

Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión

Grisanti B., Andrés

Recibido: 07-05-13 - Revisado: 24-05-2013 - Aceptado: 11-10-2013

Grisanti B., Andrés

Lcdo. en Contaduría Pública

M.Sc. en Administración de Empresas

Certified Internal Auditor - CIA

Universidad de Carabobo

agrisanti@uc.edu.ve

La labor ejercida por los contadores públicos, al igual que ocurre con otras profesiones liberales, tiene un marco de responsabilidades que deben cumplirse para que su trabajo sea llevado adelante de manera satisfactoria. Los contadores públicos por excelencia son aquellos que ejercen su profesión de manera independiente, esto es, los auditores externos, quienes tienen como actividad principal emitir un dictamen para dar fe pública sobre estados financieros de las empresas que los contratan a tales fines. Un contador público, ya sea por negligencia o complicidad, que emita una opinión diferente a lo que las circunstancias indican, puede causar serios perjuicios a los terceros que confían en su labor, lo cual le podría generar graves consecuencias de muy diversa naturaleza.

Palabras clave: Contador público, dictamen, ejercicio independiente, responsabilidad.

RESUMEN

The work performed by public accountants, as in other professions, is framed by some responsibilities that must be reached, in order to perform their job successfully. Public accountants are those who exercise their profession independently as external auditors, and their principal activity is to provide an opinion in order to give public faith on financial statements of the companies that hire them for such purposes. A CPA, whether for negligence or complicity, that issue a different opinion to what circumstances indicate, may cause serious harm to the users who rely on their work, situation that could generate serious consequences of very different nature.

Keywords: CPA, opinion, independent exercise, responsibility

ABSTRACT

1. Introducción

Los licenciados en contaduría pública tienen diferentes facetas donde pueden desplegar su actividad profesional, pudiéndose desempeñar en el ejercicio liberal de su profesión o como empleado de una entidad, trabajando bajo relación de dependencia. Ciertamente, sea cual fuere el caso, ambas facetas son de primordial importancia para el adecuado desempeño de las organizaciones empresariales, siendo sin embargo el interés esencial de este escrito el estudio de las diversas responsabilidades que acarrea el ejercicio independiente de la contaduría pública. A tales efectos debe recalcar, que si bien un contador público en el ejercicio de su carrera puede desempeñar labores de distinta índole, no cabe duda de que la auditoría externa representa la actividad por antonomasia que ejercen estos profesionales.

El principal fin que persigue un contador público independiente, cuando práctica una auditoría externa, es emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros que examina de una organización que lo contrata; ello con el objeto de que éstos puedan merecer la confianza de terceros que necesiten por una u otra razón utilizar esta información financiera, pudiéndose mencionar entre estos potenciales interesados a las instituciones financieras, inversionistas, accionistas, clientes, proveedores, instituciones gubernamentales, trabajadores, etc. Es claro que la función esencial de los auditores externos es dar fe pública de las cifras que se muestran en los estados financieros, y muy difícilmente el mundo de los negocios podría desarrollarse de manera adecuada sin la existencia de la figura del contador público.

Sobre lo anterior debe señalarse que el ejercicio de la auditoría externa está regido por un marco y principios fundamentales que guían la naturaleza y el alcance de la evidencia comprobatoria, que será recabada mediante las técnicas y procedimientos de auditoría, la cual será la base para poder emitir el dictamen del contador público independiente. Estas Normas de Auditoría de General Aceptación, también conocidas como NAGA, no deberán variar de un caso a otro, de una compañía a otra, a diferencia de las técnicas y procedimientos de auditoría, que cambian para ajustarse a las circunstancias de cada encargo, en función a la necesidad de

la evidencia que se requiera recabar.

El marco formal fundamental que rige el ejercicio de la auditoría externa está contenido en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que algunos prefieren llamar por sus siglas en inglés como ISA (International Standards on Auditing). Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), una junta independiente auspiciada por el IFAC (International Federation of Accountants), principal organismo a nivel mundial que rige en esta área.

Las normas de auditoría de general aceptación deben ser aplicadas en el examen independiente de estados financieros por parte de contadores públicos, y las mismas contienen los principios esenciales y los procedimientos básicos para llevar adelante de manera conveniente la labor encomendada. Las ya mencionadas Normas Internacionales de Auditoría están codificadas según la temática que abordan, pudiéndose identificar, entre otros, aspectos tales como principios generales y responsabilidades, valoración del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados, evidencia de auditoría, conclusiones y dictamen de auditoría. Será precisamente sobre el tópico de las responsabilidades donde se profundizará en el próximo aparte de este trabajo.

En adición a lo anterior, y no por ello menos importante, debe señalarse que la responsabilidad del contador público independiente no se circunscribe nada más a lo que está preceptuado dentro de su normativa profesional, sino que el desempeño de su labor, de no llevarse a cabo adecuadamente, puede acarrear consecuencias de tipo legal, que pueden ir desde un resarcimiento de tipo pecuniario hasta inclusive la privación de libertad del profesional por mala praxis, debido a una actuación negligente o de complicidad para falsear la información financiera sobre la cual está opinando como auditor externo.

Así mismo, los contadores públicos tienen una normativa especial que gobierna el ejercicio de su profesión, como lo es la ley de la carrera, el reglamento de dicha ley y el código de ética. El ejercicio de la profesión de contador público se rige en Venezuela por las disposiciones contempladas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, y dichos instrumentos

jurídicos contemplan sanciones por ejercicio indebido de la profesión que pueden ir desde la suspensión temporal del ejercicio de sus actividades hasta inclusive, en los casos más graves, la cancelación de sus inscripción profesional en el gremio. Por su parte las pautas éticas aplicables a los contadores públicos en el país, regulan los principios fundamentales que deben guiar la actitud y comportamiento ético de este profesional.

2. Normativa profesional

Las Normas Internacionales de Auditoría, que son las guías fundamentales para el ejercicio independiente de la profesión de la contaduría pública, dentro de la codificación del tramo comprendido entre las secciones 200 a 299 relativo a los principios y las responsabilidades generales de la auditoría, enmarca diferentes pronunciamientos, relacionados todos con los preceptos y las obligaciones fundamentales de la función inherente a un contador público en el ejercicio liberal de su carrera. Este aparte relacionado con los principios y responsabilidades contiene un conjunto de NIAs, de las cuales interesa resaltar cuatro de ellas, a saber: NIA - 200: Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros; NIA - 210: Términos de los trabajos de auditoría; NIA - 240: Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, y la NIA - 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

En el entendido de que el trabajo fundamental de un contador público independiente es emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de una compañía que lo contrata para tales fines, las NIAs señaladas en el párrafo anterior contemplan una serie de aspectos de carácter general relacionados con la ejecución de una auditoría y los términos de trabajo que se deben pautar para la misma, así como puntos relacionados con la responsabilidad de los auditores externos ante la detección de actuaciones fraudulentas, y la evaluación por parte de los contadores públicos de aspectos legales que podrían influir de una manera u otra a la hora de emprender un trabajo de auditoría.

El dictamen del auditor establece si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos sustanciales,

la situación financiera de una entidad, los resultados de sus operaciones y el movimiento de su efectivo de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, expresándose solamente cuando el auditor se ha formado una opinión sobre la base del trabajo realizado de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general. La actuación del contador independiente al emitir un dictamen, le da fe pública, le añade credibilidad, a los estados financieros que examina, confianza sin la cual sería muy difícil, por no decir imposible, establecer relaciones comerciales sólidas en el mundo de los negocios tan complejo de hoy en día.

Las relaciones empresariales viables deben sustentarse en el manejo de información fidedigna, entre ellas la información financiera, la cual de ser elaborada por la gerencia y transmitida a entes externos de la organización sin haber sido previamente auditada por contadores públicos independientes, dejaría una brecha de credibilidad bastante grande. Una auditoría aumenta la confianza de los usuarios cuando los estados financieros no contienen errores significativos, porque el auditor es un experto independiente y por ende, es conocedor de la entidad.

2.1. Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros

La Norma Internacional de Auditoría 200 (2009), establece estándares y brinda orientación sobre la finalidad y principios generales que guían la auditoría de estados financieros. En los párrafos introductorios de este pronunciamiento técnico se señala lo atinente al propósito principal de la auditoría de unos estados financieros, indicándose que la misma busca dar credibilidad, mejorar el grado de confianza, de los usuarios de estados financieros examinados por contadores públicos independientes.

Esta norma contempla, además, puntos tales como la conducción de un dictamen de estados financieros según normas internacionales de auditoría, así como pautas sobre el alcance que debe abarcar un trabajo de esta naturaleza. Igualmente trata aspectos relacionados con el escepticismo profesional que debe asumir un contador público, debiéndose tener muy presente que su trabajo será una herramienta importante por parte de terceros a la hora de tomar decisiones económicas y financieras,

entendiendo que las limitaciones inherentes de una auditoría no proporciona garantía absoluta, sino una seguridad razonable sobre la adecuada presentación y revelación de la información de los estados financieros que se examinan.

Lo antes indicado se sustenta en la existencia del riesgo de auditoría. El contador público independiente recaba y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista fehaciente y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo significativo, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. El concepto de seguridad razonable acepta que hay un riesgo de que la opinión de auditoría no sea apropiada, siendo inevitable que siempre exista algún grado de riesgo de auditoría en todo trabajo de esta naturaleza que se realice, buscando reducir el mismo mediante la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente que respalde las aserciones de las cifras de los estados financieros. El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada, cuando los estados financieros están presentados erróneamente, en una forma de importancia relativa, se conoce como "riesgo de auditoría".

A este respecto, la importancia relativa o materialidad en la auditoría debe entenderse como la magnitud de una omisión o error de información financiera que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probablemente que el juicio de una persona razonable, que confiara en esa información, se habría cambiado o se vería influido por la omisión o el error. Los contadores públicos independientes opinan sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y no sobre la exactitud de las mismas, por lo que intentar que se corrija hasta el último error que se detecte, independientemente de que este sea por una cantidad insignificante, en lugar de ayudar a que la labor del auditor externo se haga apropiadamente, lo que hará será entorpecer el trabajo de auditoría, el cual no consiste en rehacer la contabilidad.

Esta norma técnica deja claro que si bien el auditor es responsable por formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros que examina, la responsabilidad de la elaboración y presentación de dichos estados financieros, incluyendo las notas explicativas,

es de la gerencia de la compañía, y dicha responsabilidad no se menoscaba por el hecho de que los estados financieros estén auditados por contadores públicos independientes, esto es, la misma bajo ninguna circunstancia podrá ser endosada a la firma de contadores que realizó el trabajo.

La Norma Internacional de Auditoría 700 (2009), que versa sobre el dictamen del auditor independiente sobre estados financieros, en su informe estándar hace mención precisa sobre las responsabilidades de los contadores públicos y de la gerencia de la compañía que es auditada. En el primer párrafo del dictamen se identifican los estados financieros bajo examen, fecha y período cubierto, también se hace referencia a las políticas contables y notas explicativas, estableciéndose las responsabilidades de las partes involucradas en el segundo y tercer párrafo. El segundo párrafo establece que la administración es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, indicándose en el tercer párrafo del dictamen que la responsabilidad de los contadores públicos es expresar una opinión sobre los mismos con base a la auditoría practicada por ellos, efectuándose dicho trabajo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría.

2.2. Términos de los trabajos de auditoría

El acuerdo de las condiciones de una auditoría es un tópico de importancia vital tanto para el desarrollo eficaz y eficiente del trabajo, así como para lo relacionado con la responsabilidad del contador público independiente en función de la labor que realiza como auditor externo, debiéndose registrar los términos del convenio en una carta de compromiso. La gerencia de la empresa auditada y el contador público deberán concertar los términos del trabajo por escrito, donde, entre otros aspectos importantes, se deje claro el objeto y el alcance de la auditoría para dictaminar sobre los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 210 (2009), tiene como propósito precisamente establecer las normas y proporcionar los lineamientos del acuerdo con el cliente sobre los términos del trabajo, acuerdo que debe quedar plasmado por escrito en una carta de compromiso, documento que deberá ser aceptado por

las partes, preferiblemente antes de iniciar el examen, para evitar malos entendidos relacionados con el desarrollo del encargo. El contador público debe remitir esta carta compromiso al cliente y esperar que le confirmen la aceptación de los términos que el auditor señala en referencia a la designación, el objetivo y alcance del trabajo, la delimitación de las responsabilidades del auditor para con el cliente y el modo de emisión de los informes.

Independientemente de que se trate de una auditoría inicial o de una recurrente, antes de la firma de una carta de compromiso, deben evaluarse las condiciones previas para una auditoría. Para determinar si están presentes las precondiciones para el desarrollo de un trabajo, el contador público deberá precisar si es aceptable el marco de referencia de información financiera que se aplicará en la elaboración de los estados financieros que se auditarán, así como hacer entender a la administración de la empresa que ésta es la responsable de la preparación de dichos estados financieros y del funcionamiento del control interno instaurado en la organización. Debe dejarse claro asimismo, que la gerencia suministrará al auditor toda la información importante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otros asuntos.

Una vez que se determina que están dadas las condiciones para llevar adelante el trabajo, el acuerdo sobre los términos de contratación puede variar en su contenido y forma, pero usualmente incluye aspectos relacionados con el objetivo de la auditoría de los estados financieros, la responsabilidad de la gerencia con relación a la información financiera, la determinación de la estructura conceptual aplicable para la elaboración de los estados financieros, el alcance de una auditoría externa, el acceso irrestricto a documentación e información relacionada con el trabajo de auditoría, la especificación de la responsabilidad de la dirección respecto al establecimiento y cumplimiento de un control interno adecuado, así como los arreglos vinculados con la planificación de la auditoría y las bases de cálculo de los honorarios profesionales. Es menester indicar adicionalmente, que en los casos de las auditorías recurrentes, el contador público deberá considerar si las circunstancias requieren que se reevalúen los términos del trabajo de auditoría, y si es necesario, recordarle

al cliente los términos existentes del encargo.

En síntesis, la carta compromiso no es más que un contrato entre las partes, figura legal definida según el artículo 1.133 del Código Civil de Venezuela (1982) como: “(...) una convención entre dos o más personas para constituir, reglar, modificar, transmitir o extinguir entre ellas un vínculo jurídico”.

2.3. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros

Como punto inicial antes de analizar la responsabilidad de los auditores externos ante la posibilidad de la existencia de hechos fraudulentos, es necesario señalar la diferencia esencial entre fraude y error. Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden ser consecuencia de error o fraude, indicando la Norma Internacional de Auditoría 240 (2009), que la distinción principal entre estos dos términos es si la acción subyacente que produce como consecuencia la representación incorrecta de los estados financieros es intencional o no. El concepto de error en este contexto se entiende como una representación equivocada no intencionada en los estados financieros, siendo por su parte el fraude un acto premeditado de uno o más individuos de la administración, de los responsables del gobierno corporativo, de trabajadores o terceros, en el que se utiliza el engaño para lograr un beneficio injusto o ilegal.

Sobre la detección de los fraudes expone Grisanti Belandria (2009), que existe la mala creencia entre la gente en general no vinculada con la esfera de la contaduría pública o de profesiones afines, que una auditoría tiene como finalidad principal la detección de fraudes o desfalcos, creencia esta por lo demás errada. Al respecto debe señalarse que una auditoría se planifica y realiza con una actitud de escepticismo profesional, donde debe evaluarse el riesgo de incorrección significativa y, en base a ello, se plantea la auditoría para proporcionar una seguridad razonable para detectar errores o fraudes importantes.

Esencialmente existen dos clases de representaciones erróneas intencionales que son del interés del contador público independiente en un trabajo de auditoría externa. Por un lado, los fraudes que ocasionan la presentación de información financiera

inexacta por la manipulación impropia de cifras, y por el otro, representaciones erradas en los estados financieros producto del uso indebido de activos.

Independientemente del tipo de fraude o error que pueda presentarse en una auditoría de estados financieros, la responsabilidad ante los mismos es distinta de parte de la gerencia de la compañía en comparación a los auditores externos. La responsabilidad primordial por la prevención y detección de fraudes, así como en la minimización de la ocurrencia de errores en una empresa, recae en los encargados de la administración y gobernanza de la misma, siendo por su parte el compromiso del auditor en relación con los fraudes o errores en los estados financieros, obtener una seguridad razonable de que éstos estén libres de errores significativos.

Debido a las limitaciones propias de un trabajo de auditoría financiera, existe inevitablemente el riesgo de que algunas representaciones importantes erróneas en los estados financieros no puedan ser detectadas, aunque el trabajo haya sido debidamente planificado y realizado, siendo de principal preocupación para el auditor externo lo referente a la integridad de la gerencia de la entidad debido a la posibilidad de que sean perpetrados hechos fraudulentos.

De acuerdo a lo anterior y según a lo contemplado en la NIA - 240, son tres los objetivos principales respecto a las responsabilidades del auditor con relación al fraude en una auditoría de estados financieros, a saber: 1) identificar y evaluar los riesgos de importancia relativa relacionados a fraudes; 2) obtener evidencia comprobatoria de auditoría suficiente y competente respecto a los riesgos valorados de errores importantes debido a fraude, y 3) responder de manera adecuada al fraude identificado o a sospechas de la existencia de éste.

2.4. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

Al efectuar una auditoría de estados financieros, el contador público debe tener en consideración el marco legal y reglamentario de la empresa a la cual examinará. Si bien un auditor externo no tiene que ser un experto en leyes, si debe poseer los suficientes

conocimientos de diversa índole legal en tópicos laborales, tributarios, mercantiles u otras ramas jurídicas, que de un modo u otro pudiesen afectar de manera importante la adecuada presentación y revelación de las cifras en los estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoría 250 (2009), versa sobre la responsabilidad del contador público al considerar las leyes y regulaciones cuando efectúa un trabajo de auditoría de estados financieros. El auditor externo no es responsable de prevenir la inobservancia de disposiciones legales y reglamentarias, pero si debe estar atento del incumplimiento de las leyes y reglamentos que pueden resultar en multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que pueda tener un efecto material sobre los estados financieros que examina.

Por incumplimiento legal debe entenderse los actos intencionales o la omisión por inadvertencia, que contrarían las leyes y regulaciones que rigen la entidad empresarial. En este sentido, es la Administración de la empresa la garante de la gestión, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, para asegurar que se llevan a cabo las operaciones de la entidad de conformidad con el ámbito jurídico que la regula, incluyendo el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y reglamentos que determinan los montos y revelaciones reportadas en los estados financieros de la organización.

El efecto sobre los estados financieros de las leyes y reglamentos varía considerablemente, constituyendo las diferentes disposiciones regulatorias a las cuales está sujeta una entidad, el marco legal y normativo de la misma. En el caso de Venezuela, las regulaciones jurídicas relacionadas con el ámbito empresarial son muchas y de muy diversa naturaleza, pues van desde aspectos relacionados con diferentes tópicos de la seguridad social de los trabajadores, así como de tributos fiscales y parafiscales, que complican en buen grado el desenvolvimiento normal de los negocios de una empresa en el país. Además de los tributos nacionales por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, cuya competencia está a cargo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), existe todo un abanico de contribuciones parafiscales con las cuales deben cumplir las empresas, como serían los regulados por

la Ley del Seguro Social Obligatorio, la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Ley del Régimen Prestacional de Viviendas, Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología, Ley del Deporte, Ley Orgánica de Drogas, entre otras.

Adicionalmente debe señalarse que existen algunas entidades que operan en sectores altamente contralados, tales como los bancos, regidos por la Ley de Instituciones del Sector Bancario, o las compañías de Seguro, reguladas por la Superintendencia de la Actividad Aseguradora. Empresas de este tipo, tienen estrictas disposiciones legales adicionales.

En síntesis, el incumplimiento de las leyes y reglamentos podría generar multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que puede ocasionar un efecto material sobre los estados financieros. Si el contador público independiente llega a la conclusión de que el incumplimiento tiene un efecto importante en los estados financieros y ello no se ha reflejado adecuadamente en las notas revelatorias, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa sobre los mismos.

3. Responsabilidad legal general

El contador público independiente en el ejercicio profesional de su actividad contrae un conjunto de responsabilidades legales como consecuencia de su actuación, responsabilidades éstas de diversa naturaleza. En este aparte se abordarán dos responsabilidades legales esenciales como son la civil y la penal, dejando como punto siguiente de este artículo, lo atinente a la responsabilidad del contador público en el marco de las disposiciones legales y reglamentarias propias de su profesión, identificándose las mismas como responsabilidades disciplinarias.

El profesional de la contaduría pública, al igual que los practicantes de otras profesiones tales como la abogacía, la ingeniería, la medicina, sólo por citar algunas, debe ser responsable por el ejercicio de la actividad para el cual está capacitado de acuerdo al grado universitario obtenido, responsabilidad que podría tener consecuencias de acuerdo con la mala praxis por negligencia o dolo en el ejercicio de su profesión.

El ejercicio profesional del contador público está regido directa e indirectamente por muchas leyes en el marco del ordenamiento

jurídico venezolano que le establecen responsabilidades, y por ende sanciones por su incumplimiento, las cuales pueden ir desde el resarcimiento de daños y perjuicios como consecuencia de su inadecuada actuación profesional, hasta llegar inclusive en otros casos de mayor gravedad, a medidas privativas de libertad del contador público, ello en ocasión de que se cometan delitos que ameriten la aplicación de penas de esta naturaleza. De acuerdo a lo anterior, es importante y necesario que el ejercicio de la contaduría pública se realice con el cuidado y diligencia debida, so pena que de no ser así sus practicantes puedan sufrir consecuencias personales lamentables.

3.1. Responsabilidad civil

En primer lugar hay que señalar que una persona que se gradúe como licenciado en contaduría pública en Venezuela puede desempeñar su labor profesional tanto como trabajador empleado en una compañía, esto es bajo relación de dependencia, así como ejercer liberalmente la carrera. Sea cual fuere el ámbito desempeño profesional, en ambas esferas tendrá responsabilidad civil por sus actos al prestar sus servicios, señalando sobre este particular Anzola (1986, p. 57) lo siguiente:

La responsabilidad civil del Contador Público, es decir su obligación de reparar patrimonialmente el daño que haya sufrido otra persona a consecuencia de la actividad que realiza, tiene que estudiarse tomando en cuenta la modalidad bajo la cual se realiza esta prestación de servicio, es decir, si se hace bajo una relación de dependencia o bajo una actividad independiente de la profesión.

Sobre lo anterior el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública dispone: "Por actividad profesional del Contador Público se entiende tanto el ejercicio independiente de la profesión, como los servicios prestados bajo una relación de dependencia." Este trabajo versa sobre el ejercicio liberal de la contaduría pública, y será en ese espectro que se estudiará la responsabilidad civil, debiéndose señalar en este sentido que la Ley del Ejercicio de la Contaduría le da preeminencia al desempeño profesional independiente, quedando ello patente en la descripción enunciativa de los servicios por los cuales podrá

ser requerido un contador público. En el artículo 7 de la precitada Ley se indica un conjunto de actividades que pueden prestar los contadores públicos, haciendo énfasis en las labores de auditoría o examen de información financiera de manera independiente, es decir, la auditoría externa.

Aclarado lo anterior, pasemos a analizar los aspectos relacionados con la responsabilidad civil del contador público independiente. Todo quehacer humano se halla subordinado al dominio del orden jurídico, ello como manera de amparo de derechos ciudadanos y por principios de justicia y de seguridad, debiéndose señalar lo que a ese respecto indica el artículo 1.185 del Código Civil de Venezuela (1982): "El que con intención, o por negligencia o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo." De acuerdo a lo anterior puede sostenerse que la responsabilidad civil se origina cuando un individuo practica alguna actividad que genera cierto daño a un tercero, siendo dicha responsabilidad civil el resultado esencial del incumplimiento de las obligaciones.

La responsabilidad civil por mala praxis, ya bien sea por dolo o negligencia, tiene como sanción el resarcimiento económico del afectado. En este sentido Porteles (1986, p. 92) precisa lo siguiente:

La responsabilidad civil tiene un contenido eminentemente patrimonial, ya que siempre está referida a la persecución del resarcimiento o indemnización del daño causado, y ello se logra mediante la prestación a cargo del agente del daño, la cual puede estar representada con la entrega de una suma de dinero, o de cosa de otra especie.

La finalidad esencial de la responsabilidad civil es lograr el resarcimiento, que se fundamenta en restituir el equilibrio que existía entre el patrimonio del causante del perjuicio y el acervo patrimonial del perjudicado previo a sufrir el daño. La responsabilidad civil tiene un carácter preventivo, que lleva a los individuos a proceder con prudencia para evitar comprometer su responsabilidad; y una condición punitiva, de castigo pecuniario.

El ejercicio de la contaduría pública no es una actividad de naturaleza mercantil, pudiendo perfectamente varios profesionales del área constituir una sociedad para realizar las labores que le son inherentes. Al respecto el artículo 12 de la Ley de Ejercicio de la

Contaduría Pública (1973) preceptúa:

Cualquier contador público podrá establecer una firma u organización profesional, asociándose con otro u otros contadores públicos, la cual podrá dedicarse al ejercicio de actividades propias de esta profesión, de conformidad con esta Ley. La asociación así constituida, deberá contener los nombres de los socios y **tendrá carácter civil**, pero en todo caso la responsabilidad por sus actuaciones siempre estará a cargo de los asociados, quienes necesariamente deberán estar inscritos en el Colegio profesional de la Entidad Federal donde está domiciliada la firma o la empresa. (El resaltado es nuestro).

Por regla general, una firma de contadores públicos de importancia presenta una estructura organizativa jerárquica y piramidal, que tiene en su cúspide a los socios de la misma, y quiénes son los que responden ante terceros por la actuación que despliegue, teniendo a su cargo personal que participa en el desarrollo de la actividad profesional de la firma. Este personal, dependiendo del tamaño y características intrínsecas de la entidad, usualmente se clasifica de acuerdo con su experiencia y conocimientos por rangos profesionales, que van desde gerentes, supervisores y seniors, con responsabilidades profesionales de peso, hasta personal subalterno en etapa de formación, como serían los casos de los semi-seniors y de los asistentes o juniors. A este respecto debe señalarse, entonces, que la responsabilidad civil, en este caso dentro de una firma de contadores públicos, no sólo resulta cuando personalmente se ha causado un perjuicio, sino que también se produce en los casos que el daño es producido por profesionales que están bajo la dependencia o control de la persona responsable.

Respecto al tipo de responsabilidades civiles que pueden existir, éstas se pueden dividir en contractual y extracontractual. La responsabilidad civil contractual se origina de la inobservancia de un compromiso que tuvo su origen en un contrato, que en el caso de la contaduría pública, y más específicamente en lo referente al ejercicio independiente de la profesión, está reglado por la NIA-210 que contempla el acuerdo de términos de los compromisos de auditoría, tal como ya se explicó en párrafos precedentes en este artículo. Desde la óptica jurídica la responsabilidad civil

contractual tiene su base legal en el artículo 1.167 de nuestro Código Civil, el cual establece:

En el contrato bilateral, si una de las partes no ejecuta su obligación, la otra puede a su elección reclamar judicialmente la ejecución del contrato o la resolución del mismo, con los daños y perjuicios en ambos casos si hubiere lugar a ello.

Cuando se trata de trabajos de auditorías externas efectuados por contadores públicos independientes, las responsabilidades para con los clientes se pautan en una carta de compromiso u otra forma de contrato confiable, tal como se establece en la ya referida NIA - 210.

De acuerdo a lo que se acotó, la Responsabilidad Civil (2012) puede ser de dos tipos: contractual y extracontractual. Ya conocido lo que se entiende como responsabilidad contractual, la responsabilidad extracontractual puede definirse como aquella que existe cuando una persona causa, ya sea por sí misma, por medio de otra de la que responde, por una cosa de su propiedad o de que se sirve, un daño a otra persona, respecto de la cual no estaba ligada por un vínculo obligatorio anterior relacionado con el daño producido. Sintetizando lo anterior, podría decirse, entonces, que la responsabilidad extracontractual se origina cuando el daño que se produce por una transgresión de carácter civil de parte de un agente, no está previsto en una relación contractual.

La actividad profesional fundamental, la de mayor compromiso, por parte de un contador público, es cuando emite una opinión independiente sobre la razonabilidad de información financiera sujeta a una auditoría externa, siendo el principal valor agregado añadirle credibilidad externa a las cifras que se incluyen en estados financieros que circulan y son utilizados por terceros. El mundo de los negocios, tal cual como se conoce hoy en día, sería imposible sin la participación activa de los contadores públicos a través de la emisión de dictámenes de auditoría, labor que descansa y se basa en la independencia en el desempeño de sus labores. La independencia es la base principal sobre la cual se soporta la profesión de contaduría pública, lo cual debe significar que el auditor externo es neutral respecto a la empresa que lo contrata, y como consecuencia de ello, objetivo. El público en general podrá confiar y depositar su fe en la función de auditoría

externa, siempre y cuando reconozca al contador público como un profesional imparcial.

Para el contador público, lo más importante es la fe pública que se desprende de su labor, y si la misma se ve en entredicho, también se verá comprometida su responsabilidad profesional. En este sentido asienta López (2006, p. 69):

La auditoría de cuentas tiene gran importancia como factor de estabilidad y confianza en la marcha de las sociedades comerciales, pero las últimas experiencias tornan necesario estudiar más profundamente la responsabilidad de quienes auditan esas cuentas, pues es inocente pensar que no van a continuar produciéndose casos de auditorías complacientes o maliciosas gravemente dañosas para los inversores.

La reflexión anterior en buena parte es producto de la ocurrencia de muy importantes y sonados casos de escándalos financieros a nivel mundial, Enron y Parmalat por citar algunos de los más recordados, que desafortunadamente han menoscabado de manera sensible la imagen profesional de los auditores externos. Muchos de estos fraudes ocurridos se han producido por la actuación indulgente de muchos contadores públicos al emitir las opiniones sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados, opiniones que debieron haber sido con salvedad o negativas, pero que al final de cuentas se mostraban como limpias sin ningún tipo de salvedad. Ciertamente los contadores públicos tienen un compromiso contractual con el cliente con quien pacta para hacer una auditoría externa, pero su compromiso es aún mayor con los terceros, entiéndase inversores, bancos, acreedores, público en general, quienes depositan su confianza en los auditores externos, al examinar y evaluar la información financiera de empresas sujetas a su revisión. Con estos terceros no existe un vínculo contractual directo, pero la responsabilidad profesional extracontractual del contador es de gran envergadura.

3.2. Responsabilidad penal

Desarrollado el punto de la responsabilidad civil, en primera instancia es importante establecer la diferencia entre esta responsabilidad y la responsabilidad penal. La responsabilidad civil busca garantizar a los perjudicados el resarcimiento de los

daños privados que le han sido ocasionados, y busca dejar las cosas en la situación en que estaban previamente al daño para restituir el equilibrio que ha desaparecido entre las partes, no siendo por este motivo la sanción de la responsabilidad civil, en principio, de carácter represivo sino indemnizatorio. Por su parte en la responsabilidad penal la sanción, la más frecuente, es la imposición de una pena, la cual se constituye por la privación de un bien jurídico de acuerdo al delito de que se trate, teniendo dicha sanción penal una función primordialmente punitiva y represiva.

La rama del Derecho que se encarga de estudiar los delitos y las penas es el Derecho Penal, teniendo como principal instrumento legal al Código Penal de Venezuela (2005), en cuyo primer artículo respecto a la aplicación de la Ley Penal, señala que: "Nadie podrá ser castigado por un hecho que no estuviese expresamente previsto como punible por la ley, ni con penas que ella no hubiere establecido previamente. Los hechos punible se dividen en delitos y faltas".

Sobre el artículo citado resulta importante precisar lo expuesto por Grisanti Aveledo (2010, p. 78) al definir el delito como un concepto jurídico en los siguientes términos: "El delito es una acto típicamente antijurídico, culpable e imputable a un hombre y castigado con una pena, más ampliamente, castigado con una sanción penal." Definido el delito, cabría preguntarse qué distinción tiene éste en relación a las faltas, y según respetables estudiosos penalistas, no hay diferencias cualitativas entre estas figuras legales, entendiéndose las faltas como delitos veniales, esto es, más leves, menos graves, de la misma esencia y clase.

Respecto a la pena el mismo Grisanti Aveledo (1986, p. 81) define a ésta como se copia a continuación: "Es un sufrimiento, consistente en la privación o restricción de bienes jurídicos, impuesto, mediante el debido proceso, a quien resulte culpable de haber perpetrado un delito." De la definición anterior se desprenden caracteres de la pena tales como el sufrimiento derivado de la privación o restricción de bienes jurídicos, ésta es impuesta por el Estado, mediante los tribunales competentes, de manera personal y legalmente, pues la pena, es impuesta como resultado de un acto considerado en la ley como delito. Respecto a los caracteres de la pena identificados, es clave tener claro que la aplicación de

la pena es personal, esto es, debe recaer exclusivamente sobre el condenado, y nadie podrá ser penado por infracciones cometidas por otro individuo.

Las penas tienen diferentes gradaciones, y las mismas pueden ir desde la privación de la libertad, aplicación de multas (sanción de naturaleza pecuniaria) o la inhabilitación o privación de ejercer una actividad. De acuerdo al Código Penal de Venezuela, las penas se dividen principalmente en corporales y no corporales, identificándose como penas corporales aquellas restrictivas de la libertad, siendo estas penas de presidio, prisión, arresto, relegación a una colonia penal, así como confinamiento y expulsión del territorio de la República.

El artículo 9 del Código Penal de Venezuela señala una buena cantidad de penas no corporales, 11 en total, pero para este estudio interesan resaltar las atinentes a las multas y las de inhabilitación para ejercer algún oficio. Respecto a las multas el artículo 30 del precitado Código señala que:

La pena de multa consiste en la obligación de pagar al Fisco del respectivo Estado, o a las Rentas Municipales del Distrito Metropolitano de Caracas en sus casos o al Fisco Nacional si el juicio se inició en un Territorio Federal, la cantidad que conforme a la ley determine la sentencia.

Si el juicio ha sido por falta, la multa será en beneficio del respectivo Fisco Municipal.

En lo atinente a la inhabilitación para el desempeño de una actividad, el artículo 25 del Código Penal dispone: "La inhabilitación para el ejercicio de alguna profesión, industria o arte no puede ser perpetua ni absoluta, sino temporal y limitada a determinada o determinadas profesiones, industrias o artes. Puede imponerse como principal o como accesoria."

Una vez abordados los conceptos básicos del delito y las penas, y sin pretender que esto sea un estudio jurídico pormenorizado sobre la materia, seguidamente a título de muestra, se hará referencia a algunas leyes en el ámbito legal de venezolano, donde se identifican las responsabilidades penales de los contadores públicos en el ejercicio independientes de la profesión, siendo éstas la Ley de Instituciones del Sector Bancario, la Ley de Mercado de Valores y la Ley de la Actividad Aseguradora.

El Capítulo I referente a la contabilidad, información y publicidad, del Título VI de la Ley de Instituciones del Sector Bancario (2010), señala en el artículo 78, que las instituciones de este sector se someterán a las normas contables dictadas por la Superintendencia que rige esta actividad, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias. Entre otras obligaciones relacionadas con la información que deberá consignarse a la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, se tiene que se presentará ante ésta los estados financieros semestralmente auditados por Contadores Públicos en ejercicio independiente de la profesión e inscritos en el registro que lleva la Superintendencia, y ello de acuerdo a las reglas que para la realización de tales auditorías se establezcan. Por su parte el artículo 86 trata de las funciones de los auditores externos según lo que dispone la Superintendencia, estableciéndose en el artículo 87 lo relativo a las obligaciones de los acreditados para emitir informes.

Dicho lo anterior, debe señalarse que este instrumento legal que rige a la banca e instituciones financieras, preceptúa un conjunto de responsabilidades penales para los auditores externos, tanto corporales como no corporales. El artículo 204 de la señalada Ley establece las sanciones por infracciones cometidas por los auditores externos, peritos evaluadores y calificadoras de riesgo por el incumplimiento de sus obligaciones señaladas en el artículo 87, disponiendo sanciones que van desde multas de hasta el cincuenta por ciento (50%) de los honorarios profesionales pactados cobrados o por cobrar a la respectiva institución del sector bancario, llegándose, en caso de reincidencia en las infracciones, a la exclusión del transgresor por un lapso de hasta diez años del registro de personas naturales y jurídicas acreditadas para realizar actividades complementarias en el sector bancario y poder emitir informes. Obsérvese que tanto las penalidades relacionadas con las sanciones de naturaleza pecuniaria mediante la imposición de multas, así como las relacionadas con la inhabilitación para ejercer las funciones profesionales que le son inherentes, constituyen penas de tipo no corporal.

Las penas privativas de libertad para los auditores externos por incumplimiento están contempladas en el artículo 216, el cual establece que:

Los auditores externos que suscriban, certifiquen, adulteren, falsifiquen o suministren un dictamen y que estén en conocimiento de que ello no refleja la verdadera solvencia, liquidez o solidez económica de las instituciones del sector bancario en virtud de la presente Ley, serán penados con prisión de diez a quince años sin perjuicio de las acciones civiles a que haya lugar.

Se aumentará en dos tercios (2/3) la pena prevista en el encabezado de este artículo, cuando la persona que incurra en la conducta indicada en el encabezamiento de este artículo, no se encuentre inscrito en el registro de contadores públicos que lleva la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario.

En lo atinente a la Ley de Mercado de Valores (2010), la misma, de acuerdo a su artículo 1, regula el mercado de valores, integrado por las personas naturales y jurídicas que participan directa e indirectamente en los procesos de emisión, custodia, inversión, intermediación de títulos valores, así como sus actividades conexas o relacionadas. Ciertamente, y por razones que no vienen al caso abordar, en Venezuela no ha existido ni existe un mercado de valores de importante envergadura como quizás sí se tiene en otros países de la región, lo cual podría propiciar una verdadera democratización del capital, sin embargo el mismo, aunque reducido, existe, y como tal debe ser regulado. Dentro de las regulaciones de esta ley, se tiene lo concerniente a las sanciones penales para los actores que participan en el mercado de valores, y específicamente en lo que nos atañe, el artículo 51 estatuye lo relacionado con las sanciones penales generales. Dicho artículo indica sanciones de prisión que van de dos a seis años, señalando el numeral 2 del mismo, que podrán ser castigados con dicha pena los contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, que dictaminen falsamente sobre la situación financiera y actividades de la sociedad o entidad de inversión colectiva.

Por último, en esta sucinta recopilación de leyes que contemplan sanciones penales para contadores públicos, hay que citar la Ley de la Actividad Aseguradora (2010), la cual tiene como objeto establecer el marco normativo para el control, vigilancia, supervisión, autorización, regulación y funcionamiento de la actividad aseguradora, siendo la misma toda relación u operación

relativa al contrato de seguro y al de reaseguro en esta ley especial que norma la materia. El artículo 3 de la Ley identifica a los sujetos regulados por la misma, ubicándose entre éstos a los auditores externos, ello debido esencialmente a la obligatoriedad de que los estados financieros anuales estén acompañados del informe de los contadores públicos independientes elaborado según normas de la Superintendencia de la Actividad Aseguradora. El Título IV de la Ley titulado Sanciones Administrativas y Penales, considera un conjunto de medidas punitivas relacionadas con el incumplimiento por parte de los sujetos regulados del instrumento legal, apareciendo los auditores externos en varios artículos de este Título, con sanciones que comprenden multas y/o suspensión del ejercicio profesional en el sector asegurador por la negativa a suministrar información, incumplimiento de medidas administrativas o por infracción de las normas contables. En el artículo 182 de la Ley, se contempla, inclusive, penas de prisión de dos a seis años en los casos de forjamiento de documentos, utilización de datos falsos o simulación de hechos con el propósito de cometer u ocultar fraudes.

4. Responsabilidad disciplinaria

Para soportar este aparte, es necesario comenzar haciendo referencia al modelo de ordenamiento jurídico del abogado y filósofo del derecho, el checo Hans Kelsen (1881 - 1973), conocido como la Pirámide de Kelsen. De acuerdo con este estudioso del derecho, el nivel fundamental, en la cúspide, se ubica en la Constitución, norma suprema del sistema normativo de un Estado, encontrándose a partir del segundo tramo el nivel legal, hallándose allí los códigos, leyes orgánicas, leyes especiales, decretos - leyes, etc. Por último se define el nivel sub legal, donde se ubican los reglamentos, ordenanzas, sentencias.

Situándonos en nuestro ordenamiento jurídico respecto al ejercicio de las profesiones universitarias en nuestro país, tenemos que el artículo 105 de la Constitución (2000) establece: "La ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación". En Venezuela, el instrumento legal que rige la actividad profesional de los contadores públicos es la Ley de Ejercicio de la Contaduría

Pública (1973), señalándose en su primer artículo que el ejercicio de la profesión se regirá por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento.

En la precitada Ley se pueden ubicar las bases para la instauración y funcionamiento, así como las atribuciones de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de Contadores Públicos, contemplándose en el artículo 17 que: “Son órganos del Colegio de Contadores Públicos: la Asamblea, la Junta Directiva, el Tribunal Disciplinario y la Contraloría. Estos órganos se regirán por el reglamento de esta Ley y sus respectivos Estatutos.” (El subrayado es nuestro). Asimismo el artículo 23 crea el Tribunal Disciplinario de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, órgano de apelación de las decisiones de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de las entidades regionales.

Dada la existencia de un órgano tal como el Tribunal Disciplinario, cabría preguntarse entonces: ¿qué hechos podrían generar la actividad disciplinaria? Rosell (1986, p. 119), en este sentido precisa lo siguiente:

Del contenido de la Ley de Ejercicio de la Contaduría se deduce, según sus Artículos 27 y 28, que el Tribunal Disciplinario tendrá facultad para **suspender** en el ejercicio profesional a un Contador Público, o bien para **cancelar** la inscripción en el Colegio, dependiendo de la gravedad de la falta.

El artículo 27 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública determina las causales de suspensión del ejercicio de de la contaduría pública hasta por un año, señalándose en el artículo 28 las causales de cancelación de la inscripción en el Colegio. Sobre este último punto llama la atención, que si bien en el ordenamiento jurídico de nuestro país no existen penas perpetuas, a un contador público se le pudiese impedir de manera definitiva pertenecer activamente a su gremio al momento de que su inscripción le fuere cancelada.

Respecto al Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1975), en su artículo uno, además de reiterar que la Ley y este mismo Reglamento regirán el ejercicio profesional, añade un Parágrafo Único, el cual establece que: “Las normas del Código de Ética Profesional y de los reglamentos internos

que dicten la Federación y los Colegios de Contadores Públicos, deberán sujetarse a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y al presente Reglamento.” El artículo 29 del Reglamento indica que cada Colegio de Contadores Públicos tendrá un Tribunal Disciplinario, compuesto por un presidente, un secretario y un vocal, estableciéndose por su parte en el artículo 31 respecto a su competencia lo que se copia a continuación:

Los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de Contadores Públicos conocerán de oficio, o instancia de parte interesada, de las infracciones a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, a las normas de ética profesional, a los estatutos de los Colegios y de la Federación y los reglamentos, resoluciones, disposiciones o acuerdos que dicten los órganos de los respectivos Colegios y de la Federación de Colegios de Contadores Públicos.

El artículo 56 del precitado Reglamento señala cuáles son las atribuciones del Tribunal Disciplinario de la Federación, siendo menester asimismo referirse a lo contemplado en el artículo 57, el cual indica:

El Tribunal Disciplinario se regirá por el reglamento que para ese efecto dicte la asamblea ordinaria y para los casos no previstos se regirá por los procedimientos establecidos en los Códigos de Enjuiciamiento Criminal o de Procedimiento Civil, cuando fuere procedente.

En referencia a los estatutos, debe entenderse los mismos como aquellas normas o reglas que poseen valor legal para una asociación, un grupo, en este caso el gremio de contadores públicos, y que tienen aplicación particular o especial. Al respecto es necesario mencionar la existencia de los Estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (2000), señalándose en el literal a, del artículo 4, de dicho Estatuto, que le corresponderá a la Federación “(...) establecer las normas de ética profesional y las medidas disciplinarias que aseguren la dignidad del ejercicio de la Contaduría Pública.”

En este sentido, y en lo atinente específicamente a las normas éticas, el gremio cuenta con el Código de Ética Profesional del Contador Público (1996), el cual norma la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con su clientela,

con sus colegas y con el gremio, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad o especialidad, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Este Código de Ética contempla infracciones y sanciones para los contadores públicos. Las infracciones están consideradas entre los artículos 32 al 36, correspondientes al Capítulo V del Código, apuntándose respecto a las infracciones en el artículo 32 que: “La inobservancia de los preceptuado en el presente Código de Ética Profesional constituye infracción, la cual será sancionada de acuerdo con la gravedad de la misma, sin perjuicio de lo expresamente tipificado como infracción en el presente capítulo.” En los artículos 33, 34, 35 y 36, se hacen señalamientos precisos relacionados con las infracciones que pudiesen cometer los contadores públicos. Por su parte, las sanciones se encuentran incluidas en el Capítulo VI del Código, entre los artículos 37 y 39, indicándose sobre las mismas en el artículo 37 que: “El Contador Público que infrinja este Código de ética será sancionado por el Colegio de Contadores Públicos del cual sea miembro”.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través del Comité Permanente de Ética Profesional, y actuando en consecuencia con el plan de adopción de estándares internacionales, revisó el código de ética profesional preparado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y producto de ello procedió al estudio, análisis e investigación de dicho código, conjuntamente con el existente Código de Ética Profesional del Contador Público, dando como resultado la emisión y aprobación del Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público (2013). Es menester e importante acotar que este último código aprobado, no deroga el emitido previamente en el año 1966 ni lo solapa, siendo ambos instrumentos éticos complementarios entre sí.

La última normativa ética aprobada consta de tres partes. La primera de ellas, identificada como parte A, establece los principios fundamentales de ética profesional para Contadores Públicos y da un marco de referencia conceptual como guía de aplicación de dichos principios. Las otras dos partes, B y C, ilustran cómo se ha de aplicar el marco de referencia conceptual en situaciones

específicas, correspondiendo la parte B a los Contadores Públicos en ejercicio independiente, y la C aplicable a Contadores Públicos bajo relación de dependencia. Debe señalarse que el Código de Ética aprobado en el año 2013 por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, no considera infracciones ni sanciones de manera expresa, por lo que al respecto hay que acudir a la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y a su Reglamento tal como se refirió en párrafos anteriores, y de manera más específica, al Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones (2001), amén de lo ya señalado en el Código de Ética Profesional del Contador Público (1996).

La Federación del gremio en el año 2001, emite y aprueba el Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones, reglamento el cual tiene como objeto establecer las sanciones aplicables a los Contadores Públicos en todos los casos en los cuales hayan sido encontrados culpables de violación a los principios y a las normas que regulan la profesión de la Contaduría Pública. Este instrumento reglamentario del gremio especifica en el cuerpo de su articulado los tipos de infracciones y sanciones a las cuales pueden estar sujetos los contadores públicos.

Las infracciones se califican como gravísimas, graves, leves y levísimas, estando las sanciones de dichas infracciones en consonancia con la importancia y trascendencia de las mismas. Las infracciones tipificadas como gravísimas serán sancionadas con suspensión del ejercicio de la Contaduría Pública hasta por un (1) año, sin perjuicio de lo que establezcan las decisiones de los organismos jurisdiccionales; las infracciones calificadas como graves se sancionarán con la suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva, hasta por un (1) año, sin perjuicio de lo que establezcan las decisiones de los órganos jurisdiccionales y administrativos competentes; las infracciones leves tendrán como castigo la amonestación pública a los contadores públicos que hayan incurrido en faltas de ese tipo; y por último, las sanciones levísimas tendrán como consecuencia una amonestación privada.

Sobre la anterior clasificación, debe enfatizarse que en el Reglamento disciplinario no se contempla la sanción de cancelación de la inscripción en el Colegio, sanción esta que se prevé en el art. 28 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública,

tal como se indicó líneas atrás en este escrito, estando ello en concordancia con la imposibilidad de que existan penalidades vitalicias en Venezuela para sus habitantes, independientemente de la gravedad de los hechos cometidos. En el citado artículo se considera como causales de la cancelación de la inscripción en el Colegio, entre otras, el haber violado el secreto comercial de libros, ejercer la profesión durante el tiempo de suspensión, así como el transgredir gravemente la ética profesional.

Respecto a la estructura disciplinaria, el ya antes citado Estatuto con carácter nacional del gremio de contadores públicos, establece lo referente a la composición del Tribunal Disciplinario en su artículo 41, el cual estará integrado por un Presidente, un Secretario y un Vocal, eligiéndose tres suplentes que cubrirían las faltas temporales o absolutas de los principales en el orden de su elección. Este artículo del Estatuto referido a la creación del Tribunal Disciplinario de la Federación, está en entera correspondencia con lo previsto sobre este mismo particular en el artículo 54 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Es necesario acotar que el Tribunal Disciplinario se regirá por la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, estos Estatutos y por el Reglamento de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios y de la Federación, así como también por las demás disposiciones legales y reglamentarias vigentes aprobadas por la Asamblea, esto según lo que dispone el artículo 42 del Estatuto de la Federación de Colegios de Contadores Públicos.

Por último, en relación específicamente al reglamento de los Tribunales Disciplinarios, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitió y aprobó el Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación (2001), el cual señala en su artículo primero en cuanto al ámbito de su aplicación que:

La jurisdicción disciplinaria de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y de la Federación, salvo disposición de la ley, se ejerce por los Tribunales Disciplinarios, de conformidad con las disposiciones de este Reglamento. Los Tribunales Disciplinarios tienen la obligación de administrar justicia a los Contadores Públicos Colegiados y velar que todos los casos de ejercicio ilegal de la profesión de Contador Público sean sancionados conforme a la ley.

5. Conclusiones

El ejercicio de la contaduría pública es una actividad profesional de gran importancia en la compleja sociedad de hoy en día, que tiene como principal activo la fe pública que su labor proporciona a la información contenida en los estados financieros de las empresas sujetas a su examen mediante auditorías, estados financieros que son imprescindibles en innumerables tipos de operaciones y trámites de muy diversas características relacionados con los negocios desarrollados en el ámbito empresarial. Para que los terceros interesados en la información financiera de compañías le merezcan confianza, es deseable, es recomendable, muchas veces imprescindible, que dicha información esté necesariamente auditada por contadores públicos independientes, pudiéndose identificar entre otros, como interesados de estados financieros de entidades a los accionistas, los trabajadores, los bancos, el Estado, inversionistas, acreedores.

Teniéndose claro que el principal valor agregado de los contadores públicos independientes en su labor como auditores externos es darle credibilidad a los estados financieros de las empresas a las cuales examina mediante la emisión de un dictamen u opinión sobre la razonabilidad de los mismos, también se debe estar consciente de que la labor desplegada por ellos, en caso de realizarse de manera inadecuada, puede traer importantes consecuencias negativas de distinta naturaleza, para el contador público. Esta actuación profesional incorrecta puede que sea por negligencia o impericia en el trabajo ejecutado, o inclusive de manera deliberada para falsear la información que se refleja en estados financieros auditados mediante el maquillaje de las cifras que se muestran en los mismos o en sus notas revelatorias.

Los contadores públicos cuando ejercen su carrera tienen, como toda actividad profesional, responsabilidades de variada índole por la labor que desarrollan. Estas responsabilidades podrían identificarse en dos principales espectros; por un lado la responsabilidad propiamente profesional regida por el marco y principios fundamentales que guían el trabajo de los auditores externos y que están contenidos en las normas de auditoría de general aceptación, las cuales son emitidas por los organismos rectores que a tales fines tiene la profesión. El otro espectro de

responsabilidad del contador público es el ámbito legal, ámbito en el cual existen diversas responsabilidades, como son los casos de la responsabilidad civil, la penal y la disciplinaria.

Ciertamente la actividad profesional del contador público independiente debería realizarse de la mejor manera posible, de la forma más idónea, no por el hecho de las consecuencias que una labor indebida podría generar, sino por convicción personal y profesional. Lo anterior sería lo ideal, pero desafortunadamente en oportunidades ello no es la realidad, tanto en nuestro país como fuera de nuestras fronteras, y esto a pesar de contar en muchos casos con elaborados y estrictos códigos de ética profesional, que en oportunidades se convierten en letra muerta.

Lo antes señalado, quizás pueda ser debido en parte, a que en las instituciones de educación superior donde se forman a los futuros licenciados en contaduría pública, tienen poca de estudios que hacen marcado énfasis en las asignaturas técnicas relacionadas con la contabilidad, los costos, presupuestos, normas de auditoría, dejando en un lugar subalterno las temáticas relacionadas con la ética profesional, con los problemas ontológicos, con las disyuntivas morales que se pueden presentar en el ejercicio profesional. Qué duda cabe que las materias técnicas tiene una gran importancia para un contador público, pero igual importancia deberían tener los tópicos relacionados con el comportamiento ético, máxime en una carrera, como ya se mencionó anteriormente, que tiene como principal valor la fe pública que genera su actividad profesional.

6. Referencias

- Anzola, G. (1986). *Algunos Casos de la Responsabilidad Civil del Contador Público: Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 55 - 60). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- Código Civil de Venezuela* (1982). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2.990 (Extraordinario), julio 26, 1982.
- Código Penal de Venezuela* (2005). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.768 (Extraordinario), abril 13, 2005.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela* (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453

(Extraordinario), marzo 24, 2000.

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1996). *Código de Ética Profesional del Contador Público*. PLR - 3. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2013). *Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público*. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2000). *Estatutos de la Federación de Colegios Públicos de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2001). *Reglamento de procedimiento de los tribunales disciplinarios y fiscalías de los Colegios y de la Federación*. PLR - 15. . Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2001). *Reglamento disciplinario de infracciones y sanciones*. PLR - 16. Caracas: Publicaciones Legales y Reglamentarias
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 200. Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 210. Términos de los trabajos de auditoría*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 240. Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2009). *Norma Internacional de Auditoría 700. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros*.
- Grisanti Aveledo, H. (1986). *La Responsabilidad Penal (Parte General): Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 61 - 86). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
-
- (2010). *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*, (22da ed.), Caracas - Venezuela: Vadell Hermanos

Editores.

- Grisanti Belandria, A. (2009). *Lecciones de Auditoría III*. Caracas - Venezuela: Vadell Hermanos Editores.
- La Responsabilidad Civil* (2012). Wikipedia, La enciclopedia libre. Fecha de consulta: diciembre 20, 2012 desde http://es.wikipedia.org/wiki/Responsabilidad_civil
- Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*. (1973). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.216, septiembre 27, 1973.
- Ley de la Actividad Aseguradora* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.990 (Extraordinario), julio 29, 2010.
- Ley de Instituciones del Sector Bancario* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.015 (extraordinario), diciembre 28, 2010.
- Ley de Mercado de Valores* (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 39.546, noviembre 5, 2010.
- López, M. (2006). *La responsabilidad civil de los auditores*. Revista Internacional de Legis de Contabilidad & Auditoría, 26, 69-95.
- Porteles, O. (1986). *Principios Generales de la Responsabilidad Civil: Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 87 - 108). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.
- Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública*. (Decreto No. 735). (1975, febrero 4). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.617, febrero 6, 1975.
- Rosell, J. (1986). *La Responsabilidad Disciplinaria del Contador Público (Aspectos Procesales): Congreso Nacional sobre Responsabilidad del Contador Público* (pp. 109 - 130). Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara / Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.