extremos, sino en las situaciones concretas que están entre ambos.

Hablando de la independencia podemos hacer una distinción entre las diferentes actuaciones que un Contador Público puede tener, como Contador, Auditor, Contralor, Consejero Administrativo, Fiscal, etc:

- a) Como Contador que se encargue de la teneduría de libros. La independencia de un Contador Público

está impedida si realiza algún trabajo original - sobre los registros de contabilidad de un cliente, así como si interviene en las concentraciones al mayor y la preparación de los asientos de cierre al fin del ejercicio. Ocasionalmente, sin embargo, el Contador Público puede ayudar a su cliente en el mantenimiento de los registros en situaciones de emergencia como la súbita renuncia o muerte de personal clave de contabilidad.

Se puede conceptualizar a la auditoría independiente, como una revisión de la contabilidad de una institución como una segunda mirada. Si el Contador Público al llevar los libros, hace las decisiones iniciales de clasificar y distribuir las transacciones a sus cuentas respectivas, no está posibilitado para apreciar estas decisiones críticamente cuando audita los estados financieros producto de los métodos o procedimientos elegidos por su mismo criterio.

El Código de Ética del Instituto Mexicano de Contadores Públicos reglamenta esta situación al incluirla en las restricciones de la regla 2.21 inciso b, que transcribimos: "...haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: Director, Miembro del Consejo de Administración, Administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como

se le designe y se le retribuyan sus servicios".

Los pequeños negocios a menudo tienen registros inadecuados y el Contador independiente puede ser solicitado para llevar esos registros, hacer numerosos asientos y preparar los estados financieros. El Contador independiente no está impedido en su independencia por el simple hecho de prestar estos servicios, a pesar de que a menudo tiene que hacer mención del trabajo que realiza. La mención de estos servicios es necesaria, aún cuando el Contador Público se considere independiente.

Debe ser alcarado que el párrafo no dice que si el Auditor lleva a cabo esos servicios, en apariencia su independencia puede verse obstaculizada.

De hecho, se ha sostenido en general que una firma de Contadores no será considerada independiente si un miembro de su organización fuera empleado de un cliente, facultado para preparar cheques, aprobar facturas, recomendar cambios de personal o realizar otras funciones administrativas.

El Código de Etica Profesional reglamenta esta situación en la regla 2.21 Inciso c: "...tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna Ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda --afectarse su libertad de criterio".

b) Al emitir opiniones sobre estados financieros.

Para el Contador Público la Independencia ha adquirido un significado especial tratándose de la emisión de un dictamen de auditoría.

Inversionistas, posibles otorgantes de crédito, dependencias gubernamentales y autoridades fiscales, y otros necesitan creer en la opinión del Contador Público, de que los estados financieros que éste ha examinado presentan adecuadamente la posición financiera y los resultados de una institución. Es de la mayor importancia no sólo que el Contador Público se rehuse conscientemente a subordinar su juicio al de otras personas, sino que además evite relaciones que puedan entorpecer su libertad de criterio, aún subconscientemente.

Independencia en este sentido, significa el evitar -- las situaciones que tiendan a impedir la objetividad, o a -- crear intereses personales que influyan en juicios delicados.

El desarrollo de la profesión ha provocado que los -- servicios de un Contador Público no se limiten únicamente a prestar servicios de auditoría de estados financieros, sino que se han extendido, aprovechando sus conocimientos, hacia el área de la consultoría administrativa o fiscal: ¿pero hasta dónde quedarla limitada su independencia en este caso?... Al respecto la regla 2.21 obliga al Contador Público a sostener un criterio libre e imparcial con las mismas características que al actuar como Auditor de estados financieros. Una

cuestión se ha suscitado sobre si la prestación de servicios administrativos a un cliente, es propensa a impedir la independencia del Contador Público en apariencia o en realidad, para expresar una opinión sobre los estados financieros del mismo cliente.

Mi opinión es que, mientras el Contador Público res - trinja sus servicios administrativos a aconsejar y no participe en el proceso final de la elaboración de la decisión -- del cliente, su independencia no ha sido afectada.

Sin embargo, cabe la crítica. Los críticos aducen -- que el consejo y la elaboración de la decisión no pueden ser separados y, que el Contador Público que da un consejo no -- puede evitar su participación en las decisiones administrati - vas. Se ha dicho que las decisiones administrativas son hechas finalmente por un solo individuo, pero son trabajadas -- por diversos ejecutivos de la compañía y por expertos externos, incluidos el Contador Público.

Entonces, el Contador Público debe participar de la -- discusión que lleve a tomar una decisión final, para poder -- estar seguro de que las circunstancias no han sufrido cam -- bios que afectarán al consejo que ha dado. Esta situación, se arguye, provoca una mutualidad de intereses entre el Contador Público y su cliente, que provoca que el Contador Pú - blico pierda su independencia como Auditor.

Este argumento debe ser comprobado contra los supuestos básicos referentes a la independencia:

- a) de hecho; y
- b) en apariencia.

Debe ser establecido que el Contador Público que presta servicios administrativos no será menos independiente, de hecho, en su capacidad como Auditor, que el Contador Público que no los presta. No hay bases para argüir que su integridad personal se verá afectada. La siguiente cuestión será si la prestación de los servicios administrativos aparecerían a un observador razonable como creando un conflicto de intereses en relación con el objetivo de la auditoría.

En este punto es indispensable determinar cuáles serán los servicios administrativos prestados; de suponerse que algunos servicios pudieran incluir relaciones, consejos o decisiones de naturaleza financiera, que sugiriera un conflicto de intereses. Pero la interrogante ética debe ser considerada en relación con otros tipos de servicios administrativos rendidos normalmente por la mayoría de los Contadores Públicos, como puede ser: diseño de sistemas, análisis de costos, presupuestos, control de inventarios y otros similares.

Como un argumento más, se incluyen los aspectos relevantes de una encuesta realizada en los E.U.A. Los cuestionarios

arios fueron enviados a cuatro grupos:

- 1.- Investigadores y analistas financieros de firmas de corretaje.
- 2.- Funcionarios de préstamos de bancos.
- 3.- Funcionarios de inversiones de compañías de seguros.
- 4.- Funcionarios de inversión de fondo de mutualidad.

La pregunta clave era: ¿La expansión del Contador Público al campo de la consultoría administrativa, ha afectado su confianza en la independencia para auditoría?

En resumen, un 43% de los interrogados no creía que la consultoría administrativa dañara seriamente la independencia del Contador Público. Un 33% creía que sí lo hacía, y un 24% se mostraron indecisos. (Ethical Standards of the -- Accounting Profession, John L. Carey and William O. Doherty. AICPA. 1966).

En cualquier caso, no es posible asumir que todas -- las personas fueran familiares a los servicios específicos ofrecidos por las firmas del Contador Público, como ayuda a la administración. Los interrogados pueden haber interpretado en la pregunta, tipos de consultas que de hecho no son comúnmente resueltas por el Contador Público y es difícil -- de creer que observadores razonables, y otros interesados -- en los estados financieros, o en los negocios en general, --

podrían ver conflicto de intereses alguno en el hecho de -- que el Auditor además de dar su opinión sobre los estados fi nancieros, aplicara su conocimiento técnico y su habilidad a la realización de las labores de planeación y control admi - nistrativos y al proceso de elaboración de decisiones, siem - pre y cuando no tuvieran un carácter tal que produjera efec - tos directos en los resultados de la empresa.

De hecho, el consejo y la asistencia en el estableci - miento de sistemas de contabilidad y de control interno, han sido funciones normales de los auditores desde tiempos inme - moriales, funciones que nunca han suscitado cuestiones sobre la independencia.

Beneficios substanciales pueden resultar de combinar las dos funciones; el conocimiento que proporciona una audito - ría pueden ser útiles en muchos tipos de servicios adminis - trativos y recíprocamente el Contador Público debe ver que - sus recomendaciones cumplan con las pruebas que él impondría como Auditor.

Dado que los servicios administrativos son no repeti - tivos, los honorarios de auditoría son considerados como más importantes para las firmas de contadores, a largo plazo. Un trabajo deficiente en la prestación de servicios adminis - trativos lleva como riesgo la pérdida de la auditoría, pero es - to conduce a considerar más el mejoramiento de la consulto - ría, que los impedimentos a la independencia del Contador.

También se puede pensar que al rendir servicios administrativos el Contador Público se convierte en un empleado del cliente y que no puede ser independiente como Auditor. - Pero reflexionando se puede decir que, por prestar consejo y asistencia a la administración, el Contador Público, aunque pueda realizar la misma función que un empleado podría realizar, no por ello se convierte en un empleado.

La característica distintiva de un empleado no es su función sino su dependencia de la empresa. Si es despedido, está fuera del trabajo. El Consultor, como el Auditor, no están fuera del trabajo. Si pierden un cliente, tienen otros clientes. Estos hechos permiten al Consultor y al Auditor ser económicamente independientes, de la administración a la que sirven.

"Nunca, por aconsejar a la administración, el Consultor se convierte en la administración. No importa cuán importante es el consejo, como tampoco el ofrecimiento de éste, o su aceptación, le dan la autoridad o la responsabilidad de la administración", (John L. Carey, Op. Cit.).

Como se estableció con anterioridad, es posible concebir circunstancias en las cuales, el Auditor que realiza servicios administrativos pueda no ser considerado independiente. Los directores de empresa muy raramente declinan su responsabilidad para tomar decisiones, pero si el Auditor llegara a tomar tales decisiones, su objetividad pudiera ser empa

nada. El punto importante es que no existe una incompatibilidad básica entre las dos funciones.

El auditor que también actúa como consultor simplemente tiene un factor más que enjuiciar, al determinar, si a un observador razonable, le parecerá como sujeto de un conflicto de intereses.

Como en muchos otros casos, la ausencia de una definición de la terminología, causa dificultades semánticas. Consultoría administrativa es un término que abarca una amplia variedad de actividades, y la frase significa cosas distintas a gente diferente.

Independencia es un término susceptible, también de una variedad de interpretaciones subjetivas.

Es notorio que una confusión ha sido engendrada en el seno de la profesión, respecto a este importante tema. Ha surgido, en parte, por las tendencias de llevar hasta los últimos límites el concepto de que el Auditor no sólo debe ser independiente, sino también parecerlo.

En la ansiedad por demostrar su capacidad de auto-disciplina y para mantener y aumentar la confianza pública el Contador Público, en los últimos años, ha estado preocupado con la cuestión de las apariencias. En el esfuerzo por descubrir las relaciones que pudieran aparecer, a un observa-

dor razonable, como origen de un conflicto de intereses, las restricciones éticas se han acentuado como es posible apreciarlo al comparar el Código de Etica Profesional en vigor con su antecesor. Otro argumento en apoyo de las consecuencias de ligar la auditoría de Estados Financieros y la consultoría administrativa es que el dividir la profesión en dos segmentos, uno del grupo de los Auditores, encerrados en su torre de marfil, que no hacen más que dictaminar sobre estados financieros y otro del grupo de expertos en administración y problemas fiscales, no sólo sería reinvertir la tendencia natural a la expansión de la profesión que es el resultado de muchos esfuerzos y experiencias; sino que sería aumentar substancialmente el costo de los servicios profesionales que una institución requiere.

El criterio de Independencia debe ser probado contra las preguntas básicas:

- a) ¿Una relación específica tentará al Auditor a subordinar su juicio profesional, contra todas y las normas establecidas?
- b) ¿Parecerla a los ojos de un observador razonable que así es?
- c) ¿Cómo afectarla esto al interés público? ¿Quién puede resultar afectado?

Difícilmente sería posible desarrollar reglas detalladas, aplicables a través de toda la serie de combinaciones -

de circunstancias y que pudiera no contestar cualquier posible cuestión sobre la independencia del Auditor. Aún más, - cualquier esfuerzo podría crear la impresión de que los Contadores Públicos son tan susceptibles de tentación, que la profesión debe, no sólo proteger el interés público contra su debilidad, sino que los debe proteger contra ellos mismos.

En el sentido literal es carente de realismo el as - umir que alguien pueda adquirir independencia absoluta. Ningún ser humano puede liberarse de las influencias exteriores, de su contexto. Ninguno puede evitar las influencias de su familia, de sus amigos, de lo que ve o de lo que oye y de -- las actitudes y normas de su comunidad.

El sostener que un Contador Público actuando como Auditor no debe mantener otras relaciones con un cliente que - no sean las relativas a su trabajo, por temor a que el públi - co pudiera sospechar un conflicto de intereses, conduciría a una situación absurda.

La respuesta al problema de la independencia está en señalar sanciones que den al público el máximo de seguridad de que el Auditor no subordinará su juicio en situaciones -- que ante un observador razonable pudiera aparecer como conflicto de intereses. Esto ha sido hecho. El Código de Ética lo establece en su capítulo VI:

Las sanciones a que se hace acreedor en caso de falta

están establecidas en el inciso 6.03: "Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación.
- b) Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- c) Expulsión.

Además, el trabajo de auditoría de Estados Financieros requiere la adhesión a las normas de auditoría y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los castigos por incumplimiento son tan severos que ningún Contador Público se expondría a sí mismo.

Interés financiero en una firma auditada.- La regla 2.21 previene a los Contadores Públicos que actúen independientemente respecto a tener algún interés financiero en una empresa que él audita. La parte pertinente de la regla dice en el inciso C: "Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio".

Un Contador Público puede ser de hecho independiente, a pesar de que tenga un interés financiero en la empresa que audita. Sin embargo, podría no aparecer independiente a los ojos de un observador razonable que conociera los hechos. --
 Tiene que ver el tamaño del interés en el contexto de la --

pregunta? Posiblemente, pero por causa de la dificultad envuelta en la determinación de la materialidad, es mejor prohibir los intereses directos, en su totalidad.

Uno de los propósitos importantes de una auditoría independiente es mantener la mutua confianza entre la dirección de la empresa, los inversionistas y los acreedores por otra parte. Esta confianza podría empañarse si fuera conocido que un Auditor Independiente tuviese un interés financiero; y que los resultados sobre los que emite su opinión profesional, pueden afectar el valor de su propio interés y podría estar expuesto a influencias que pudieran impedir la objetividad del dictamen.

No solamente el Contador Público que realiza o supervisa una auditoría debe ser independiente, sino también deben serlo sus socios. La responsabilidad de la independencia no puede ser evadida al cambiar al socio encargado de la auditoría.

Al respecto se puede señalar que el Código de Ética anterior al actual contenía en el inciso G de la regla 2.21 la siguiente prohibición: "Sea socio o miembro asociado de una firma de Contadores Públicos o en la que alguno de los socios o miembros asociados de la misma, se encuentra impedido a actuar con independencia o imparcialidad por cualquiera de las circunstancias antes expuestas". Pero fue suprimida en el Código de Ética vigente. Mi pregunta es: ¿Por qué se su-

primis?

Las objeciones que dieron origen a la supresión de este inciso dicen textualmente en el Proyecto del Código de --
Ética vigente:

Objeciones: "Un número importante de asociados solicita la eliminación de este inciso. No aducen razones específicas".

Y la proposición de la Comisión fue: "Suprimirlo dado el número de votos en este sentido".

No parece lógico y fundamentado el paso que condujo a la supresión de este inciso y por lo contrario, en mi concepto, existen razones que la hacen necesaria tal como se --
apunta anteriormente.

La frase "...en el ejercicio social que dictamine o --
en relación al cual se le pide su opinión" se refiere al período en el que el Contador Público trabaja en la auditoría. Esto significa, que si un Contador Público tenía un interés financiero en una empresa durante el período auditado, será considerado impedido en su independencia.

Se notará que el Auditor será considerado impedido en independencia si tiene cualquier interés financiero directo con su cliente. Esto hace una distinción importante entre --

intereses financieros directos e indirectos. Si un Contador Público posee acciones de una compañía y después acepta la auditoría de la empresa, él no puede transformar su interés directo e indirecto por el mero hecho de traspasar la propiedad de sus acciones a su esposa o a un socio. En tales circunstancias él sería considerado como beneficiario de los resultados de la empresa y consecuentemente impedido en independencia.

Cuando el Contador Público sea empleado o director de la empresa auditada la posición de la regla 2.21 lo establece en el inciso B de la mencionada regla: "Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: Director, Miembro del Consejo de Administración, Administrador, o empleado del cliente de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios".

Hay una importante diferencia entre servir como Director de una compañía cliente y tener un interés financiero ahí mismo. Si un miembro de la profesión actúa como Director de una empresa cualquier tiempo durante el período cubierto por los estados financieros, él no podrá ser considerado independiente como Auditor simplemente porque renuncie a la Dirección. Si esto fuera permitido estaría revisando el resultado de sus decisiones en las cuales tuvo parte.

El estarla, en un sentido, auditando su propio trabajo. Consecuentemente será considerado como impedido en independencia.

Algunos clientes al descubrir la capacidad de los Contadores para servir de consejeros en sus negocios, han preferido nombrarlos Directores; sin embargo, puede existir dos situaciones: en un caso el Contador Público tiene un cargo de Director sin participar en el negocio, en otro caso recibe una participación aunque ésta en muchos casos sólo sea para cubrir requisitos legales y poder intervenir más decididamente en el manejo de la empresa.

Al respecto John L. Carey en su Libro *Professional Ethics of Public Accounting*, menciona:

"Mientras que las normas de la conducta profesional prohíben específicamente el servicio simultáneo de Auditor y Director, aún cuando el Auditor no tenga un interés financiero substancial en la empresa, el Comité de Ética Profesional es unánime en la creencia de que no es deseable que un Auditor independiente sirva también como un miembro del grupo directivo de una empresa cliente de auditoría. El criterio del Contador Público no puede ser considerado independiente. Los servicios simultáneos de auditor y director de una empresa son objetables a menos que estos hechos fueran claramente asentados en el informe del Contador Público. Cualquiera que sirva en esta situación dual está en una posición vulne-

vable".

El Sr. Carey continúa diciendo que, en efecto, no hay un propósito claro en que un Auditor externo actuara también como Director o empleado de una empresa, a menos que descara que él ejerciera control sobre los fondos de la compañía, lo cual puede presentarse tratándose de un negocio en el cual - la casi total participación en el capital pertenece a una o dos personas y cuando ningún préstamo bancario, nuevas em - siones, etc., sean buscadas.

En cualquier otro caso, que no sea de excepción, el - comité no observa qué ventajas tendría la actuación del Audi - tor como Director o empleado, en comparación con su actua - ción como Consultor, en donde sí conserva su independencia.

En lo que respecta al hecho de poseer o no poseer par - ticipación en el negocio, cuando además es Director, mi opl - niones que es irrelevante y que la prohibición de auditar em - presas en las cuales el Contador Público tenga participación económica persiste.

B) *Análisis de las restricciones que contiene el Código de Ética Profesional.*

El análisis de las restricciones que contiene el Código de Ética Profesional lo hará a través de estudiar las situaciones que reglamentan desde los puntos básicos de independencia de hecho e independencia en apariencia.

El Código de Ética Profesional en la regla 2.01 segundo párrafo dice: "Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión acerca de los estados financieros, cuentas y documentos o en su actividad como Consultor de empresas, si su opinión sirve de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún Director, Administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente".

Esta primera restricción se refiere a cuando existe la independencia en el Contador Público si cae dentro de lo que indica dicho párrafo. ¿Pero, qué clase de limitación a la independencia existe en estos casos; a la independencia

de hecho o de apariencia?

Se podría afirmar inmediatamente que el Contador Público no tendría independencia en apariencia por el sólo hecho de ser pariente del propietario, del socio, o de las personas que representan la firma; es lógico y natural que un tercero ya sean posibles inversionistas, accionistas, entidades gubernamentales, o simplemente un tercero ajeno a ello, piense que el Contador Público en cuestión no estará auditando, o haciendo el trabajo como Consultor, en forma independiente en todos los sentidos.

La independencia de hecho, es la independencia mental. Un Contador Público podrá ser independiente de hecho en este caso, pero para un tercero interesado que sepa que está auditando a un familiar inmediatamente pensará que es dependiente, luego en este aspecto está obstaculizada su independencia en apariencia.

- b) "Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: Director, Miembro del Consejo de Administración, Administrador, o Empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios".

La razón de esta restricción radica en que un Conta-
dor Público no puede auditar los resultados o situaciones fi-
nancieras que el mismo y bajo el mismo criterio ha obtenido
 o provocado, pues se vería afectada su independencia de he-
cho, puesto que revisarla con su mismo criterio su propia --
 obra.

En apariencia también es razonable pensar que a terce-
ros la situación le sugeriría la existencia de muchos Intere-
ses en conflicto.

- c) "Tenga, haya tenido en el ejercicio social que --
 dictamine o en relación al cual se le pide su opi-
 nión, o pretenda tener alguna ingerencia o vincu-
 lación económica en la empresa, en un grado tal -
 que pueda afectarse su libertad de criterio".

Se puede decir lo mismo que en el inciso b), pues nos
 muestra claramente que puede "afectar su libertad de críte-
rio".

Pero en qué forma podremos entender la frase "en un -
 grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio". ¿Pue-
de el Contador Público ser independiente aún teniendo alguna
 ingerencia o vinculación económica en la empresa que no sea
 en un grado muy comprometedor?

En mi opinión este inciso está bien aplicado pues sí

existe la posibilidad de que el Contador Público pueda verse afectado en su Independencia tanto de hecho como en apariencia, pero podría ser un poco más clara esta última frase, ya que se presta a pensar que lo dejan al criterio del Contador Público. El creerá tener Independencia de hecho y en apariencia, pero los terceros interesados pensarán lo mismo?

Por ejemplo, en un despacho en el que tengan veinte auditorías de las cuales diecinueve le proporcionan \$200,000.00 de honorarios en conjunto, y la otra \$200,000.00 anuales, ¿no podría pensarse que existe una vinculación económica muy fuerte con dicha empresa y por lo tanto una dependencia, y en apariencia no estar impedidos por el hecho de tener veinte firmas y no sólo una?

También podría ponerse por ejemplo, en veinte auditorías de grupo, se pensarla en una dependencia si no se hace lo que el cliente pide, ya que al perder una auditoría se podrían perder las veinte.

Creo que no debería ser tan vaga la forma en que se expresa este impedimento.

- d) "Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó o de la empresa que contrata sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias

en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción con las excepciones que se señalan en el artículo 3.23".

Respecto a este inciso, creemos que lógicamente el -- Contador Público que actúe en esa forma estará totalmente impedido en independencia tanto de hecho como en apariencia. - Porque por ejemplo si un Contador Público sabe que sus honorarios estarán condicionados con los resultados de la empresa que audita y emite dictamen, estará dependiendo inmediatamente de hecho; la apariencia se verá afectada por lógica, - pues un observador razonable no creerá que él esté actuando con libertad de criterio.

e) "Sea agente de bolsa de valores en ejercicio".

En virtud de que un Contador Público que conoce por su labor de auditoría la situación financiera y los resultados de una o varias empresas estaría en una situación preferencial e injusta con respecto a posibles inversionistas que le encargaran la tramitación de operaciones de bolsa. Su situación de Contador Público de una empresa e intermediario en la colocación de acciones de la misma, haría pensar a un observador razonable que existen tanto vínculos económicos, como impedimentos en su libertad de criterio.

f) "Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones

y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamientos de exenciones, concesiones o permiso de trascendencia".

Es incompatible la función de un Contador Público como funcionario de alguna dependencia con fines fiscales o de otra índole, con el trabajo de auditoría de estados financieros, puesto que dado el número y volumen de operaciones que realizan las empresas, las propias autoridades fiscales confían en la opinión que emiten los Contadores Públicos. La independencia en apariencia en caso de que un mismo Contador Público fuera el Auditor y la Autoridad Fiscal que sancionara a una o varias empresas resultaría obstaculizada.

- 2.02) "Ningún Contador Público Independiente podrá participar en un negocio u ocupación que a juicio de la Junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca o del Instituto en su caso, sea incompatible con la profesión de Contador Público. Cuando cese el trabajo u ocupación incompatible podrá reanudar sus actividades como Contador Público independiente. La Junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto en su caso, a petición de parte, calificará acerca de la compatibilidad a que se refiere esta regla".

Es lógico pensar que la profesión de Contador Público

se reserve el derecho de limitar la actuación de los Contadores independientes en algunos tipos de ocupaciones o negocios con el fin de preservar la imagen de libertad de criterio que ha sido creada frente al público en general. Por ello esta restricción le concede esta facultad a la Junta de Honor del Instituto.

2.03) "El Contador Público que desempeñe un cargo público o privado, solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios, indicando el carácter del puesto que desempeña. Sin este requisito no podrá anteponer o posponer a su nombre o firma, inicial o expresión alguna que denote su profesión de Contador Público".

La profesión de Contador Público al crear la imagen de independencia y libertad de criterio frente a terceros y autoridades fiscales se ve ante la necesidad de exigir que cuando un Contador Público que forme parte de una institución pública o privada, al firmar los Estados o informes de las cuentas, indique el carácter del puesto que desempeña para evitar la confusión con la prestación del servicio de auditoría.

Recapitulando las consideraciones que respecto a los obstáculos a la independencia del Contador Público, en su ca

rácter de Auditor Externo o bien como Consultor de empresas, que hace la regla 2.01 del Código de Ética Profesional en vigor, son correctas y convenientes; sin embargo en mi concepto se puede hacer una subdivisión entre lo que son obstáculos a la independencia de criterio de la actividad profesional del Contador Público y lo que son actividades incompatibles con la profesión de Contador Público. En efecto, los incisos a, b, c y d de la regla citada son consideraciones sobre los obstáculos a la independencia e imparcialidad para expresar una opinión sobre estados financieros; mientras que los incisos (de la misma regla) e y f hacen mención a dos actividades que son incompatibles legalmente con el ejercicio de la profesión de Contador Público:

CAPITULO III

SECRET O P R O F E S I O N A L

A) Restricciones privativas en algunas profesiones.

Aunque existen muchas y variadas profesiones, no a todas se les exige por igual, ni están penalmente obligadas a la guarda del Secreto Profesional.

De entre todos los secretos profesionales el secreto médico es el más antiguo, o por lo menos, el que tiene más larga tradición escrita y el que más hondo ha calado en la opinión pública o sentir popular de todos los tiempos.

En la civilización griega, concretamente cinco siglos A.C. ya se hallaba formulada con toda claridad la obligación del secreto médico, y por ello se le otorga la primacía del tiempo.

El juramento de Hipócrates era un verdadero Código de Ética Profesional. En él se resumían los deberes esencialmente característicos de la profesión médica, en forma que aún hoy podrían servir de norma o reglamento, casi sin modificación. En la última de sus cláusulas, se contiene lo esencial de la definición del secreto profesional médico.

"Juro por Apolo Médico, por Ascleplades, por Higias y Panacea, y pongo por ello de testigos a todos los dioses, -- que cumpliré según mi leal saber y entender". El juramento contenido en este texto es el siguiente:

6^o "Todo cuanto en el trato con los demás, tanto en el ejercicio de la profesión como fuera del mismo, viere u oyere que no deba divulgarse "lo consideraré absolutamente como un secreto, si cumpliera fielmente este juramento, consiga yo gozar de mi vida y de mi arte, rodeado de buena reputación entre los hombres y para siempre. Pero si me apartare de su cumplimiento y lo infringiere, succdame lo contrario".

Como las doctrinas y enseñanzas de Hipócrates ejercieron una influencia decisiva en toda la evolución posterior de la medicina, afirmando su validez a través de Roma y los tiempos médicos al secreto profesional ha sido reconocida y practicada sin interrupción por lo menos desde el siglo quinto A.C.

Podemos decir que en los médicos la conciencia del deber de guardar sus secretos profesionales sigue latente con la misma fuerza que antaño a pesar de haber variado, y seguir variando las condiciones de vida y la concepción que se tenía de las enfermedades.

Lo que en realidad ha cambiado para los médicos es el

concepto de la naturaleza de los secretos o de los conocimientos y enfermedades que antes se consideraron de índole secreta, y hoy en día, han perdido su carácter místico o místico, para ser conceptuadas como simples hechos físicos o biológicos.

El fundamento filosófico de la obligatoriedad del secreto médico no difiere en nada con el secreto profesional en general. Sentada la obligación y la necesidad moral de que sean respetados los secretos ajenos, la de guardar los de carácter profesional, viene impuesta particularmente por la real y verdadera necesidad en que en ocasiones se encuentra el hombre durante su vida de acudir al consejo o a la obra de otros hombres, especialmente capacitados para ayudarle en sus dificultades físicas o intelectuales y morales, los cuales deben prestar el asesoramiento y ayuda por ser esta la dedicación especial de las actividades de su vida con el mayor provecho y sin perjuicio para su cliente.

Si los antiguos no supieron expresar con detalle cual era el fundamento de la obligación del secreto médico, por lo menos lo presintieron, puesto que sólo así pudieron imponerlo con la universalidad y rigidez que lo hicieron.

Para que los enfermos puedan acudir confiados al médico es preciso que éste, que es confidente de las debilidades del cuerpo, lo mismo que el sacerdote que lo es del alma, estén obligados a olvidar todo lo que han visto y oído sin

traicionar la confianza de los que se entregan a sus cuida-
dos.

Así como el médico tiene largo tiempo de haber esta-
blecido reglas que normen su comportamiento, nos encontramos
a los Abogados, que si bien no tienen una historia tan lar-
ga, se les puede considerar como una de las profesiones más
antiguas.

Textos como el de San Ivo, del siglo XIII, o como el
de Ossorio del presente siglo, expresan la dignidad de la --
abogacla.

Estos decálogos del deber, ordenan y confortan al mis-
mo tiempo, mantienen alerta la conciencia del deber, y procu-
ran ajustar la condición humana del Abogado, dentro de la mi-
sión casi divina de la defensa.

Pero las formas de su ejercicio y la abogacla se ba-
san en experiencias históricas. Sus necesidades, aún sus --
ideales, cambian en la medida en que pasa el tiempo y nuevos
requerimientos se van haciendo sucesivamente presentes ante
el espíritu del hombre.

Al igual que en nuestra profesión, en la abogacla es
necesario reconsiderar de cuando en cuando sus mandamientos
para ajustarlos a cada nueva realidad.

Como ética, la abogacía es un constante ejercicio de la virtud. Este puede hacer de su cometido, se ha dicho "la más noble de todas las profesiones o el más vil de todos los oficios" (Eduardo J. Couture, Los mandamientos del Abogado. Ediciones Depalma Buenos Aires, 1966. Pág. 17 párrafo segundo).

Los Diez Mandamientos del Abogado no indican en ninguno de ellos explícitamente que el Abogado guarde un secreto profesional pero podemos decir que lo tiene encerrado dentro de ellos mismos, que surge de lo más íntimo de la moral y -- aún más, podemos agregar que tal vez es la fuente de todos -- ellos.

En párrafos anteriores nos referimos a que en la gran mayoría de las profesiones no tienen un Código de Etica que rija sus actuaciones, pero ahora nos encontramos con que algunas de ellas lo tienen establecido con todas sus reglas, - estatutos, sanciones, etc.

Así el periodista (que ya se puede considerar como -- una profesión) tiene sí no un Código, sí un conjunto de re - g - l - a - s de conducta que gulan al periodista cuando se encuen -- tran delante de uno o varios problemas.

Este conjunto de reglas no marca determinadamente, - lo que es y debe ser el secreto para ellos, pero la lógica -- nos hace suponer que aún y cuando no lo tengan establecido -

por escrito, moralmente necesitan y deben tener para ellos - una norma establecida.

Cualquier periodista que no respete "lo privado" ya sea de un individuo o de una comunidad, no debe ostentarse como tal.

Las restricciones dentro de esta profesión es fácil establecerlas; y yo personalmente la encerrarla en una: "No dar a conocer, simplemente por obtener una posición o un lucro, vida, acciones, situaciones, etc., que desvirtúen y/o perjudiquen moral y físicamente a un individuo o a una comunidad.

La comisión Norteamericana sobre la libertad de la información, lanzó la idea de la responsabilidad social de los periodistas.

La misma comisión, explica, y creo va ligado directamente con la idea de secreto, aún y cuando no lo llamen secreto, "que ya no es suficiente en nuestros días publicar un hecho verdadero: hay que ser exacto a propósito de los hechos" [Ética y responsabilidad del periodista, Jacques Leaute Ciespal. Quito Ecuador 1966].

Esta frase encierra mucho, significa que no es necesario dejar sin publicar o publicar de más, datos que a la opinión pública no va a dejarles nada, respetar el fuero inter-

no de lo que les da la noticia y guardar para sí lo que llenar más cuartillas pero dañará moralmente la personalidad de un ser humano.

Como no todos los profesionistas tienen algo escrito al respecto, en Ingeniería nos encontramos con que hablan -- del sentido y lesión de la Justicia (Deontología de Ingenieros y Directivos de Empresa. M. Sánchez Gil, S.J. Aguilar, - S.A. de Ediciones. Pág. 94-95), pero no establecen claramente un estudio sobre secreto profesional.

Hablan de fraudes al establecer que un Gerente de una industria obtiene informes acerca de un procedimiento de fabricación para X producto, que manufactura otra empresa.

Pero aparte de ser un fraude ¿no es una falta total de ética profesional del informador? ¿no es una falta al secreto profesional?, ya asentamos que no es necesario tener establecido por escrito lo que se debe o no hacer.

Tanto los Ingenieros como los Arquitectos deben tener agudizado el sentido del secreto profesional, ya que en su medio es muy fácil caer. Se da el caso como asentamos anteriormente dentro de la Ingeniería, de aportar información -- acerca de un producto, una fórmula o un procedimiento, etc., de la fábrica o empresa para la que trabajan a otra empresa diferente, con el único fin de recibir una remuneración.

Pero en la Arquitectura es también muy factible que existan fácilmente estas fallas. Es sabido de muchos que -- los planos de los arquitectos, son plagiados por falta de -- ética, de moral.

B) Fundamentos del Secreto Profesional.

Nociones de Secreto, ¿qué es secreto?

Etimológicamente el vocablo "secreto", proviene de la palabra latina "secretum", que significa oculto, escondido. Tiene el mismo origen que la voz, "secernere", que significa la idea de secreción y de separación o apartamiento.

El diccionario de Lengua Española lo define: "LO QUE CUIDADOSAMENTE SE TIENE RESERVADO Y OCULTO".

El diccionario contiene además otras acepciones de la palabra secreto, pero aún cuando todas ellas incluyen la -- idea de ocultación y reserva, son de significado más restringido y sólo se refiere a una cosa, a un hecho o a una sola -- circunstancia. Aún y cuando existen muchos significados, no ahondaremos en sutilezas y nos limitaremos a la definición -- de la Real Academia.

Pero si analizamos la definición encontraremos que -- tiene tres elementos distintos:

- a) El primero está expresado por el pronombre "lo", - que gramaticalmente viene a sustituir al sustantivo (esto es el nombre de una persona, animal o cosa).

Sin embargo, teniendo en cuenta que las personas como tales (y lo mismo cabe decir de los animales), no constituyen un objeto directo de los secretos, o sea que no constituyen - el secreto en sí, sino que dicho objeto está constituido por las circunstancias que acompañan o interesan a las mismas, podemos sustituir el pronombre "lo" por las voces "una cosa" ya sea material o ideal, y dentro de este orden de substituciones reemplazar a ambas palabras por el vocablo "noticias o conocimientos".

Aparentemente las cosas materiales pueden ser objeto de secreto. Entre las personas que sus actividades son el contrabando, no se designa de otro modo las partidas de objetos escondidos, introducidos sin pagar aduana. Pero hablando de propiedad, y muy particularmente enfocado ya a la técnica jurídica no son esas cosas materiales las que constituyen el secreto sino que éste está constituido por el "conocimiento" de que estas cosas existen y se hallan ocultas.

- b) El segundo elemento en el orden lógico, es la reserva y ocultación. Es esencial que en el secreto exista ocultación, reserva, ignorancia o desconocimiento. Ya hemos visto que en los orígenes

el término latino "secretum" y "secretus" se confunden con "secernere", esto es, segregar o separar y apartar.

Tan esencial es este elemento, que al faltar en un pretendido o seudo secreto, se entra en el concepto opuesto y negativo, o sea en la idea de publicidad, notoriedad, vulgaridad, etc.

Debemos insistir en este elemento, descartando especialmente que no es esencial sean muchas o pocas las personas que conozcan el objeto del secreto sino que lo importante es que haya alguien que lo ignore o deba ignorarlo.

- c) Por último, queda por señalar el tercer elemento que el diccionario expresa con el adverbio "cuidadosamente".

La palabra cuidadosamente, para nuestro objeto no puede tomarse en sentido estricto. Es por eso que debemos sustituir por las palabras voluntaria u obligatoriamente.

Es necesario incluir en la noción del secreto la idea de voluntad: el elemento esencial de todo acto jurídico es la voluntad ... [Valentín Silva M., Oviedo 1950, *Tecnicismo Jurídico Civilista en el Derecho Penal*].

Intervienen o pueden intervenir otros elementos, como

el del "interés" pero este de la voluntad es preponderante - mente esencial puesto que el interés será únicamente la causa o motor que moverá a la voluntad.

El cuidado que se ponga en guardar un secreto, no afecta a que exista este, en cambio si no hubiera voluntad - que lo impusiera (y otra voluntad que lo admite o respeta o bien que lo quebrante), no habría secreto, estrictamente hablando.

Es cierto que según los moralistas existen secretos - llamados naturales, que obligan desde que se tiene conoci - miento de ellos aunque aparentemente no medie declaración de voluntad de nadie, pero ello no es obstáculo al juicio expre - sado, toda vez que en el secreto natural, la declaración de voluntad está latente en su misma esencia o materia en fun - ción del interés que se protege con su guarda, puesto que su propia naturaleza pide y exige reserva, en razón del perjui - cio que no guardarlo podría producir.

Desde el punto de vista de Derecho, definimos como ba se primaria: "Es un concepto de relación humana referida a - noticias o conocimientos que voluntaria u obligatoriamente - se tienen o deben tenerse reservados u ocultos".

Esta noción puede contrastarse con, y aplicarse a, to das las especies de secretos que puedan afectar a cualquier esfera del orden jurídico.

No se nos oculta la dificultad de hallar una definición completamente exacta e inatacable. Pero no por eso vamos a tratar o intentar construir una definición de lo más aceptable posible; ni tampoco llegar a la irónica conclusión a la que llegaron algunos autores italianos y alemanes, de que el concepto de secreto ha sido y sigue siendo un verdadero secreto.

Quintano Ripollés, dice que "secreto es simplemente lo que no es público, lo que por su propia naturaleza no está destinado al comercio común".

Secreto objetiva y subjetivamente considerado.- Podemos decir que el secreto en sí, se divide en dos partes:

Objetivamente: cosa oculta, que no es lícito revelar. Lo que hay que guardar oculto.

Subjetivamente: la obligación de callar, o de no revelar la cosa que no es lícito revelar.

Naturaleza de la obligación:

- 1.- En el secreto natural: la obligación nace de la misma naturaleza de la cosa: para que se evite un daño o perjuicio a la persona, y obliga por justicia y por caridad.

- 2.- En el secreto prometido: la obligación nace de la promesa hecha después de efectuada la revelación del secreto, por lo tanto, obliga por fidelidad a la promesa dada y por justicia natural.
- 3.- En el secreto comiso: la obligación nace del pacto hecho antes de haber revelación de la cosa secreta y obliga por justicia.

Este tipo de secreto es quizá el más común en las relaciones profesionales.

El pacto:

- a.- Explícito: si de manera clara uno consiente en escuchar algo que otro le quiere comunicar, y se da de hecho si uno no rechaza el conocer aquello que se le dice.
- b.- Implícito: si por las circunstancias o por el oficio la obligación de mantener el secreto ya se supone. Este pacto es característico del secreto profesional.

Los grados de obligación del secreto, pueden ser:

Mínimo.- Si una persona privada libremente (sin causa especial) se le entrega un secreto.

Medía. - Si una persona privada, se le confía un secreto para obtener de ella un consejo.

Máxima. - Si a un profesional, a causa de su oficio, se le confía un secreto.

En general, en estos secretos, además de la justicia de derecho natural, surge otra obligación por contrato oneroso, o por causi contrato libremente admitido. Luego, su validez, firmeza y extensión se regulan por los principios que rigen los contratos onerosos.

Extinción de la obligación de mantener el secreto:

1. - En general:

- a. Por la autorización expresa o implícita otorgada por el depositante del secreto.
- b. Si por derecho se puede presumir permiso para divulgar el secreto, cuando la divulgación -- puede acarrear un beneficio a otra persona o no cause perjuicio.

2. - En especial:

- a. Puede lícitamente revelarse el secreto natural, por derecho natural a la revelación, que obliga en justicia, porque se trata de un vicio, o defecto, o un derecho, cuando hay justa causa.

- b. Puede revelarse el secreto prometido cuando -
ya cesó la obligación de guardar el secreto,
o la obligación de cumplir el juramento.
- c. Puede revelarse el secreto comiso, cuando hay
que evitar un daño grave: que va a afectar a
una comunidad, que va a causar mal a un ing-
cente; que va a afectar con mayor gravedad --
que la revelación, o que va a afectar con ma-
yor gravedad que la revelación al que pidió -
el secreto y al que recibió el secreto.

La obligación del juramento no hace mayor la obliga-
ción del secreto y puede extinguirse cuando hay un derecho -
natural a la revelación.

Fundamentos del Secreto Profesional.- La obligación
de guardar secretos en el terreno del derecho positivo, nace
rá como las restantes obligaciones; de la ley, de los contra-
tos y de la voluntad, sin embargo aunque no nos referimos al
origen de la obligación, sino a la razón de ser de los secre-
tos, o sea el motivo de su propia existencia.

El hombre es por naturaleza sociable y comunicativo.
Esto es correlativo, bajo cierto aspecto, con su propia natu-
raleza e impuesta por su imperfección e insuficiencia.

Se puede afirmar sin embargo, que con la misma fuerza
con que el hombre siente la necesidad de comunicarse con sus

semejantes, siente también una inclinación a ocultarles gran parte de sus pensamientos, actos y detalles de su vida.

Esa tendencia a ocultar algo, es de verdadera necesidad para la convulencia social.

El filósofo Kant cita en su obra "Antropología" que : "todo hombre prudente encuentra necesaria la ocultación de buena parte de sus pensamientos y que en nuestra raza (humana), todos encuentran indicado estar en guardia y no dejarse ver "enteramente" como son: lo cual delata, dice, la propensión de nuestra especie a ser mal intencionados los unos con los otros" (Kant. La Antropología en sentido pragmático. Revista de Occidente, Madrid 1935).

Muchas veces el éxito de la vida de una empresa depende de la mayor o menor perfección con que se guarden los secretos. En la vida familiar, social y en la vida económica a menudo el éxito está en razón directa con la acertada y --discreta administración del acervo de conocimientos o secretos que se poseen. No es necesario mencionar aquí el ejemplo de los secretos de orden superior o mayor cuantía, como los llamados secretos de Estado o en el orden económico los secretos industriales de fabricación, de organización, etc. Es suficiente fijarnos en los casos de más sencilla relación.

En general se tiende a exteriorizar las ajenas imperfecciones y a ocultar las propias debilidades. Por eso te -

niendo en cuenta la complejidad humana y las naturales inclinaciones a que nos hemos referido, no es de extrañar que en la vida real se sucedan los fracasos por falta de discreción y reserva. Sócrates, manifestó en su tiempo que le era más difícil al hombre guardar un secreto que aguantar una ascua encendida en la boca.

Surge entonces como consecuencia el concepto de necesidad para la persona humana, de callar, disimular y de guardar reserva sobre determinados conocimientos y si para una persona determinada existe no sólo la posibilidad, sino incluso la necesidad de callar y guardar secretos no cabe duda que por vía de contrato expreso o tácito puede imponer esa misma obligación o necesidad de guardarlo a los demás.

El concepto necesidad supone y conlleva los de derecho y obligación. Por eso creemos y sostenemos que el origen, razón y fundamento de que se tenga derecho a ocultar profesionalmente conocimientos y noticias y que se pueda imponer y exigir a los profesionistas a través de un Código de Ética, su guarda, es la misma naturaleza humana debido a su propia limitación, insuficiencia e imperfección.

Los secretos profesionales nacen pues, de la misma naturaleza humana y el derecho y obligación de guardarlos es de Derecho Natural.

Si recordamos las definiciones que dan los autores so

bre derecho natural, o los comentarios sobre el mismo, inmediatamente constataremos que la obligación y derecho de guardar secretos se adaptan en los conceptos que expresan.

Sancho Izquierdo en su tratado de Filosofía del Derecho (Zaragoza 1943 pág. 231) dice que derecho natural es el conjunto de leyes prescritas por Dios al hombre, cognoscibles por la razón de éste y congruentes con su naturaleza, que declaran, regulan y limitan la libre actividad humana, en cuanto es necesario para la consecución armónica de los fines individuales y colectivos de la vida social.

Todo lo expresado sobre la necesidad de guardar secretos profesionales y su carácter natural en el hombre como persona física es aplicable a las personas colectivas o morales, ya que son sujetos de derechos y obligaciones desde el momento que revisten una personalidad social suficientemente caracterizada y propia.

C) Comentarios a la revelación del Secreto Profesional.

1.- Generalidades.

En el inciso anterior ya hablamos de que existen tres clases del secreto:

- a) El secreto natural, que es aquel en que la obligación nace de la misma naturaleza de la

cosa. Para que se evite un daño o perjuicio a la persona y obliga por justicia o por caridad.

- b) En el secreto prometido vemos que la obligación nace de la promesa hecha después de efectuada la revelación del secreto. Por lo tanto obliga por fidelidad a la promesa dada y por justicia natural.
- c) En el tercer caso en el secreto comiso, la obligación nace del pacto hecho antes de haber revelación de la cosa secreta y obliga por justicia.

Cuando el pacto o contrato del secreto comiso procede del ejercicio de una profesión tenemos que es el secreto profesional. Ponemos especial atención en este secreto porque creemos que es el que más afinidad o vinculación tiene con la profesión del Contador Público.

Todas las profesiones y especialmente las liberales o universitarias están sometidas al sigilo de la discreción, porque comprometerían la seguridad social y el bien común con revelaciones imprudentes.

En las profesiones de la medicina y el derecho tenemos marcadamente la obligación de guarda del secreto profesional, ellos lo hacen según la gravedad del secreto, hoy la evolución social y la jerarquía de la educación universi-

taria lo exigen en cualquiera de sus profesiones y no solamente en estas dos profesiones.

Lo exigen no sólo como criterio de conveniencia sino también como una obligación jurídica y deber moral.

2.- De la sanción por la violación al Secreto Profesional.

Si no en todas las profesiones existen códigos escritos en que conste la obligación a la guarda del secreto profesional podemos afirmar que si lo existen en las prácticas profesionales. La legislación común permite la organización profesional para la tutela y defensa del honor, la dignidad y la independencia de los profesionistas. De hecho, el poder público avata al profesionista, certificando oficialmente su competencia al respaldar sus títulos universitarios.

Desde luego que la severidad en un código profesional de declarar culpable al profesionista que viole el secreto está llena de precauciones y limitaciones que lo reducen al estricto y preciso ejercicio de la profesión.

Además para la configuración de la culpabilidad del sujeto que infringe la guarda del secreto se suele exigir que la revelación del secreto sea sin justa causa, con provecho propio o ajeno y siempre que de ese hecho se derive algún daño o perjuicio para el cliente. [Ética Profesional.]

Aquiles Menéndez, 1967].

La ética por ningún motivo puede ser producto del ed culo o de la conveniencia sino que surge en la integridad y sinceridad de la conciencia, es natural que sus obligaciones tengan un carácter absoluto.

La moral simplifica las distinciones y las reduce al mínimo, es la más sencilla pero no por eso resulta más fácil y práctica.

La ética del secreto profesional tiene más ventajas para todos en la medida en que el profesionalista desecha la preocupación jurídica y acepta la responsabilidad moral en toda su amplitud, como una prerrogativa universitaria y profesional.

Aún más, podemos afirmar que el secreto profesional no restringe la actuación profesional del Contador Público - quien de hecho necesita que se le entregue el secreto como condición indispensable para el desarrollo de sus servicios o funciones.

Es evidente para una conciencia seria que, con oc -- sión de sus servicios especialmente si sus clientes son permanentes, el Contador Público tiene oportunidad de conocer secretos naturales mucho más importantes y más valiosamente custodiados que los que o SALIR DE LA BIBLIOTECA

tuación profesional.

Siendo la revelación una aportación de conocimientos secretos, todos los profesionistas que fungen como inspectores o peritos deben mantener el secreto más riguroso para con todo el público, ya que el secreto profesional sólo les autoriza la manifestación de la verdad a las personas o entidades que les encomendaron dichas funciones o, teniendo cuidado de la justicia y que jamás deben ser lesionados.

Como norma práctica de conducta ética es preferible una regla no escrita para el secreto profesional que un orden legal escrito, pero que se presta a violaciones o que puede contener lagunas.

Esta regla moral cumple también con la defensa de este deber profesional que en el fondo, es también la defensa de la capacidad y libertad universitaria.

Específicamente las sanciones que se establecen en el Capítulo VI del Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos son las siguientes:

6.03: "Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación.
- b) Suspensión temporal de sus derechos como socio.

c) Expulsión.

Aunque en estas sanciones no se hace una alusión di-
recta a la revelación del secreto profesional, a través de -
una interpretación extensiva podemos afirmar que sí se men-
ciona que son sanciones a quien viola el Código de Ética, --
son también sanciones susceptibles de ser aplicadas a la vi-
olación del secreto profesional.

3. - De la revelación del secreto.

Las excepciones al secreto profesional puede agruparse,
de acuerdo a la clasificación del secreto citado más ar-
riba, como sigue:

a) Revelación del secreto natural por derecho natu-
ral, se da en dos casos:

1.- Cuando la divulgación acarrea un beneficio a
otra persona sin causar un perjuicio mayor al
beneficio esperado.

2.- En especial, puede lícitamente revelarse al
secreto natural cuando deba descubrirse un ve-
cio o defecto, o un derecho de terceros con -
justa causa.

b) Revelación del secreto prometido:

1.- Puede revelarse el contenido del secreto prometido, cuando ya cesó la obligación de guardarse el secreto o la obligación de cumplir el juramento.

2.- Cuando existiendo una condición para que se pudiera revelar, ésta se haya cumplido o cuando una circunstancia especial habilita al profesionalista para la revelación. v.g.: Cuando un cliente que confió un secreto ha muerto y la revelación no afecta a sus herederos.

c) Revelación del secreto como o profesional.

Puede revelarse cuando el profesionalista se encuentra situado frente a cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1.- Cuando hay la obligación de evitar un daño grave a la comunidad.
- 2.- Cuando el mantenimiento del secreto profesional puede causar daño grave a una persona.
- 3.- Cuando el mantenimiento del secreto puede causar mayor daño que su revelación a quien otorgó el secreto.
- 4.- Cuando el mantenimiento del secreto puede causar

mayor daño que su revelación a quien recibió el secreto, siempre y cuando quede comprobado que no hay interés o un provecho ilícito.

Una vez analizado el Secreto Profesional en general, podremos ahora analizarlo desde el punto de vista en que lo trata el Código de Ética Profesional, en la regla 3.01 que dice:

"El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos que lo autorice el o los interesados y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas. Sin embargo, podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, sin identificar a las personas o negocios de que se trate".

Esta regla prohíbe estrictamente cualquier violación al secreto, estableciendo los límites generales.

Sin embargo, la parte "...salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes", se puede analizar con un poco más de apreciación. Muchos despachos establecen su propia política sobre este, ya que aseguran que cuando las autoridades o dependencias oficiales les requirieren papeles, no tienen el debido cuidado con dichas informaciones y se --

presta a que se conozcan los aspectos confidenciales de la empresa.

No obstante esto no constituye una violación del Contador Público al secreto profesional que se le ha otorgado, estando sólo bajo su responsabilidad el enviar únicamente la información requerida por las autoridades.

Respecto al segundo párrafo "Sin embargo que se trate", tratándose de caso en los cuales el Contador Público para efectuar una consulta tenga que mencionar las personas o negocios interesados, o que al realizar la consulta quede de manifiesto la personalidad de ellos, deberá solicitar del colega el mantenimiento del secreto profesional compartido.

C O N C L U S I O N E S

- 1.- *La existencia y desarrollo de cualquier profesión, requiere por su propia naturaleza la existencia de principios éticos que regulen su ejercicio para que pueda servir a las actividades del hombre.*
- 2.- *La ética es una teoría de la conducta. La ética profesional es, un conjunto de normas que buscan dar fundamentación y un cauce moral a una actividad profesional en específico, de acuerdo a los principios básicos de qué es lo que el hombre ha de hacer y qué es lo valioso en la vida.*
- 3.- *El Contador Público como individuo y como profesión, ha convenido en la necesidad de especificar los derechos y responsabilidades que implica su actividad en una codificación por escrito, que se concreta en el Código de Ética Profesional en vigor.*
- 4.- *El Código de Ética Profesional ha sido uno de los elementos que han coadyuvado al desarrollo de la profesión puesto que ha contribuido a dar una sólida base de confianza en la actitud independiente del Contador Público.*
- 5.- *La independencia de criterio es uno de los elementos -- centrales y probablemente el más importante de los que*

- constituyen la vida profesional del Contador Público, y en este sentido e importancia el Código de Ética Profesional la regula en su Capítulo Relaciones con el Público en General.
- 6.- La regla 2.01 especifica cuáles son las obligaciones del Contador Público que actúe en forma independiente, así como las restricciones que a la independencia pueden producir diversas situaciones o relaciones con las que puede enfrentarse el profesionista. Las dos últimas restricciones de la citada regla, constituyen una limitación de la actividad natural del Contador Público con otras actividades que resultan incompatibles.
 - 7.- Para interpretar las disposiciones que establece el Código de Ética Profesional respecto a la independencia de criterio, tratándose de casos en los cuales pueda haber duda, el profesionista debe analizar la situación particular a la luz de los conceptos de mantener la independencia de hecho y la independencia en apariencia.
 - 8.- El natural crecimiento y expansión de la profesión hacia campos como el de la Consultoría en Administración, evidencia la necesidad de revisar las disposiciones sobre la independencia para regular las nuevas relaciones que han surgido con el público en general.
 - 9.- La confianza que ha adquirido el Contador Público como

profesionista le impone el deber moral de guardar el secreto profesional, con la misma validez e importancia que cualquier otra profesión. Las doctrinas y enseñanzas de Hipócrates y de los textos de San Ivo son válidos como fuentes de la doctrina que sostiene el secreto profesional del Contador Público.

- 10.- El Código de Ética Profesional consciente de la importancia que tiene el mantener vigente el deber de guardar el secreto profesional en su Capítulo III Relaciones con la Clientela,
- 11.- Aunque el secreto profesional nace de la misma naturaleza humana y el derecho y obligación de guardarlo es de derecho natural, el Código de Ética en la regla 3.01 es específica la obligación de no revelar por ningún motivo la información confidencial que ha recibido de su cliente.
- 12.- La lógica limitación al secreto profesional y por lo tanto el derecho a su revelación, debe ser analizado en primer término por la relación que exista entre el valor de lo que se oculta con el valor de lo que se revela, de conformidad con el derecho natural; en segundo término cuando se trate de informes que legalmente debían ser proporcionados a autoridades competentes, el Contador Público tiene la responsabilidad de únicamente proporcionar la información requerida, cuidando en lo -

que esté a su alcance la información confidencial.

- 13.- Independientemente de la responsabilidad moral que acarrea la violación del secreto profesional, el Código de Ética sin hacer una alusión directa, establece como sanciones la amonestación, la suspensión temporal, o la expulsión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a quien viole sus disposiciones.

- 14.- Independientemente de lo cuidadosa y completa que pueda ser la codificación de la ética profesional del Conta-dor Público, es indispensable hacer patente la necesdad de inculcar los principios morales que la fundamentan a través de la enseñanza en las Instituciones donde se imparten los estudios de Contador Público, así como en el ejercicio de la profesión.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- *Ética Profesional* —Dr. Aquiles Menéndez— Editorial Her -
rero Hermanos, 1967.
- 2.- *La Moral del Hombre de Negocios* —Joaquín Azplazu— S.J.
Editorial Razón y Fe, Barcelona 1964.
- 3.- *El Cristiano en la Profesión* —Alfonso Auer— Editorial -
Herder, Barcelona 1970.
- 4.- *El Secreto del Bien y del Mal "Ética Valorativa"* —José
Romano Muñoz— Editorial Pedro Robredo, México 1945.
- 5.- *Ética Social, Política y Económica* —Johannes Messner—
Ediciones Monte Lacarchela, Madrid 1967.
- 6.- *Professional Ethics of Public Accounting* —John L. Carey—
- 7.- *La Ética del Contador Público y el Secreto Profesional*
—C.P. Teresa de J. Salinas— Dirección y Control. Abril -
1969.
- 8.- *La compatibilidad de la Auditoría y los Servicios Admi-*
nistrativos —Arthur A. Shulte Jr., Frank S. Hoenemeyer
y Malcom M. Devone—, Dirección y Control, Julio 1968.

- 9.- *El Contador ante la Gerencia* -C.P. Alfonso Medina Méndez- ESCA Febrero 1968.
- 10.- *El Contador Público y la Consultoría* -C.P. Alfonso --- Ochoa Savín- ESCA, Enero 1969.
- 11.- *El Código de Ética Profesional* -C.P. Ernesto Vega Velasco- Finanzas y Contabilidad, Julio 1968.
- 12.- *Proyecto de Código de Ética Profesional* -Instituto Mexicano de Contadores Públicos- Junio 1967.
- 13.- *Código de Ética Profesional* -Instituto Mexicano de Contadores Públicos Organismo Nacional- Noviembre 1968.